



โครงการทุนสนับสนุนการจัดทำตำราและหนังสือ
สถาบันวิศวกรรมการเรียนรู้มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

FUNDAMENTALS OF CORPORATE INCOME TAX

พื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล



ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สรรค์ ตันติจิตตานนท์

FUNDAMENTALS
OF
CORPORATE
INCOME TAX

พื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สรรค์ ตันติจัตตานนท์



โครงการทุนสนับสนุนการจัดทำตำราและหนังสือ
สถาบันนวัตกรรมการเรียนรู้มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

ชื่อหนังสือ พื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล
Fundamentals of Corporate Income Tax

ผู้แต่ง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สรรรค์ ตันติจิตตานนท์

พิมพ์ครั้งที่ 1 พฤษภาคม 2569 จำนวน 5,000 เล่ม

ISBN (e-book) 978-616-470-116-8

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

สรรรค์ ตันติจิตตานนท์.

พื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล = Fundamentals of corporate income tax.--
เชียงราย : โครงการทุนสนับสนุนการจัดทำตำราและหนังสือ สถาบันนวัตกรรมการเรียนรู้
มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง, 2569.
202 หน้า.

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล -- กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ. I. ชื่อเรื่อง.

343.59304

ISBN (e-book) 978-616-470-116-8

ผู้จัดพิมพ์ โครงการทุนสนับสนุนการจัดทำตำราและหนังสือ
สถาบันนวัตกรรมการเรียนรู้มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง
333 หมู่ 1 ตำบลท่าสุต อำเภอเมืองเชียงราย จังหวัดเชียงราย 57100
โทรศัพท์: 0 5391 7897 ต่อ 8080
อีเมล: mlii@mfu.ac.th
เว็บไซต์: mlii.mfu.ac.th

ผู้จัดจำหน่าย บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ราคา 200 บาท

คำนำ

วัตถุประสงค์ของหนังสือเล่มนี้เพื่อทำให้เกิดความเข้าใจในโครงสร้างของกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นกฎหมายที่อาจทำความเข้าใจยาก เพราะนอกจากโครงสร้างกฎหมายที่มีความซับซ้อนแล้ว กฎหมายยังได้มีการแก้ไขหลายครั้งตั้งแต่เริ่มบังคับใช้ประมวลรัษฎากรซึ่งทำให้มีการเพิ่มเติมขยายหลักเกณฑ์และมีการออกกฎหมายลำดับรองมารองรับในหลายส่วน แต่ในบางเรื่องบางมาตราก็ถูกตัดทิ้ง ทำให้ภาพโดยรวมนั้นดูเหมือนจะไม่ค่อยจัดวางอย่างเป็นระบบมากนักในปัจจุบัน และอาจทำให้เกิดความสับสนเมื่อมองเป็นภาพใหญ่เพื่อทำความเข้าใจ นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาศาลและข้อหารือกรมสรรพากรที่ได้วางแนวทางในการวินิจฉัยที่จะต้องศึกษาเพิ่มเติมเพื่อประกอบความเข้าใจในการตีความอีก ทั้งนี้ สำหรับมาตรการทางภาษีที่รัฐได้ออกเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นระยะ ผู้เขียนขออนุญาตไม่กล่าวถึงในหนังสือเล่มนี้ เนื่องจากเป็นมาตรการระยะสั้นและมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งซึ่งอาจทำให้อาจเกิดความสับสนได้

ในหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนได้เขียนให้คำอธิบายการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวางโครงสร้างแบ่งเป็นสามส่วน คือ ส่วนที่ 1 โครงสร้างในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ส่วนที่ 2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ส่วนที่ 3 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากการบังคับใช้กฎหมายในทางปฏิบัตินั้นเนื้อหาแต่ละส่วนมีความสัมพันธ์กัน หากเข้าใจถึงโครงสร้างทั้งหมดแล้วย่อมทำให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจกฎหมายได้อย่างเป็นระบบมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณฉัตรสรวง ฌรงค์อินทร์ คุณธิตินันท์ พันสถา คุณจตุพร ชุ่มมะโน คุณเงินแท้ ศรีม่วง ที่ช่วยในการตรวจทานหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณสุชวรรณ ฤกษ์สมบูรณ์ดี ที่ช่วยให้ออกความคิดเห็นเกี่ยวกับข้อกฎหมาย และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อัฐวุฒิ งามวิทยา ที่ช่วยออกแบบปกหนังสือ

ผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์เพื่อให้นักศึกษา และผู้ที่สนใจสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้และเป็นแนวทางในการศึกษาเพิ่มเติมต่อไปในอนาคต หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สรรค์ ตันติจิตตานนท์

สารบัญ

ส่วนที่ 1	1
บทที่ 1 ความทั่วไป	2
1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร	2
2. หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษี	5
3. ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีต่าง ๆ	8
บทที่ 2 การเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ	12
1. หลักการสำคัญตามมาตรา 65	13
1) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีคือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ	13
2) กำไรสุทธิคือกำไรที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไข ที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ให้มีกำหนดสิบสองเดือน	17
3) การคำนวณรายได้และรายจ่ายใช้เกณฑ์สิทธิ	18
2. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	21
3. หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้	22
1) การเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตาม มาตรา 67 ทวิ	22
2) การเสียภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68	23
บทที่ 3 การเสียภาษีสำหรับกิจการขนส่งและมูลนิธิหรือสมาคม	25
1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ	25
1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่ง ระหว่างประเทศ	25
2) หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้	27
3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ	27
2. มูลนิธิ หรือสมาคม	29
บทที่ 4 การเสียภาษีจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70	31
1. หลักเกณฑ์ในการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70	31
1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70	32
2) มีการจ่ายเงินได้ให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น	32
3) เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6)	32

สารบัญ (ต่อ)

4) ผู้จ่ายเงินได้นั้นมีหน้าที่ต้องหักภาษีและนำส่งเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดแล้ว	33
2. อัตราภาษี	37
บทที่ 5 การเสียภาษีจากการจำหน่ายกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ	38
1. การจำหน่ายกำไร	38
2. อัตราภาษี	45
บทที่ 6 การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ โดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อแทน ตามมาตรา 76 ทวิ	46
1. ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อแทน	46
2. อัตราภาษี	52
ส่วนที่ 2	53
บทที่ 7 การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	54
1. มาตรา 65 ทวิ (1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี	54
2. มาตรา 65 ทวิ (2) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	54
3. มาตรา 65 ทวิ (3) การตีราคาทรัพย์สิน	55
4. มาตรา 65 ทวิ (4) การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน	56
5. มาตรา 65 ทวิ (5) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินต่างประเทศ	56
6. มาตรา 65 ทวิ (6) ราคาสินค้าคงเหลือ	57
7. มาตรา 65 ทวิ (7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าต่างประเทศ	58
8. มาตรา 65 ทวิ (8) – ยกเลิก –	58
9. มาตรา 65 ทวิ (9) การจำหน่ายหนี้สูญ	58
10. มาตรา 65 ทวิ (10) เงินปันผล	58
11. มาตรา 65 ทวิ (11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมภาษีปีโตรเลียม	59
12. มาตรา 65 ทวิ (12) เงินปันผลภาษีปีโตรเลียม	59
13. มาตรา 65 ทวิ (13) รายได้มูลนิธิหรือสมาคม	60
14. มาตรา 65 ทวิ (14) ภาษีขาย	60
15. มาตรา 65 ทวิ (15) กองทุนรวม	60
บทที่ 8 การหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา	62
1. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน	64

สารบัญ (ต่อ)

2. วิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการหักค่าสึกหรอ หรือค่าเสื่อมราคา	69
3. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินไม่ได้	71
4. กรณีดอกเบี้ยเงินกู้ยืม	73
บทที่ 9 การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ การให้กู้ยืมเงิน และราคาตลาด	76
1. มาตรา 65 ทวิ (4) ตามประมวลรัษฎากร	76
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	80
3. ราคาตลาดกับราคา arm's length	83
4. ราคา Arm's Length ตามแนวทางของ OECD กับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ในเรื่องการหาราคาตลาด	86
1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545	87
2) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method - Cup)	89
3) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)	90
4) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)	91
5) วิธีอื่น	92
6) เอกสารเพื่อตรวจสอบราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดของบริษัท	93
7) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า	95
บทที่ 10 การจำหน่ายหนี้สูญ	97
1. การจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534)	97
2. วิธีจำหน่ายหนี้สูญ	99
บทที่ 11 เงินปันผล	105
บทที่ 12 รายจ่ายต้องห้าม	110
1. มาตรา 65 ตรี (1) เงินสำรอง	110
2. มาตรา 65 ตรี (2) เงินกองทุน	112
3. มาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว	113
1) การให้โดยเสน่หา	116
2) รายจ่ายเพื่อการกุศลทั่วไป	117
4. มาตรา 65 ตรี (4) ค่ารับรอง	118

สารบัญ (ต่อ)

5. มาตรา 65 ตรี (5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน	119
6. มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร	119
1) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา	119
2) ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	120
7. มาตรา 65 ตรี (7) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทน	123
8. มาตรา 65 ตรี (8) เงินเดือนที่จ่ายเกินสมควร	123
9. มาตรา 65 ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่าย ซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น	124
10. มาตรา 65 ตรี (10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งเป็นเจ้าของและใช้เอง	127
11. มาตรา 65 ตรี (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุนของตนเอง	128
12. มาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือ	129
1) กรณีผลเสียหายที่อาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ	129
2) กรณีผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ	131
13. มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ	133
14. มาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ	135
15. มาตรา 65 ตรี (15) ค่าซื้อทรัพย์สินในส่วนของที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร	138
16. มาตรา 65 ตรี (16) ค่าของทรัพย์สินยกเว้นภาษีหรือสูญหรือสิ้นไป	138
17. มาตรา 65 ตรี (17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง	139
18. มาตรา 65 ตรี (18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ	140
19. มาตรา 65 ตรี (19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรเมื่อสิ้นสุดรอบ ระยะเวลาบัญชี	142
20. มาตรา 65 ตรี (20) รายจ่ายตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา	143
บทที่ 13 รายจ่ายที่ได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่น	145
1. ค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างไปทำการศึกษาหรือฝึกอบรม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548	145
2. รายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม	146
3. รายจ่ายเพื่อสนับสนุนอำนวยความสะดวกและการทำงานของคนพิการ	146

สารบัญ (ต่อ)

ส่วนที่ 3	148
บทที่ 14 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ	149
1. บริษัทข้ามชาติกับการเสียภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ	149
2. การขจัดภาษีซ้อนโดยฝ่ายเดียว	152
3. การเสียภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	154
4. การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	156
5. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	158
6. วิธีในการขจัดภาษีซ้อน	160
บทที่ 15 สถานประกอบการถาวร	164
1. สถานประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้	164
2. สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ	166
3. สถานประกอบการถาวรในลักษณะการก่อสร้าง	168
4. สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ	171
5. สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	173
6. สถานประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากร	176
บทที่ 16 กำไรจากธุรกิจ	177
1. กำไรจากธุรกิจกับการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวร	177
2. สถานประกอบการถาวรถือเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก	180
3. การกำหนดค่าใช้จ่ายจากกำไรของสถานประกอบการถาวร	181
4. การเก็บภาษีจากเงินได้อื่นนอกจากกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	185
1) กรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้	186
2) กรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้	187
บทส่งท้าย	188
บรรณานุกรม	189

ส่วนที่ 1

บทที่ 1

ความทั่วไป

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

นิติบุคคลคือบุคคลที่กฎหมายสมมติขึ้น โดยส่วนใหญ่การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะพบในรูปแบบของ “บริษัท” (company) ซึ่งในประเทศส่วนใหญ่ระบบการจัดเก็บภาษีจากบริษัทเป็นการเก็บภาษีโดยแยกต่างหากจากเจ้าของหรือตัวผู้ถือหุ้น¹ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งจะพบในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(3/1) กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ดังนั้น ความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรจึงหมายความว่า

¹ IBFD, *IBFD International Tax Glossary* (Julie Rogers-Glabush editor, 6th edition, 2009) 82.

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

กรณีของห้างหุ้นส่วนหากไม่จดทะเบียนจะเสียภาษีในรูปแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากจดทะเบียน²จะมีสถานะเป็นนิติบุคคล และเสียภาษีในรูปแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยถือว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลนี้แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน

2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด

กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัด ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะมีผู้เป็นหุ้นส่วนสองจำพวกคือหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดไม่เกินจำนวนเงินที่ตนรับจะลงหุ้นและหุ้นส่วนที่รับผิดโดยไม่มีจำกัด³ ห้างหุ้นส่วนจำกัดนี้กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียน⁴ และมีสภาพเป็นนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. บริษัทจำกัด

บริษัทจำกัดสามารถก่อการและตั้งได้โดยบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป⁵ การจัดตั้งเป็นบริษัทจะเห็นได้ว่าเป็นรูปแบบการดำเนินกิจการที่นิยมกันมากเพราะความรับผิดของผู้ถือหุ้นนั้นมีจำกัดและสามารถที่จะโอนหุ้นให้กับผู้อื่นได้ง่าย

สังเกตได้ว่า การจัดตั้งการประกอบกิจการเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัทจำกัดนั้นเป็นนิติบุคคลที่มีอยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยจำนวนผู้ถือหุ้นในบริษัทและห้างหุ้นส่วนเริ่มต้นที่สองคนขึ้นไปเหมือนกัน แต่จะมีความแตกต่างที่สำคัญที่ความรับผิดของผู้เข้าร่วม ซึ่งทั้งหมดนี้จะมีหน้าที่เป็นผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1064 “อันห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น จะจดทะเบียนก็ได้ การลงทะเบียนนั้น ท่านบังคับให้มีรายการดังนี้ คือ

- (1) ชื่อห้างหุ้นส่วน
- (2) วัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วน
- (3) ที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่และสาขาทั้งปวง
- (4) ชื่อและที่สำนักกับทั้งอาชีพะของผู้เป็นหุ้นส่วนทุก ๆ คน ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดมีชื่อยี่ห้อ ก็ให้ลงทะเบียนทั้งชื่อและยี่ห้อด้วย
- (5) ชื่อหุ้นส่วนผู้จัดการ ในเมื่อได้ตั้งแต่เป็นผู้จัดการแต่เพียงบางคน
- (6) ถ้ามีข้อจำกัดอำนาจของหุ้นส่วนผู้จัดการประการใดให้ลงไว้ด้วย
- (7) ตราซึ่งใช้เป็นสำคัญของห้างหุ้นส่วน...”

³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1077 “อันห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทหนึ่ง ซึ่งมีผู้เป็นหุ้นส่วนสองจำพวกตั้งจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

- (1) ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งมีจำกัดความรับผิดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนรับจะลงหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้นจำพวกหนึ่ง และ
- (2) ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งต้องรับผิดชอบร่วมกันในบรรดาหนี้ของห้างหุ้นส่วนไม่มีจำกัดจำนวนอีกจำพวกหนึ่ง...”

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1078 “อันห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้น ท่านบังคับว่าต้องจดทะเบียน...”

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1097 “แต่เดิมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้มีผู้ก่อการและตั้งบริษัท 7 คน ต่อมาในปี พ.ศ. 2551 ได้แก้ไขเหลือ 3 คน และในปี พ.ศ. 2565 ได้แก้ไขเหลือเพียง 2 คน”

4. บริษัทมหาชนจำกัด

จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติ บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ซึ่งมีข้อกำหนดต่างจากบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ สามารถนำหุ้นจำนวนหนึ่งออกจำหน่ายให้กับประชาชนทั่วไปได้ โดยดำเนินการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้กำกับดูแล

5. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ในกรณีที่รัฐบาลไทย หรือหน่วยงานของรัฐไทย ดำเนินกิจการและหากมีกำไรเกิดขึ้นนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่เป็นนิติบุคคลตามความหมายของประมวลรัษฎากร เช่น กระทรวง กรม ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่สำหรับกรณีการดำเนินการโดยรัฐบาลต่างประเทศหรือโดยนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลประเภทใดหากได้ดำเนินกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย

6. กิจการร่วมค้า

ตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากรบัญญัติถึงความหมายของคำว่า “กิจการร่วมค้า” ว่า “ได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น” จากนิยามจะเห็นได้ว่า กิจการร่วมค่านั้นจะต้องมีฝ่ายหนึ่งเป็นนิติบุคคลเสมอ และจะมีผู้เข้าร่วมในกิจการร่วมค้าที่อาจจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลอีกกี่คนก็ได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรจะถือว่า กิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นนั้นมีสถานะเป็นนิติบุคคลในนามของตนเอง และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากนิติบุคคลทั้งหลายที่เข้าร่วมในกิจการร่วมค้า⁶

7. มูลนิธิหรือสมาคมที่มีไขว่ข้องการสาธารณะกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และ

8. นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

⁶ มติ กพอ. ครั้งที่ 3/2530 วันที่ 29 มกราคม 2530. “...ได้ตกลงเข้าร่วมทุนกัน ได้ร่วมกันทำสัญญา กับบุคคลภายนอก โดยระบุ ว่าเป็น กิจการร่วมค้าได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดย กำหนดว่าให้ต้องรับค่าตอบแทน + ผิดร่วมกัน...”

ปัจจุบันมีประกาศกำหนดให้ “ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร⁷

นิติบุคคลอื่นที่นอกเหนือจากนิติบุคคลทั้ง 8 กรณีดังกล่าวข้างต้นนี้จะไม่ถือเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และดังนั้นจะไม่มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น นิติบุคคลอาคารชุด วัด สหกรณ์ เนติบัณฑิตยสภา เป็นต้น สำหรับกรณีของรัษฎากรวิสาหกิจนั้น จะต้องพิจารณาว่าวิสาหกิจนั้นจัดตั้งขึ้นอย่างไร หากเป็นรัษฎากรวิสาหกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมาย เช่น ธนาคารออมสิน จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489 จะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะไม่ใช่นิติบุคคลที่มีสภาพเป็นบริษัท แต่หากเป็นวิสาหกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นโดยการจดทะเบียนบริษัท เช่น บริษัทการบินไทย จำกัด (มหาชน) กรณีเช่นนี้จะถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะมีสถานะเป็นบริษัทตาม พระราชบัญญัติ บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

2. หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษี

การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดแล้ว ผู้มีเงินได้นั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐที่จะจัดเก็บภาษีนั่นซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะมีหลักสำคัญในการจัดเก็บภาษี 2 หลักคือ “หลักแหล่งเงินได้” (Source Rule) หมายถึง การที่บุคคลผู้ใดมีเงินได้จากประเทศใดก็จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น เป็นหลักที่พิจารณาถึงสถานที่เกิดของเงินได้เป็นสำคัญ และ “หลักถิ่นที่อยู่” (Residence Rule) หมายถึง การที่บุคคลผู้ใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น เป็นหลักที่พิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เป็นสำคัญ

ในทางนิติบุคคลนั้น การที่นิติบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดนั้นโดยทั่วไปจะยึดถือเอาสถานที่นิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งถือเป็นถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั้น ซึ่งการมีถิ่นที่อยู่กับการมีภูมิลำเนาที่มีความหมายที่แตกต่างกัน

ความหมายของคำว่า “ถิ่นที่อยู่” นี้มีความสำคัญต่อการเชื่อมโยงกับการจัดเก็บภาษีของรัฐ เนื่องจากรัฐจะอ้างถึงการจัดเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักสำคัญ ซึ่งปัญหาที่พบคือในบางครั้งอาจจะพบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีหลายแหล่ง หรือหลายรัฐพร้อมกัน และจะพบถึงการโต้แย้งกันถึงการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่ง เนื่องจากการเชื่อมโยงถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น สำหรับการมีถิ่นที่อยู่ของบุคคลตามประมวลรัษฎากรบัญญัติถึงการเป็น “ผู้อยู่ในประเทศไทย” ไว้ในมาตรา 41 วรรคที่ 3 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย” แต่ทั้งนี้

⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 271) เรื่อง กำหนดนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2559

บางกรณีอาจเกิดสถานการณ์ที่บุคคลหนึ่งมีถิ่นที่อยู่พร้อมกันสองรัฐ หรือกว่านั้นขึ้นได้ เนื่องจากกฎหมายภายในของแต่ละรัฐอาจกำหนดถึงการมีถิ่นที่อยู่ไว้แตกต่างกัน ในกรณีที่บุคคลมีความสัมพันธ์กับรัฐสองรัฐ โดยรัฐอีกรัฐหนึ่งเป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย การมีถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้นจะต้องพิจารณาถึงข้อบทที่ 4 เรื่อง “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ประกอบด้วยว่าบุคคลนั้นจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด

สำหรับกรณีของนิติบุคคลนั้นตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้นิยามถึงการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแต่ตามมาตรา 66 กำหนดถึงการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ซึ่งพอจะถือได้ว่าเป็นการกำหนดถึงการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลไทยโดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นพื้นฐาน

การมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดนั้นถือว่ามีผลสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นเดียวกับการได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ประเทศใดก็เป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีเงินได้เช่นกัน จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐกับนิติบุคคลดังกล่าวส่งผลทำให้นิติบุคคลนั้นอาจจะถูกจัดเก็บภาษีในลักษณะใดลักษณะหนึ่งคือ 1) นิติบุคคลนั้นถูกจัดเก็บภาษีเต็มจำนวนโดยรัฐนั้น 2) นิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีโดยจำกัดอัตราเพดานภาษี 3) นิติบุคคลนั้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีใด ๆ เลย ทั้งนี้สองกรณีหลังอาจเกิดขึ้นโดยถูกจำกัดสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

หากกล่าวในเบื้องต้น การที่นิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง นิติบุคคลนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่โดยจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลนั้นได้รับไม่ว่าจะได้รับจากรัฐนั้นและอาจรวมถึงเงินได้ที่ได้รับจากรัฐอื่น ทั้งนี้ เงินได้ที่ได้รับจากรัฐอื่นนั้นอาจจะมีประเด็นเรื่องการบรรเทาภาระภาษีให้สำหรับเงินได้ที่ได้เสียไปในรัฐอื่นนั้นด้วย

สำหรับนิติบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นอาจจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากรัฐนั้น หากมีจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ซึ่งอาจกล่าวอีกอย่างได้ว่า มีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในรัฐนั้น ซึ่งกรณีที่พบเป็นประเด็นสำคัญคือการที่นิติบุคคลนั้นถูกจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจที่ได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวร และเป็นไปตามเงื่อนไขของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งกำไรจากธุรกิจที่ได้รับในกรณีเช่นนี้โดยหลักการเบื้องต้นจะต้องจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรและจะต้องจัดเก็บโดยมีความเท่าเทียมกับนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น

ส่วนกรณีที่นิติบุคคลนั้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีใด ๆ เลยคือกรณีที่รัฐนั้นไม่มีจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีกับนิติบุคคลนั้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นโดยนิติบุคคลนั้นไม่ได้เป็นทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้ในรัฐนั้น แต่ทั้งนี้ ในบางกรณีอาจพบสถานการณ์ที่นิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ และ/หรือ มีเงินได้จากรัฐแหล่งเงินได้อื่น แต่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีจากรัฐใดเลย (double non-taxation) เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากสถานการณ์นั้นก็อาจเป็นเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้เช่นกัน

การมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั้น นอกจากพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนของบริษัทแล้วในบางประเทศยังพบว่าจะต้องพิจารณาถึงการจัดการและการควบคุมหลักของนิติบุคคลนั้นด้วย

คดีที่เป็นที่มาสำคัญของหลักสถานที่จัดการสำคัญคือคดี De Beers Case⁸ โดยทั่วไปราคาสินค้านั้นจะถูกกำหนดโดยอุปสงค์ และอุปทาน หากมีความต้องการซื้อสินค้าก็จะมีราคาสูง หากมีความต้องการขายสินค้าก็จะมีราคาต่ำ ในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 มีการขุดพบเพชรจำนวนมากในแอฟริกาใต้ ซึ่งหากปล่อยให้มีการทะลักของเพชรเข้าสู่ตลาดย่อมทำให้สินค้าราคาต่ำลง และยังมีสินค้ามากราคาจะยิ่งต่ำลง เพื่อจัดการกับสถานการณ์นี้ De Beers ได้ใช้กลยุทธ์ทางการตลาดในการควบคุมอุปทานของเพชรในตลาดโลกเพื่อรักษาราคาของเพชรให้อยู่ในระดับสูงและสร้างภาพลักษณ์ของเพชรให้เป็นสัญลักษณ์ความหรูหราและความรักที่ยั่งยืน เราอาจคุ้นถึงสโลแกนของบริษัท De Beers ที่ใช้โฆษณาอันทรงพลังและสร้างให้เพชรเป็นสัญลักษณ์หนึ่งของการแต่งงานจนทุกวันนี้ - Diamond Is Forever. -

บริษัท De Beers ก่อตั้งโดย Cecil Rhodes ในปี 1888 ซึ่ง Cecil Rhodes ผู้ก่อตั้งนั้นอยู่ในตระกูล Rothschilds อันเป็นตระกูลที่ทำธุรกิจธนาคารและกลุ่มการเงินที่มีอิทธิพลมากที่สุดในยุโรปในช่วงเวลานั้น ความสัมพันธ์ระหว่าง Rothschilds กับ De Beers นั้นมีความเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดในแง่ของการจัดการและการควบคุมกิจการของบริษัท De Beers โดย Rothschilds เป็นผู้สนับสนุนทางการเงินหลักของ De Beers และมีบทบาทสำคัญในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของบริษัท โดย Rothschilds เป็นผู้จัดหาเงินทุนให้กับ De Beers ซึ่งทำให้พวกเขามีอำนาจในการควบคุมและกำกับดูแลกิจการของ De Beers นอกจากนี้ Rothschilds มีบทบาทในการเจรจาขายเพชรทั้งหมดให้กับกลุ่มสมาคมของพ่อค้าเพชรในลอนดอน การกระทำนี้มีเป้าหมายเพื่อสร้างเสถียรภาพในราคาของเพชรในตลาดโลกซึ่งเป็นกลยุทธ์ที่สำคัญของ De Beers

บริษัท De Beers จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศแอฟริกาใต้ แต่การตัดสินใจสำคัญของบริษัทเกิดขึ้นที่ลอนดอน ซึ่งเป็นประเด็นสำคัญนำไปสู่ข้อพิพาทที่เป็นคดีที่สำคัญในการกำหนดถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษี ผู้บริหารของบริษัท De Beers ในลอนดอนถูกแต่งตั้งโดยตระกูล Rothschilds ซึ่งเป็นผู้สนับสนุนทางการเงินหลักของ De Beers และมีอำนาจในการตัดสินใจในเรื่องที่สำคัญ เช่น การเจรจาขายเพชรทั้งหมดให้กับกลุ่มของพ่อค้าเพชรในลอนดอนเพื่อสร้างเสถียรภาพในราคา ซึ่งหมายความว่า การตัดสินใจที่สำคัญเกี่ยวกับกิจการของบริษัทมักจะเกิดขึ้นในลอนดอนมากกว่าเมือง Kimberley แม้คณะกรรมการผู้บริหารในเมือง Kimberley ที่อยู่ในประเทศแอฟริกาใต้ และคณะกรรมการผู้บริหารในลอนดอนจะมีการประชุมกันเป็นประจำ

⁸ De Beers Consolidated Mines Ltd v Howe (1906)

แต่การจัดการที่แท้จริงของบริษัทนั้นมักจะเกิดขึ้นในลอนดอน จึงเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันระหว่างสถานที่จัดการที่แท้จริงกับสถานที่บริษัทจดทะเบียนจัดตั้ง

ในคดีนี้ศาลได้ให้คำตัดสินว่าบริษัท De Beers ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในลอนดอนโดยประเด็นข้อสำคัญข้อหนึ่งที่ทำให้ศาลตัดสินว่า De Beers นั้นถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในลอนดอนคือเนื่องจากบริษัท De Beers มีสถานที่ “การจัดการและควบคุมหลัก” (central management and control) อยู่ในสหราชอาณาจักร แม้ว่าบริษัทจะจดทะเบียนและดำเนินกิจการอยู่ในแอฟริกาใต้ ซึ่งศาลได้ใช้หลักการ “การจัดการและการควบคุมหลัก” เพื่อกำหนดที่ตั้งของบริษัท ตามคำพิพากษาในคดีนี้ ผู้พิพากษาได้อ้างอิงแนวคิดของ Savigny⁹ เกี่ยวกับ “Mittelpunkt Der Geschäfte” หรือ “ศูนย์กลางของกิจการ” เพื่อกำหนดที่ตั้งของบริษัท และผลของการตัดสินคดีของศาลทำให้ De Beers ต้องเสียภาษีเงินได้ในสหราชอาณาจักรเนื่องจากถือว่ามีถิ่นที่อยู่ใน สหราชอาณาจักร

คดีนี้เป็นคดีสำคัญที่สร้างแนวทางในการกำหนดที่ตั้งของบริษัทโดยดูจาก “การจัดการและการควบคุมหลัก” ซึ่งเป็นหลักการที่ใช้ขยายความในการตีความถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทและมีอิทธิพลจนกระทั่งปัจจุบัน¹⁰

3. ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีต่าง ๆ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมีอยู่ด้วยกันหลายกรณี ซึ่งแต่ละกรณีนั้นจะกำหนดจากฐานที่แตกต่างกัน และจะมีวิธีการคำนวณภาษีและเสียภาษีแตกต่างกัน ลักษณะการประกอบกิจการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับสรรพากรไทยในฐานที่ใหญ่ที่สุดคือกรณีที่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีโดยเสียจากกำไรสุทธิ แต่การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยังมีสถานการณ์

⁹ Friedrich Carl von Savigny (ค.ศ. 1779–1861) เป็นรัฐมนตรีของปรัสเซียและเป็นศาสตราจารย์สอนกฎหมายโดยเฉพาะในเรื่องกฎหมายโรมันและความสำคัญของกฎหมายโรมันต่อการพัฒนากฎหมายแพ่งของเยอรมัน ซึ่ง Savigny เป็นนักกฎหมายชาวเยอรมันที่มีชื่อเสียงในศตวรรษที่ 19

"Mittelpunkt der Geschäfte" หรือ "ศูนย์กลางของกิจการ" เป็นแนวคิดที่ Savigny พัฒนาเพื่อใช้ในการกำหนดเขตอำนาจศาลและกฎหมายที่ใช้บังคับในกรณีของข้อพิพาทระหว่างประเทศ แนวคิดนี้เน้นที่การพิจารณาว่าในกรณีของบุคคลหรือนิติบุคคล ศูนย์กลางของกิจการหรือที่ตั้งหลักที่มีความสำคัญที่สุดอยู่ที่ใด แนวคิดนี้มีจุดประสงค์ในการหาจุดศูนย์กลางทางการค้าและการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการนั้น ๆ ที่มาของแนวคิดนี้มาจากการที่ Savigny ต้องการให้มีการใช้กฎหมายที่สอดคล้องกับสถานการณ์และข้อเท็จจริงของกรณีในทางปฏิบัติ แนวคิดนี้จึงมีความสำคัญในการพิจารณาว่าควรใช้กฎหมายใดสำหรับข้อพิพาทระหว่างประเทศ การพัฒนาแนวคิดนี้ของ Savigny มีผลสำคัญในการสร้างความชัดเจนและเป็นธรรมในกระบวนการยุติธรรมระหว่างประเทศ

¹⁰ ประเทศที่กำหนดถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทโดยใช้หลักการจัดการและควบคุมหลัก เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย สิงคโปร์ แคนาดา อินเดีย เป็นต้น สำหรับประเทศไทยผู้เขียนยังไม่พบคำวินิจฉัยหรือแนวทางในการบังคับใช้หลักการจัดการและควบคุมหลักตามแนวคำพิพากษาหรือข้อหาหรือของกรมสรรพากร

อื่นที่ปรากฏในมาตราอื่นอีก โดยรวมแล้วหากแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจแยกได้เป็น 6 กรณี โดยปรากฏอยู่ใน 5 มาตราตามประมวลรัษฎากร

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 ซึ่งกรณีนี้เห็นได้ว่าเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่โดยอ้างอิงจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทฯ หากบริษัทฯ จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดนั้นมาเสียภาษีให้กับสรรพากรไทย โดยปกติทั่วไปบริษัทไทยที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้เฉพาะจากในประเทศไทยย่อมจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดมาเสียภาษีให้กับกรมสรรพากรไทยจะไม่มี ความยุ่งยากในการพิจารณามากนัก แต่หากบริษัทฯ ได้รับเงินได้อื่นที่มาจากต่างประเทศ โดยปกติทั่วไปจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศนั้นมาเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยด้วย ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ดอยแถม จำกัด มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย ประเทศ สิงคโปร์ และประเทศจีน เช่นนี้ บริษัทฯ จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดในทุกประเทศมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับสรรพากรไทย กรณีเช่นนี้จะมีประเด็นเรื่องเงินได้ที่ได้รับที่ ต่างประเทศนั้นจะมีภาระหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีที่ต่างประเทศนั้นด้วยหรือไม่ และหากมีภาษีเงินได้ที่ได้ เสียภาษีไปที่ต่างประเทศแล้วจะนำมาบรรเทาภาษีเมื่อยื่นเสียภาษีในประเทศไทยอย่างไรต่อไป ในเรื่องนี้เป็นประเด็นที่จะต้องพิจารณาไปตามข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลง ทำกับประเทศคู่สัญญานั้น ๆ

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการ ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยด้วย กรณีของบริษัทต่างประเทศนี้จะเสียภาษี ให้กับประเทศไทยเฉพาะจากกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยใน รอบระยะเวลาบัญชี ตามความในวรรคที่ 2 มาตรา 66 แต่สำหรับเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับใน ต่างประเทศนั้นจะไม่มีภาระที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศนั้นมาเสียภาษี ให้กับประเทศไทยซึ่งจุดนี้จะเป็นข้อแตกต่างสำคัญจากกรณีเป็นบริษัทฯ ที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ ประเทศไทย ยกตัวอย่างเช่น บริษัท Aco เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หากได้มีการขายสินค้าในประเทศไทยผ่านออฟฟิศในประเทศไทย เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบ กิจการขายสินค้าในประเทศไทยจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยด้วย ทั้งนี้ กรณีของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นหากเป็นบริษัทฯ ที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการตกลงทำ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยจะต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรประกอบ กับข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย

3. นอกจากกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว ยังมีอีกกรณีหนึ่งคือ กรณีมาตรา 76 ทวิ ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้

ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามบทบัญญัติให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งถือเสมือนกับกรณีของบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนด้วย ยกตัวอย่างเช่น บริษัท Bco ไม่ได้มีออฟฟิศหรือสาขาในประเทศไทยแต่แต่งตั้งนายสมชายให้เป็นผู้มีหน้าที่ติดต่อเจรจาสัญญาซื้อขายสินค้าให้กับบริษัท Bco กรณีเช่นนี้ บริษัท Bco จะต้องมีการยื่นเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยจากเงินได้ที่ได้รับจากการขายสินค้าโดยนายสมชายจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นเสียภาษีแทน

ทั้งสามกรณีข้างต้นผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเงินได้โดยการคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 65, 65 ทวิ และ 65 ตริ ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิได้ ให้ใช้บทบัญญัติตามมาตรา 71 (1) ว่าด้วยเรื่องกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการหรือไม่ได้ทำบัญชีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 มาใช้บังคับแทนโดยอนุโลม

นอกจากบทบัญญัติมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้ฐานการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิแล้ว ยังมีบทบัญญัติอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก แต่ไม่ได้เก็บจากฐานการคำนวณรายได้และหักด้วยรายจ่าย ได้แก่

4. กรณีตามมาตรา 67 (1) ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้ คือ

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

กรณีการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 (1) นี้เห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บจากฐานการรับขนคนโดยสาร หรือรับขนของ โดยเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 3 ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ไม่ได้เก็บภาษีจากการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ

5. กรณีตามมาตรา 70 ซึ่งกำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ โดยกำหนดในอัตราร้อยละ 15 ยกเว้นกรณีเงินได้จากเงินปันผลตามมาตรา 40(4) (ข) กำหนดให้หักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10