



สุรชัย สุรตีเมธาพันธุ์*

1. ความนำ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งโดยทั่วไปจะเก็บจากฐานกำไรสุทธิ (Net Profit) โดยเก็บตามรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร) การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาเปิดสาขา (Branch) ในประเทศไทย ย่อมถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิด้วย แต่ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ก็อาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับ

ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ได้ (มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร) เมื่อสาขาในประเทศไทยส่งเงินกำไรไปให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ จึงต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร (Remittance Tax or Branch Profit Tax) ทั้งนี้ เพื่อให้มีการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันและเป็นกลาง (Neutrality and Equity) ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปของบริษัทในเครือ (Subsidiary) (ซึ่งต้องจดทะเบียนในประเทศไทย) กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขา (Branch)¹ เนื่องจากเงินที่บริษัทในเครือส่งออกให้บริษัทแม่ในต่างประเทศ จะอยู่ในรูปของเงินปันผลซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

“สสพกรสารส์” ปีที่ 62 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2558

* บัณฑิตกรชำนาญการพิเศษ รักษาการในตำแหน่ง บัณฑิตกรเชี่ยวชาญ สำนักกฎหมาย

¹ William J. McCarten “Treatment of subsidiaries and Branches”, Tax Policy Handbook, (Washington, D.C. : International Monetary Fund, 1995) P.227

แต่เงินที่สาขาส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะอยู่ในรูปของกำไรไม่ใช่เงินปันผล ฉะนั้น เพื่อให้เงินที่สาขาส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินปันผลที่บริษัทในเครือส่งออกไปให้บริษัทแม่ในต่างประเทศ จึงต้องจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนั้น ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะจัดเก็บในอัตราเดียวกัน² ดังนั้น การพิจารณาเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรเพื่อให้เกิดความชัดเจน จึงมีความสำคัญและจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้อีกทางหนึ่ง

2. ความหมายของการจำหน่ายเงินกำไร

ในการพิจารณาความหมายของการจำหน่ายเงินกำไรนั้น พิจารณาได้จากบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับการยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจสรุปได้อย่างกว้างๆ ว่า การจำหน่ายเงินกำไร หมายถึง การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งรวมถึง การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็น

² Susan M. Lyons, *International Tax Glossary*, 3rd,ed. (Amsterdam:IBFD Publications BV.,1996) P.39

เงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ

การเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตาม มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ใช้ วิธีหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายและต้องเสีย ภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งกำหนด ไว้ในอัตราร้อยละ 10

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจาก การจำหน่ายเงินกำไร

ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสีย ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ได้แก่ บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไร³ ซึ่งกรณี ดังกล่าว ศาลฎีกาเห็นว่า ผู้ต้องเสียภาษีในการ จำหน่ายเงินกำไรจะต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร นั้น⁴ ปัญหาจึงมีว่า “ใคร” คือผู้จำหน่ายเงินกำไร เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติถ้อยคำไว้อย่างกว้างๆ โดยใช้คำว่า “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ซึ่งในทางปฏิบัติยังมีปัญหาความไม่ชัดเจนและมีความสับสนในการ ระบุตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีนี้ ผู้เขียนจึงขอ วิเคราะห์เป็นกรณีๆ ดังนี้

3.1 กรณีสำนักงานสาขา

(1) กรณีสำนักงานสาขาของบริษัทต่าง-

ประเทศเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ ในต่างประเทศ สำนักงานสาขาย่อมต้องเป็น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตาม วัตถุประสงค์ของกฎหมาย จึงเป็นเรื่องตรงไป ตรงมาตามบทบัญญัติของกฎหมาย แต่ในบาง กรณีก็อาจมีปัญหาเกิดขึ้นได้ ดังที่ปรากฏใน คำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 811/2519 ธนาคาร ต่างประเทศมีสาขาในประเทศไทย แต่ลูกค้าใน ประเทศไทยไม่ได้กู้เงินจากสาขาในประเทศไทย แต่กู้จากสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ แล้วส่งดอกเบี้ยให้สาขาในประเทศไทยเพื่อส่งไป ให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ดังนี้ สาขาในประเทศไทยต้องนำดอกเบี้ยดังกล่าวมา รวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่หรือ สาขาในต่างประเทศเป็นนิติบุคคลเดียวกัน และ ดอกเบี้ยที่สาขาในประเทศไทยส่งออกไปให้ สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศเป็นการ จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

คดีดังกล่าวโจทก์เป็นธนาคารที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของฮ่องกง ซึ่งมีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อน กับประเทศไทย จึงนำหลักตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แบบที่ถือว่าสาขาเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจาก

³ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553 หน้า 2-357

⁴ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร) สถาบัน T. Training Center, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์ หน้า 426

สำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่นมาใช้ไม่ได้ สาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่และสาขาในประเทศอื่นจึงต้องถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่น จึงต้องถือเป็นเงินได้ของสาขาในประเทศไทย สาขาในประเทศไทยจึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และการที่สาขาในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ย่อมเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย⁵

(2) กรณีสำนักงานสาขาไม่ได้เป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปต่างประเทศเอง แต่ผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้ส่ง จะถือว่าสำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศหรือไม่ กรณีดังกล่าวมีคำพิพากษาศาลฎีกาพิพากษาไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541 เงินกำไรของบริษัท น. ประเทศญี่ปุ่น ที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทย ลูกค้าในประเทศไทยได้ส่งออกไปจากประเทศไทยให้บริษัทฯ โดยตรง แต่เงินกำไรดังกล่าวถือว่าเกิดจากโจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท น. ประเทศญี่ปุ่น จึงเป็นเงินได้ของโจทก์

ในประเทศไทย เมื่อมีการส่งเงินกำไรดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย ย่อมถือได้ว่าโจทก์ซึ่งเป็นสาขาเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้นออกไปจากประเทศไทย

คดีดังกล่าวโจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัทแม่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย (ฉบับเดิม) ซึ่งถือว่าการที่บริษัทแม่เข้ามาประกอบกิจการที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับกิจการปกติของสถานประกอบการถาวรหรือเป็นกิจการที่สถานประกอบการถาวรสามารถกระทำได้ ถือว่าเป็นการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรด้วย ฉะนั้น แม้อูกค้าในประเทศไทยจะสั่งซื้อสินค้าและชำระเงินซึ่งมีกำไรรวมอยู่ด้วยให้บริษัทแม่ในต่างประเทศโดยตรง ก็ต้องถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวถือเป็นหลักได้ว่า หากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศและสาขาในประเทศไทยประกอบกิจการที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน แม้อูกค้าในประเทศไทยจะเป็นผู้ส่งเงินกำไรไปให้แก่บริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ก็ยังถือว่าสาขาในประเทศไทยเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้นออกไปจากประเทศไทย สาขาในประเทศไทยจึงมีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธัญญา ไตรวรรณ, การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลาคม จำกัด, 2541) หน้า 67

3.2 กรณีผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ

กรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้มีสำนักงานสาขาในประเทศไทยอย่างเป็นทางการ ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงต้องอาศัยผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งโดยปกติแล้วกรณีของบริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้สั่งซื้อ ต้องถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีบุคคลในประเทศเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หากมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อนั้นต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766-5769/2534

โจทก์ทำสัญญาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัท L ประเทศสวีเดน ให้แก่รัฐวิสาหกิจ โดยราคาที่โจทก์จำหน่ายเป็นราคาที่บริษัท L กำหนด และรัฐวิสาหกิจจะต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัท L โดยธนาคารโลกจะเป็นผู้จ่ายให้บริษัท L ในนามของรัฐวิสาหกิจ โจทก์จะได้คำตอบแทนประมาณร้อยละ 5 ของราคาขาย กรณีจึงเป็นเรื่องที่บริษัท L ทำสัญญาซื้อขายกับรัฐวิสาหกิจโดยมีโจทก์เป็นตัวแทน โจทก์จึงมีฐานะเป็นสถานประกอบการ

ถาวรของบริษัท L ทั้งมีฐานะเป็นสาขาของบริษัท L อีกฐานะหนึ่งด้วย โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีถือว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537 ผู้ที่ต้อง

เสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้นต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร โจทก์เป็นเพียงผู้ทำการติดต่อกับลูกค้าในประเทศไทยในการขายสินค้าแทนให้กับบริษัทในต่างประเทศ เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เป็นสาขาของบริษัทในต่างประเทศและมิได้เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร แม้ค่าสินค้าที่ลูกค้าชำระมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย แต่โจทก์ก็มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร โจทก์จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524 โจทก์

เป็นตัวแทนบริษัทต่างประเทศในการขายสินค้า โดยได้รับค่านายหน้า ลูกค้าจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าไปให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง โจทก์มิได้เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่า หากผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อมีฐานะเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ และได้ส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ถือได้ว่าเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อนั้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษี การจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อนั้นมีได้มีฐานะเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ แต่มีฐานะเป็นเพียงนายหน้า และมีได้ เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อก็ไม่มีหน้าที่เสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวแต่อย่างใด

ปัญหาที่ต้องพิจารณามีว่าถ้าผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลและเป็นตัวแทนอิสระ เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตัวแทนอิสระนั้นจะต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ ซึ่งยังไม่พบว่ามีความพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้แต่อย่างใด แต่ผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าวตัวแทนอิสระต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไร เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ดังนั้น ตัวแทนอิสระ

ซึ่งเป็นนิติบุคคลจึงเข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดตามมาตรา

3.3 กรณีบริษัทต่างประเทศที่เสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (เสียในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ กรณีดังกล่าวมีความเห็นเป็นสองฝ่าย คือ

ฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า บริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะมาตรานี้บัญญัติให้เก็บภาษีจากเงินกำไร แต่เงินที่ได้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ จึงไม่แน่ว่าจะมีกำไรหรือขาดทุนจริงๆ การที่กฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 เท่ากับเป็นการลงโทษในตัวแล้ว หากจะเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก ก็จะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน⁶

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า บริษัทต่างประเทศ

⁶ เสรี วัฒนวงศาธิกุล “ความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งกระทำการในประเทศไทย” วิทยานพนธ์ปริญา นิตศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529. หน้า 108

ดังกล่าวต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไร ตาม มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะการ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น แสดงว่ากิจการมีกำไร เพียงแต่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิออกมาได้ เท่านั้น แต่อาจใช้วิธีการคำนวณกำไรย้อนหลัง เพื่อคำนวณกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ได้ และไม่เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเพราะเป็นการ เก็บภาษีคนละกรณีต่างหากจากกัน⁷

กรณีดังกล่าวได้มีคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 191/2524 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่า เงินได้ซึ่ง ได้เสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ไปแล้ว หากมีการ จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ต้องเสียภาษี- เงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นอีกกรณีหนึ่งต่างหาก และไม่ถือเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน

ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นของฝ่ายที่สอง และคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว เนื่องจากกรณี นี้เป็นกรณีที่กฎหมายถือว่ากิจการมีกำไร เมื่อ ถือว่ามีกำไร การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจึงต้อง

เสียภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวล- รัษฎากร

4. **unsub และข้อเสนอนะ**

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขา (Branch) ในประเทศไทย สาขาดังกล่าวนอกจากจะต้องเสีย ภาษีอากรจากฐานกำไรสุทธิ (Net Profit) แล้ว หากสาขามีการส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงาน ใหญ่ในต่างประเทศ สาขาต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษี จากการจำหน่ายเงินกำไรอีกด้วย แต่เนื่องจาก รูปแบบการประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีความสลับ ซับซ้อน จึงอาจเกิดปัญหาว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้น จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ และใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าว ซึ่งการ ศึกษาวิเคราะห์ในเรื่องนี้ยังมีอยู่อย่างจำกัด ทั้งนี้ ที่เป็นเรื่องสำคัญเรื่องหนึ่งในระบบภาษีเงินได้ นิติบุคคล ดังนั้น การศึกษาในเรื่องนี้จึงควรต้องมึ การต่อยอดออกไปเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ที่ถูกต้องและเป็นธรรมนั่นเอง

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) เล่ม 2, อ้างแล้ว. หน้า 431