

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยหลักเกณฑ์ทั่วไปของประมวลรัษฎากร นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย ซึ่งวิธีการเสียภาษีจะขึ้นอยู่กับประเภทและวิธีการในการได้รับเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศไทย อาทิเช่น ถ้านิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการทั้งในและนอกประเทศไทยก็จะต้องนำเงินได้เฉพาะที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง เว้นแต่เป็นการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งเข้าข่ายตามมาตรา 67 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ได้มีการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็อาจได้รับการยกเว้นหรือการลดอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ ต้องถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่มอบให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการและมีเงินได้ในประเทศไทย

ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้จัดทำไว้แล้วกับประเทศต่างๆ ตั้งแต่ พ.ศ. 2505 จนถึงปัจจุบันมีที่มาจากร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization Economic Cooperation and Development) เรียกว่า OECD และองค์การสหประชาชาติ (United Nations) เรียกว่า UN ซึ่งส่วนใหญ่จะประกอบไปด้วยบทบัญญัติต่างๆ ประมาณ 28-30 ข้อบท (Article) แต่ละฉบับจะมีหลักการสำคัญๆ รวมถึงวิธีการแบ่งข้อบทและการดำเนินข้อบท จำนวนและลำดับข้อบทตลอดจนเนื้อหาไม่ต่างกันมากนัก โดยเงินได้ประเภทต่างๆ ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้มีขึ้นจะมีเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันตามความเหมาะสมของเงินได้ประเภทนั้นๆ แต่โดยเฉพาะเงินได้ประเภท กำไรจากธุรกิจ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธินั้นจะมีเรื่องสถานประกอบการถาวรเป็นเงื่อนไขสำคัญในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม ในบทนี้จะขกกล่าวถึงเฉพาะเรื่องของกำไรจากธุรกิจและสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

3.1. ความหมายและลักษณะโดยทั่วไปของกำไรจากธุรกิจ

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้จัดทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยอาศัยร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ได้มีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 13 ประเภท ได้แก่

- เงินได้จากการให้ใช้หรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) หรือ 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร
 - กำไรจากธุรกิจ ซึ่งอาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หรือ 40(5) หรือ 40(6) หรือ 40(7) หรือ 40 (8) แล้วแต่กรณี
 - การขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) หรือกรณีให้เช่าเรือและอากาศยาน อาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5)
 - เงินปันผล ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข)
 - ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ก)
 - ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3)
 - ผลได้จากทุน ซึ่งได้แก่การขายหุ้นตามมาตรา 40(4)(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)
 - นักแสดงและนักกีฬาสาธารณะ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)
 - เงินบำนาญ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1)
 - งานรัฐบาล ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1)
 - นักศึกษาและผู้ฝึกงาน ซึ่งอาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) หรือ 40(2) หรือ 40(8) แล้วแต่กรณี
 - ศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย ซึ่งอาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) หรือ 40(2) หรือ 40(8) แล้วแต่กรณี
 - เงินได้อื่นๆ ที่มีได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ซึ่งอาจเป็นเงินโบนัสจ่ายผู้ถือหุ้นตามมาตรา 40(4) (ค) หรือเงินลดทุนตามมาตรา 40(4)(ง) หรือเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40(4)(จ) หรือเงินได้จากการที่นิติบุคคลควบเข้ากันหรือเลิกกันตามมาตรา 40(4)(ฉ) หรือ เงินรางวัลจากการประกวดแข่งขันชิงโชคตามมาตรา 40(8)

ซึ่งเงินได้ทั้ง 13 ประเภทยังสามารถแบ่งออกตามแหล่งที่มาของเงินได้ ดังนี้

1. เงินได้จากการประกอบธุรกิจ ได้แก่ กำไรจากธุรกิจ เงินได้จากการขนส่งทางเรือและอากาศยานระหว่างประเทศ
2. เงินได้จากการลงทุนหรือจากทรัพย์สินฝ่ายทุน ได้แก่ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน
3. เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการจ้างแรงงาน หรือการให้บริการส่วนบุคคล ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้างของนักแสดงและนักกีฬาสาธารณะ เงินบำนาญ งานรัฐบาล นักศึกษาและผู้ฝึกงาน ศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย

เงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country)

เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธินั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ ซึ่งสามารถสรุปได้ว่า ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานกำไรของนิติบุคคลต่างประเทศก็ต่อเมื่อนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีหรือดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ส่วนเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธินั้นประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้อาจจะยังสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายภายในแต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศ แม้ว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ตาม โดยในเรื่องของกำไรจากธุรกิจนั้นได้มีการกำหนดไว้ในข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศ ทั้งนี้ กำไรจากธุรกิจถือเป็นเงินได้ประเภทที่มีความสำคัญและมีประเด็นที่ต้องศึกษามากที่สุดประเด็นหนึ่งเนื่องจากเป็นเงินได้ที่มีลักษณะค่อนข้างกว้างครอบคลุมเงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรหลายประเภท

ฉะนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นจึงขอแบ่งประเด็นในการพิจารณาออกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

3.1.1. ความหมายและลักษณะของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

จากการศึกษาร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ซึ่งเป็นร่างแม่บทของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศ จะพบว่ามิได้มีการกำหนดคำนิยามที่ชัดเจนว่า “กำไรจากธุรกิจ” มีความหมายอย่างไรโดยเฉพาะเจาะจง แต่จะมุ่งอธิบายถึง

หลักเกณฑ์ในการเสียภาษีจากกำไรธุรกิจเป็นส่วนมากและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศก็ได้กำหนดในลักษณะเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม จากการค้นคว้าพบว่ามีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้บางฉบับได้มีการให้คำนิยามหรือกำหนดความหมายของกำไรจากธุรกิจไว้เช่นกัน แต่เป็นการกำหนดไว้เพียงหลักการกว้างๆ เท่านั้น อาทิ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อ 7 วรรค 8, อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศเกาหลีใต้ ข้อ 7 (5), อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสหราชอาณาจักร ข้อ 8 วรรค 8 (ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า เฉพาะอนุสัญญานี้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจจะถูกบัญญัติไว้เป็นข้อ 8 แห่งอนุสัญญา), อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น ข้อ 7 วรรค 8 ซึ่งพอจะสรุปได้ว่า “กำไรจากธุรกิจ” หมายความว่า เงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าข้อบทเฉพาะที่มีคำนิยามหรือที่มีชื่อข้อบทบังคับถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจนโดยมีเงื่อนไขที่สำคัญอีกสองประการคือ

1. เงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็น active income กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจการค้าโดยตรง ไม่ใช่เงินได้เนื่องจากกิจการ เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือผลได้จากทุนอันเป็นดอกผลของทรัพย์สินประเภททุนหรือทรัพย์สินฝ่ายทุน

2. เงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นกำไรจากธุรกิจ กล่าวคือ เงินได้นั้นจะต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่ได้มุ่งกระทำเป็นธุรกิจหลักของกิจการซึ่งกระทำเป็นปกติทางการค้าหากำไร โดยตัวอย่างของเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่ได้มุ่งกระทำเป็นปกติทางการค้าหากำไรหรือที่เรียกว่า “เงินได้อื่นๆ” อาทิเช่น เงินรางวัลจากการลอตเตอรี่, เงินรางวัลจากการประกวด, ชิงโชค, การแข่งขัน หรือ เงินได้จากธุรกรรมทางการเงินบางประเภท (financial activities) เช่น เงินลงทุนของบริษัท เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินจากกำไร เงินเพิ่มทุนของบริษัทซึ่งตั้งจากกำไร ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทเข้าควบกัน รับช่วงกัน หรือเลิกกันซึ่งตีราคาเกินกว่าเงินทุนรวมถึงเงินได้จากการเดินเรือตาม ข้อ 8 วรรค 8 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสหราชอาณาจักร และเงินได้ค่าเช่าเครื่องจักรและสิ่งหามทรัพย์ตามข้อ 7 วรรค 8 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเงินได้สองประเภทหลังเป็นเงินได้อื่นๆ ที่ประเทศไทยสามารถจัดเก็บได้ตามกฎหมายภายใน

โดยเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น เราอาจนำเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40(1)-(8) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยมาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดลักษณะประเภทของเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณในการเสียภาษีไว้ทั้งหมด 8 ประเภท โดยพิจารณาแยกประเภท

เงินได้ประเภทต่างๆตามลักษณะกิจกรรมหรือเหตุที่ก่อให้เกิดเงินได้เหล่านั้น (มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งเงินได้ใน 8 ประเภทนี้มีเงินได้บางประเภทที่น่าจะถือเป็นกำไรจากธุรกิจได้ อาทิเช่น เงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(2) เช่น ค่านายหน้า ค่าแปลเอกสาร ค่าจ้างตรวจสอบรับรองมาตรฐานหรือคุณภาพสินค้า, เงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(5) เช่น ค่าเช่าสังหาริมทรัพย์ทั่วไป, เงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(6) เช่น ค่าจ้างเขียนแบบ ค่าว่าความ ค่าการคำปรึกษาทางกฎหมาย, เงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(7) เช่น ค่าตอบแทนจากการรับเหมาก่อสร้างที่ผู้รับเหมาเป็นผู้มีหน้าที่จัดหาสัมภาระสำคัญนอกเหนือจากเครื่องมือประกอบอาชีพ หรือเงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(8) เช่น เงินได้จากการโฆษณา เงินได้จากการขายสินค้า ค่าบริการหรือรับจ้างทำของ เงินได้จากกิจการประกันภัย กิจการธนาคาร (แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยและเงินปันผล) ซึ่งในกรณีเงินได้บางอย่างตามมาตรา 40(8) มักจะเป็นปัญหาที่จะต้องมีการตีความเกี่ยวกับความเป็นเงินได้จากกิจกรรมดังกล่าวค่อนข้างมาก เนื่องจากมีลักษณะคาบเกี่ยวระหว่างการเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 และเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะตามคำนิยามในข้อบทเฉพาะ อาทิเช่น การให้บริการที่มีลักษณะเป็นการให้บริการในทางเทคนิคที่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทค่าสิทธิ กล่าวคือผู้ให้บริการมีอำนาจตัดสินใจและรับประกันหรือมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญกับการให้บริการที่มีลักษณะเป็นการให้บริการคำปรึกษาหรือให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้เกิดเงินได้ประเภทค่าสิทธิเป็นต้น

นอกเหนือจากเรื่องการกำหนดความหมายของกำไรจากธุรกิจแล้ว ข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนยังได้กำหนดขอบข่ายของกำไรจากธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ไว้อีกด้วย ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ เป็น 2 ประการ ตามที่มาของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ

3.1.1.1. หลัก Attribution

3.1.1.2. หลัก Force of Attraction

3.1.1.1. หลัก Attribution

หลัก Attribution เป็นหลักการซึ่งปรากฏอยู่ในข้อ 7 วรรค 1 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดขอบข่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้ว่า “หากนิติบุคคลของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรและต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจในอีกรัฐหนึ่ง (รัฐแหล่งเงินได้) ก็จะต้องเสียภาษีจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น” ซึ่งหลักการดังกล่าวมีทั้งส่วนที่เป็นคุณต่อนิติบุคคลต่างประเทศผู้เสียภาษีและรัฐแหล่งเงินได้ผู้จัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลดังกล่าว กล่าวคือ รัฐผู้จัดเก็บภาษีจะไม่สามารถประเมินเรียกเก็บภาษีเกินกว่าส่วนที่พึงถือว่าเป็นกำไรที่แท้จริงจากสถานประกอบการถาวรได้และหากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย(สาขา)จะกำหนดค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายตอบ

แทนหรือขอให้ให้แก่สำนักงานใหญ่โดยไม่ใช่วายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการของสาขาโดยตรงซึ่งส่งผลให้กำไรของสถานประกอบการน้อยกว่าความเป็นจริง ก็ไม่อาจจะทำได้ด้วยเช่นกัน

3.1.1.2. หลัก Force of Attraction

หลัก Force of Attraction เป็นหลักการซึ่งปรากฏอยู่ในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN และได้มีการนำมาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวีเดน ประเทศอังกฤษ และประเทศอินโดนีเซีย ซึ่งได้มีการวางหลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบข่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้ว่า

“กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้วกำไรของวิสาหกิจอาจเก็บไว้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็น

ก. ของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

ข. การขายในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นซึ่งของหรือสินค้าเช่นเดียวกัน หรือ คล้ายกับชนิดที่ขาย ผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

ค. กิจกรรมทางธุรกิจอื่นที่ประกอบผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือคล้ายกับชนิดที่ประกอบผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น”

โดยหลักการดังกล่าวของ UN ให้ถือว่ากำไรจากธุรกิจที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้รับจากการให้บริการหรือการขายสินค้าโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวร (สาขา) ในประเทศไทย เป็นกำไรของสถานประกอบการถาวร (สาขา) ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีในรัฐที่สาขที่ตั้งอยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้ หากบริการหรือสินค้านั้นเป็นบริการหรือสินค้าที่สาขาได้ให้หรือขายอยู่แล้วเป็นปกติหรืออยู่ในวิสัยที่สาขาจะให้บริการหรือขายสินค้าประเภทเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ได้ ซึ่งหลักการนี้จะค่อนข้างเป็นคุณแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีมาก เนื่องจากการกำหนดขอบข่ายของกำไรธุรกิจที่จะพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวร(สาขา)ไว้ค่อนข้างกว้างกว่าหลัก Attribution

นอกเหนือจากหลักการดังกล่าวทั้งสองหลักการข้างต้นแล้ว ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ยังได้มีการกำหนดหลักการเพื่อให้สอดคล้องกับการปรับใช้ของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย เช่น ได้มีการกำหนดหลักการที่ให้ถือเสมือนว่าสถานประกอบการเป็นหน่วยธุรกิจอิสระแยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ (Separate Entity) และหลักการดำเนินธุรกิจเยี่ยงวิสาหกิจอิสระ (Arm's Length Principle) รวมถึงการกำหนดยกเว้นไม่นำหลักเกณฑ์ของ

มาตรา 65 ตี (10) (11) และ (14) แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้ในการคำนวณกำไรซึ่งมีลักษณะเป็นคุณต่อนิติบุคคลต่างประเทศผู้เสียภาษีมากกว่ากฎหมายภายในของประเทศไทย

3.1.2. ความสัมพันธ์ของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนและเงินได้ประเภทอื่นๆที่ได้บัญญัติไว้ชัดเจน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า นอกเหนือจากเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยส่วนใหญ่ยังได้มีการกำหนดเงินได้ประเภทอื่นๆไว้อีกถึง 12 ประเภท ซึ่งเงินได้ทั้ง 12 ประเภทนี้เงินได้หลายประเภทจะมีการระบุคำนิยามหรือชื่อขอบเงินได้ที่สะท้อนถึงลักษณะของเงินได้ไว้มาก่อนข้างชัดเจน อาทิเช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์จะหมายถึงเงินได้ที่มาจากการให้ใช้หรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือการหาประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น หรือในกรณีของเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย และ ค่าสิทธิ ก็จะมีคำนิยามบัญญัติไว้ในขอบทนั้นๆอย่างชัดเจน ส่วนขอบทเงินได้อื่นๆที่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนตามข้อ 22 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งโดยส่วนใหญ่ไม่มีคำนิยาม จึงมักจะมีปัญหาความสับสนกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากว่าทั้งเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจและเงินได้ประเภทเงินได้อื่นๆต่างก็มิได้มีการกำหนดความหมายที่ชัดเจนเอาไว้ โดยกำหนดไว้แต่เพียงว่าการจะถือว่าเป็นเงินได้ตามข้อ 7 และ ข้อ 22 นั้นต้องไม่อาจจัดเข้าเป็นเงินได้ในขอบทเฉพาะอื่นๆ

โดยเงินได้ประเภทเงินได้อื่นๆนี้ บางอนุสัญญาได้กำหนดไว้ในข้อ 22 แต่ก็มีบางฉบับที่อาจจะกำหนดไว้เป็นข้อ 20¹ หรือ ข้อ 24² ถือเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับประเภทของเงินได้ข้อสุดท้ายซึ่งเป็นบทที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ รวมทั้งเพื่อเป็นการเปิดกว้างในความตกลงที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ ในเงินได้บางประเภทที่ยังมิได้กล่าวโดยแน่ชัด ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีการกำหนดหลักการไว้ว่า “หากมีเงินได้ประเภทใดก็ตามเกิดขึ้นและไม่สามารถนำหลักเกณฑ์การเสียภาษีอื่นๆในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ได้แล้ว ก็ให้นำบทบัญญัติในข้อนี้มาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี”

¹ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

² อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ดีจากการพิจารณาพบว่าเงินได้ประเภทเงินได้อื่นๆน่าจะหมายถึงเงินได้ที่มีสามารถจัดลงในรายการเงินได้ตามข้อบทอื่นๆเช่นเดียวกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ หากแต่ว่าเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจนี้จะเกิดจากการประกอบธุรกิจซึ่งมีลักษณะมุ่งค้าหากำไรเป็นการพาณิชย์ปกติ ในขณะที่เงินได้ประเภทเงินได้อื่นๆจะเป็นเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่ไม่ได้มุ่งเน้นในเชิงพาณิชย์เป็นปกติทางการค้านั่นเอง ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะบัญญัติไว้เป็นพิเศษให้เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้อื่นๆแม้จะมีลักษณะเชิงธุรกิจก็ตาม เช่น กรณีบริษัทไทยจ่ายค่าเช่าอุปกรณ์หรือเครื่องจักรให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น ตามข้อ 7 วรรค 8 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นให้ถือว่าเงินได้ดังกล่าวไม่เป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 (แม้จะกระทำเป็นปกติทางการค้าก็ตาม) ซึ่งกรมสรรพากรได้เคยมีคำวินิจฉัยข้อหาหรือวางแนวทางปฏิบัติไว้ว่าค่าเช่าอุปกรณ์หรือเครื่องจักรดังกล่าวควรถือเป็นเงินได้อื่นตามนัยข้อ 21 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว

3.2. ความหมายและลักษณะโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวร (P.E.)

“สถานประกอบการถาวร” เป็นคำศัพท์ที่มีการบัญญัติไว้ในข้อ 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศ โดยถือเป็นเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งในการพิจารณาว่านิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ข้อบทต่างๆของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งประเทศไทยได้ทำไว้กับทุกประเทศนั้นมีที่มาจากร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ/หรือ UN แต่ที่ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆแต่ละฉบับก็ยังคงมีความแตกต่างกันออกไปตามอำนาจการต่อรอง ภูมิหลังและปัจจัยทางเศรษฐกิจของประเทศคู่สัญญา ทั้งนี้ ผู้เขียนจะขออธิบายถึงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนเฉพาะในเรื่องของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

ในเรื่องการกำหนดความหมายและลักษณะของสถานประกอบการถาวรนั้น ส่วนใหญ่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศมักจะนำหลักการมาจากร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD แต่ก็มีบางประเทศเช่นกันที่นำเอาร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มาใช้ โดยความแตกต่างที่สำคัญของร่างอนุสัญญาทั้งสองฉบับก็จะเป็นเรื่องของการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งจะมุ่งพิจารณาว่ารัฐใดที่จะ

เป็นรัฐที่สามารถจัดเก็บภาษีในเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ ผ่านสถานประกอบการถาวรได้

โดยเป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เป็นแบบฉบับที่ร่างขึ้นมาโดยกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วและให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่เป็นหลัก ในขณะที่ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ถูกสร้างขึ้นโดยคณะผู้เชี่ยวชาญจากกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา ดังนั้นจึงมีความมุ่งหมายที่จะแก้ไขปัญหาของประเทศที่ยังไม่พัฒนาในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ เป็นที่สังเกตว่า ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะค่อนข้างให้ความสำคัญในสิทธิของการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้มากกว่าฉบับของ OECD ซึ่งข้อแตกต่างประการสำคัญที่เห็นได้ชัดระหว่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับ คือ การให้ความหมายและกำหนดขอบเขตของการเกิดสถานประกอบการถาวร

โดยข้อเหมือนและข้อแตกต่างระหว่างร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN สามารถสรุปได้ดังนี้³

1. การกำหนดความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน”

ตามวรรคแรกของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการให้คำนิยามโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินไว้เหมือนกัน โดยบัญญัติไว้ว่า

“คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน”

2. การให้ตัวอย่างของคำว่า “สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน”

ตามวรรคสองของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดตัวอย่างของสถานประกอบการที่น่าจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรไว้เหมือนกัน โดยบัญญัติไว้ว่า

“คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะให้รวมถึง

- (ก) สถานจัดการ
- (ข) สาขา
- (ค) สำนักงาน

³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก ข.

(ง) โรงงาน

(จ) โรงฆ่า และ

(ฉ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือแก๊ส เหมืองหินหรือสถานที่อื่นใดที่มีการขุดทรัพยากรธรรมชาติ”

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศ ก็จะมีพบว่าได้มีการเพิ่มเติมตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรให้มากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนในประเภทของสถานประกอบการถาวรที่จะถูกจัดเก็บภาษีและทำให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น อาทิเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย-ประเทศญี่ปุ่นได้มีการบัญญัติเพิ่มเติม “คลังสินค้า” ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย เป็นต้น

3. การกำหนดลักษณะของกิจกรรมหรือโครงการที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

ตามวรรคสามของของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดลักษณะของโครงการหรือกิจกรรมที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม โดยในร่างต้นแบบของ OECD และร่างต้นแบบของ UN มีการบัญญัติไว้แตกต่างกันอย่างชัดเจน ดังนี้

แบบของ OECD บัญญัติไว้ว่า

“อาคาร หรือ สิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการติดตั้ง ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ถ้าหากดำรงอยู่เกินกว่า 12 เดือน”

แบบของ UN บัญญัติไว้ว่า

“คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้ถือว่ารวมถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับโครงการดังกล่าว ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่ตั้งโครงการหรือกิจกรรมนั้นดำเนินติดต่อกันเป็นเวลาเกินกว่าหกเดือน

(ข) การให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจหนึ่งผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นซึ่งถูกว่าจ้างโดยวิสาหกิจนั้นเพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าว แต่ทั้งนี้ กิจกรรมนั้นต้องดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่ง ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันเกินกว่าหกเดือนภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ

ซึ่งจะพบว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดขอบข่ายการประกอบกิจกรรมกว้างกว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยได้มีการเพิ่มเติมนิยาม

ประเภท “กิจกรรมการควบคุมดูแลเกี่ยวกับที่ตั้งอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรือโครงการติดตั้งประกอบ” และ “การจัดให้บริการรวมทั้งการให้บริการให้คำปรึกษา” รวมทั้งในเรื่องของ time-test หรือระยะเวลาการดำรงอยู่ของกิจกรรมนั้น ได้กำหนดระยะเวลาไว้สั้นกว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยกำหนดให้เหลือเพียง 6 เดือน โดยร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะก่อให้เกิดประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีต่อรัฐแหล่งเงินได้ได้มากกว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ทั้งนี้ เป็นที่สังเกตว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆ ในช่วงหลังมักจะใช้ตามแบบร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ซึ่งมีลักษณะเป็นคุณแก่รัฐแหล่งเงินได้มากกว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

4. การกำหนดลักษณะของกิจกรรมที่ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภท

ตัวแทน

ตามวรรคสี่เป็นการกำหนดลักษณะของการดำเนินธุรกรรมบางประการที่ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร โดยในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มีการบัญญัติไว้แตกต่างกันบางประการ ดังนี้

แบบของ OECD บัญญัติไว้ว่า

แม้จะมีบทบัญญัติก่อนๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไม่ให้ถือว่ารวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา หรือการจัดแสดงหรือส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้าหรือรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการประกอบกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) ของวรรคนี้รวมกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวม เข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ

แบบของ UN บัญญัติไว้ว่า

คำว่า "สถานประกอบการถาวร" มิให้ถือว่ารวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดงของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการแปรรูปโดยอีกวิสาหกิจหนึ่ง

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศให้กับวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการโฆษณา เพื่อแจกจ่ายข้อสนเทศ เพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันอันมีลักษณะเป็นการเตรียมงานหรือเป็นส่วนประกอบให้กับวิสาหกิจนั้น

ซึ่งจะพบว่าความแตกต่างระหว่างร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ในวรรคสี่นี้จะก่อให้เกิดผลแตกต่าง ดังนี้

1.ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ในข้อ ก. และ ข้อ ข. ได้ตัดคำว่า "ส่งมอบ" ออกไปซึ่งจะก่อให้เกิดผลต่างที่ชัดเจน กล่าวคือ หากแม้ว่าในอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐแหล่งเงินได้ที่นำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มาใช้เป็นแนวทางจะมีได้กำหนดตัวอย่างของสถานประกอบการประเภท "คลังสินค้า" เอาไว้ในวรรค 2 ก็ตาม แต่โดยผลของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ดังกล่าวจะส่งผลให้คลังสินค้าที่ใช้ในกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ในข้อ ก. และข้อ ข. ดังกล่าวกลายเป็นสถานประกอบการถาวรไปโดยปริยาย ซึ่งจะเป็นการส่งเสริมให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

2.ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการตัดข้อความในข้อ ฉ. ออกทั้งหมด คือ "การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการทำกิจกรรมใดๆดังกล่าวนในข้อ ก.ถึงข้อ จ. โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลจากกิจกรรมใดๆดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ" โดยข้อความดังกล่าวมีการบัญญัติไว้เฉพาะในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งจะส่งผลให้รัฐถิ่นที่อยู่ที่เป็นประเทศพัฒนาได้รับประโยชน์

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยแล้วจะพบว่าโดยส่วนมากมักจะมีลักษณะคล้ายคลึงกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เฉพาะในส่วน

ข้อยกเว้นสำหรับกิจกรรมของบุคคลในการทำสัญญาเท่านั้นที่จะจำกัดอยู่เฉพาะเพียงการซื้อหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ คือ หากบุคคลผู้เป็นตัวแทนซึ่งมีอำนาจในการทำสัญญาและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยเฉพาะการซื้อของดังกล่าวแล้วไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวร ซึ่งจะแตกต่างจากร่างต้นแบบของอนุสัญญาตามแบบ OECD และ UN ที่กำหนดให้ยกเว้นไม่มีสถานประกอบการถาวรรวมไปถึงการทำกิจกรรมขั้นเตรียมการด้วย นอกจากนี้ ยังขยายถึงกรณีที่ตัวแทนจัดหาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นที่อยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นถือว่ามีสถานประกอบการถาวรด้วย

5. ลักษณะของการดำเนินธุรกรรมที่ถูกถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ตามวรรคห้าเป็นการกำหนดลักษณะของการดำเนินธุรกรรมประเภทตัวแทนที่อนุสัญญาภาษีซ้อนให้ถือว่าเป็นการมีสถานประกอบการถาวร โดยในร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และแบบของ UN มีการบัญญัติไว้แตกต่างกันบางประการ ดังนี้

แบบของ OECD บัญญัติไว้ว่า

“แม้จะมีบทของวรรค 1 และ 2 อยู่ หากบุคคลหนึ่งนอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระซึ่งอยู่ในวรรค 6 กระทำการแทนวิสาหกิจหนึ่ง โดยมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญานั้นเป็นปกติ ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้นในเรื่องกิจกรรมใดๆซึ่งบุคคลนั้นทำเพื่อวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะแต่เพียงที่วรรค 4 ได้กำหนดไว้ ถ้าใช้โดยผ่านทางสถานธุรกิจประจำ จะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนี้กลายเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้ขอบทของวรรคนั้น”

แบบของ UN บัญญัติไว้ว่า

“แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ 2 เมื่อบุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่งในนามของวิสาหกิจของภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในภาคีสัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรกในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมใดๆที่บุคคลนั้นกระทำเพื่อวิสาหกิจนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าว

ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่ง ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่กล่าวถึง ในวรรค 4 ซึ่งถ้าได้กระทำการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำเช่นนั้น สถานธุรกิจประจำนี้ จะไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น

ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีคู่สัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรกซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น จากการดำเนินการ ส่งมอบมูลภัณฑ์สิ่งของในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดทำคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีคู่สัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรกซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น”

ซึ่งในร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการเติมคำว่า “การส่งมอบ” ขึ้นมาจึงทำให้ข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรแบบคง ซึ่งส่วนใหญ่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆ มักจะใช้ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN

6. ลักษณะของการดำเนินธุรกรรมประเภทตัวแทนประกันภัยที่ถูกถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ตามวรรคหกเป็นการกำหนดลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยจะมีการกำหนดเรื่องตัวแทนการประกันภัยไว้เฉพาะในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เท่านั้น

แบบของ UN บัญญัติไว้ว่า

“แม้ว่าจะมีบทบัญญัติในวรรคก่อน ให้ถือว่าวิสาหกิจประกันภัยของรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง ยกเว้นในส่วนของการประกันภัยต่อ มีสถานประกอบการถาวรในรัฐอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจนั้นเก็บเบี้ยประกันในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือรับประกันความเสี่ยงที่มีอยู่ในรัฐนั้นผ่านบุคคลใด แต่ไม่รวมถึงตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระภายใต้ความหมายของวรรคต่อไป”

โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆ มักจะไม่ได้มีการกำหนดเรื่องดังกล่าวไว้

7. หลักความเป็นอิสระของตัวแทนในสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและตัวแทน

ตามวรรคเจ็ดเป็นการกำหนดลักษณะข้อยกเว้นของสถานประกอบการประเภทตัวแทน โดยในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN มีการบัญญัติไว้ค่อนข้างใกล้เคียงกัน อาจจะมีการแตกต่างกันเล็กน้อย ดังนี้

แบบของ OECD บัญญัติไว้ว่า

“วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะว่าประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน”

แบบของ UN บัญญัติไว้ว่า

“วิสาหกิจของรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐนั้น โดยผ่านนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของตัวแทนดังกล่าวกระทำในนามของวิสาหกิจนั้น บุคคลเช่นว่านี้จะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้”

ซึ่งร่างอนุสัญญาของ UN ได้มีการกำหนดเพิ่มเติมให้ชัดเจนยิ่งขึ้นในเรื่องของเงื่อนไขการมีสถานภาพอิสระ กล่าวคือ “ไม่ว่าจะได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ” โดยอนุสัญญาภาชีซอนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆ มักจะมีการกำหนดเรื่องดังกล่าวไว้ตามร่างอนุสัญญาภาชีซอนของ UN

8. ข้อยกเว้นของการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนอันเนื่องมาจากบริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นหรือควบคุมบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย

วรรคแปดเป็นการกำหนดลักษณะเกี่ยวกับบริษัทในเครือของบริษัทต่างประเทศ โดยในร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาชีซอนของ OECD และของ UN ได้บัญญัติไว้เหมือนกัน ดังนี้

“เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตามมิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง”

ซึ่งในอนุสัญญาภาชีซอนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆ เกือบทุกฉบับ ก็ได้มีการกำหนดไว้ในวรรคท้ายของอนุสัญญาภาชีซอน

สรุปข้อแตกต่างร่างต้นแบบอนุสัญญาสัญญาภาชีซอนของ OECD และ UN ในภาพรวม

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักการของอนุสัญญาภาชีซอนทั้งสองฉบับ พบว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาสัญญาภาชีซอนของ OECD และ UN มีความคล้ายคลึงกันในส่วนของวรรค 1

วรรค 2 และวรรคสุดท้าย ส่วนข้อความในวรรคอื่น ๆ นั้นมีความแตกต่างกัน โดยร่างต้นแบบอนุสัญญาฉบับของ UN ซึ่งมีลักษณะที่เป็นการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (ส่วนใหญ่เป็นประเทศที่กำลังพัฒนา) มากกว่าฉบับของ OECD โดยในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะให้ความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” กว้างกว่า โดยเราสามารถแบ่งประเภทของสถานประกอบการออกเป็น 3 ประเภท ตามสภาพหรือลักษณะของสถานประกอบการถาวร ดังนี้

3.2.1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน คือ สถานประกอบการที่มีลักษณะการดำรงอยู่ของทรัพย์สิน ทรัพย์สินในที่นี้ โดยทั่วไปหมายถึงการมีสถานธุรกิจประจำ ซึ่งมีรูปแบบต่างๆ กัน เช่น สำนักงาน สาขา โรงงาน โรงเช่า คลังสินค้า ฯลฯ

3.2.2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมทางธุรกิจ หมายถึง สถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมบางอย่างตามเงื่อนไขที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

3.2.3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน คือ สถานประกอบการที่เกิดขึ้นจากการที่วิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีการดำเนินธุรกิจบางประการผ่านตัวแทนในอีกรัฐหนึ่ง

ทั้งนี้ ในบทนี้จะขอกล่าวถึงรายละเอียดของลักษณะของสถานประกอบการทั้ง 3 ลักษณะอย่างชัดเจน ดังนี้

3.2.1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.)

สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.) สามารถแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ส่วน คือ

3.2.1.1. ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

3.2.1.2. แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินสำหรับกิจกรรมทางธุรกรรมแต่ละประเภท

3.2.1.1. ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

สถานประกอบการประเภททรัพย์สินถือเป็นพื้นฐานของสถานประกอบการถาวรทุกประเภท ซึ่งการที่เราเรียกว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินก็เนื่องมาจาก วรรค 1 แห่งร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ได้กำหนดคำนิยามไว้ว่า “สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน”

รวมทั้งยังได้กำหนดประเภทของสถานที่ที่จะเข้าข่ายการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ต้องพึงเข้าใจว่ารูปแบบต่างๆที่ได้มีการกำหนดไว้ในวรรค 2 แห่งร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN นั้นเป็นเพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ยังอาจมีสถานที่ประเภทอื่นๆนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในวรรค 2 ซึ่งอาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินได้หากว่ามีลักษณะครบตามวรรค 1

จากคำนิยามของสถานประกอบการถาวรตามวรรค 1 จะเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนี้ประกอบด้วยลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ

- ก. ต้องมีสถานธุรกิจ
- ข. ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น
- ค. สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ
- ก. ต้องมีสถานธุรกิจ

คำว่า “สถานธุรกิจ” ไม่ได้มีบทนิยามหรือคำวิเคราะห์ศัพท์ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงย่อมต้องตีความตามความหมายปกติธรรมดา โดยหมายความถึง สถานที่ สิ่งปลูกสร้าง พื้นที่ ตลอดจนสิ่งอำนวยความสะดวกในรูปของสาธารณูปโภคต่างๆ ซึ่ง วิชาทฤษฎีใช้ประกอบธุรกิจ และ ย่อมไม่ได้เป็นสถานที่ที่ดำเนินการกิจการกุลโดยเฉพาะ และต้องเป็นสถานที่ซึ่งตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งค้าหากำไรจากการดำเนินกิจกรรมต่างๆ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขการมีกำไรของสถานธุรกิจไม่ได้ถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของการมีสถานประกอบการถาวร

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากแนวคำอธิบายของ OECD ก็พบว่าได้มีคำอธิบายความหมายของคำว่า “สถานธุรกิจ” คือ สถานที่ เครื่องอำนวยความสะดวก ตลอดจนการติดตั้งต่างๆที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจโดยไม่ต้องคำนึงว่าสิ่งต่างๆดังกล่าวมานั้นจะได้ใช้ในการดำเนินธุรกิจของสถานธุรกิจนั้นโดยเฉพาะอย่างเดียวนหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่ไมจำเป็นต้องใช้สถานที่เพื่อประกอบธุรกิจ สถานธุรกิจก็อาจดำรงอยู่ได้เพียงแต่มีบริเวณหรือห้องว่างที่แน่นอนเพื่อใช้จัดการหรือดำเนินการของวิชาทฤษฎี อย่างไรก็ตาม โดยไม่ต้องพิจารณาว่าสถานที่ เครื่องอำนวยความสะดวกหรือการติดตั้งต่างๆจะเป็นของวิชาทฤษฎีนั้นโดยการเป็นเจ้าของ หรือโดยการเช่า เพราะย่อมไม่ก่อให้เกิดความแตกต่างในการจะถือว่าเป็นสถานธุรกิจหรือไม่ ดังนั้น การตั้งเต็นท์ หรือเพิงพักชั่วคราวในตลาดหรือการใช้พื้นที่ที่กำหนดแน่นอนในลักษณะต่อเนื่องยาวนานในคลังสินค้าที่ด่านศุลกากรก็ล้วนแล้วแต่เป็นสถานธุรกิจได้ สถานธุรกิจอาจจะรวมอยู่ในสถานอำนวยความสะดวกของวิชาทฤษฎีอื่นได้ซึ่งในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นในการที่วิชาทฤษฎีต่างประเทศมีสถานจัดการแน่นอนใน

สถานที่ซึ่งวิสาหกิจอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน⁴ ส่วนการที่นิติบุคคลต่างประเทศมีเพียงอุปกรณ์หรือเครื่องมือ เช่น ท่อส่งน้ำมัน ดาวเทียม server ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ โดยไม่มีพนักงานของตนเข้ามาปฏิบัติงานประจำอยู่กับอุปกรณ์หรือเครื่องมือดังกล่าวด้วยนั้น ยังไม่อาจถือได้ว่า อุปกรณ์หรือเครื่องมือดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินแต่อย่างใด

ข. ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น

“การดำเนินธุรกิจ” หมายความว่า สถานธุรกิจจะต้องมีการประกอบกิจกรรมทางธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เนื่องจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำความตกลงกับนานาประเทศยกเว้นประเทศเกาหลีใต้ระบุไว้อย่างชัดเจนในวรรค 1 ว่า “สถานประกอบการถาวรหมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน”

คำว่า “ทั้งหมด” หมายความว่า สถานที่นั้นได้ดำเนินธุรกิจในรัฐนั้นเพื่อวิสาหกิจในต่างประเทศนั้นเพียงแห่งเดียว มิได้ดำเนินการให้วิสาหกิจอื่นใดอีก และเงินที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจนั้นจะโดยตรงหรือโดยอ้อม เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก จะต้องถือเป็นเงินได้ของวิสาหกิจนั้น

คำว่า “แต่บางส่วน” หมายความว่า สถานที่นั้นได้ดำเนินธุรกิจเพื่อวิสาหกิจนั้นและดำเนินธุรกิจเพื่อตนเองหรือผู้อื่นด้วย

อย่างไรก็ดี สถานธุรกิจที่ว่างเปล่า ไม่มีการเคลื่อนไหวทางธุรกิจ เช่น คลังสินค้าที่ทิ้งร้างหรือสำนักงานที่ไม่มีการดำเนินธุรกิจมีแต่ตู้รับจดหมาย ที่เรียกว่า Letter box office ย่อมไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ซึ่งในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ (The Scene of Business Activity) นั้นมีความเกี่ยวข้องกับการมีลักษณะ “ประจำ” ของสถานธุรกิจ จึงอาจกล่าวได้ว่าการดำเนินกิจกรรมธุรกิจต้องเป็นไปในลักษณะต่อเนื่องไม่ใช่ชั่วคราวครั้งชั่วคราวด้วย (Continuous Business Activity)

ค. สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ

คำว่า “ประจำ” ในเบื้องต้น แสดงให้เห็นว่าจะต้องมีลักษณะเป็นการถาวร มีลักษณะคงทนตามธรรมชาติที่จะสามารถอยู่ได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ โดยแนวคำอธิบายของ OECD ได้มีการอธิบายความหมายของคำว่า “ประจำ” ไว้ คือ สถานธุรกิจดังกล่าวจะต้องตั้งประจำ (Fixed) คือ จะต้องตั้งในสถานที่ที่มีลักษณะเฉพาะแยกต่างหาก โดยมีลักษณะที่มีความมั่นคงถาวรในระดับหนึ่ง

⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital : Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, (OECD Publications No.39067, 1977), pp.59-60.

เนื่องจากคำนิยามดังกล่าวได้ชี้ชัดว่าต้องมีลักษณะประจำ โดยปกติจึงต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวโยงระหว่างสถานธุรกิจและจุดที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ที่แน่นอน แต่มีได้หมายความว่าอุปกรณ์ที่ก่อให้เกิดสถานธุรกิจนั้นจะต้องยึดติดกับพื้นที่ดินที่ตั้ง ขอเพียงให้มีการตั้งอุปกรณ์อยู่ในพื้นที่แน่นอนก็เพียงพอแล้วโดยมิได้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาในการดำเนินการแต่ต้องมีกิจกรรมทางธุรกิจที่ถาวรในระดับหนึ่ง มิใช่สถานที่ที่ตั้งขึ้นเป็นการชั่วคราว และมีใช้เพียงแต่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ชั่วคราวก็สามารถถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว แม้ว่าในทางปฏิบัติ สถานธุรกิจจะดำรงอยู่เพียงระยะเวลาอันสั้นมากอันอาจเนื่องมาจากสภาพการณ์พิเศษของกิจกรรมทางธุรกิจนั้น หรือเนื่องมาจากเหตุแวดล้อมอื่น (เช่น การตายของผู้เสียภาษี การลงทุนที่ล้มเหลว) ซึ่งทำให้ต้องเลิกการดำเนินธุรกิจไป ในทางตรงข้าม หากสถานธุรกิจได้ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์แต่เริ่มแรกเป็นเพียงเพื่อการชั่วคราว แต่ปรากฏว่าสถานธุรกิจนั้นได้ดำเนินกิจกรรมไปในระยะเวลาหนึ่งซึ่งไม่อาจจะถือว่าเป็นการชั่วคราวได้ ก็ย่อมทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ โดยการที่ต้องดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจไปอย่างถาวรนั้น ไม่ถึงขนาดที่ต้องไม่มีการหยุดชะงักในการดำเนินการแต่อย่างใด เพียงแต่หากสามารถดำเนินธุรกิจเป็นไปตามปกติก็เพียงพอแล้ว

ทั้งนี้อาจมีข้อสังเกตว่า การให้คำนิยามลักษณะ “ประจำ” ตามร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มิได้ให้ความสำคัญแต่เฉพาะกับลักษณะทางกายภาพอันเป็นที่ตั้งของสถานธุรกิจแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังพิจารณาถึงการดำเนินการต่อเนื่องของสถานธุรกิจในระยะเวลาหนึ่งด้วยหรือเราอาจกล่าวได้ว่าเป็นความประจำในแง่เวลาและสถานที่ โดยกรมสรรพากรของไทยได้เคยวางแนววินิจฉัยไว้ว่า ถ้ามีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือน ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรตามวรรค 1 ข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยไม่คำนึงว่า สถานธุรกิจประจำนี้ ฝ่ายผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะเป็นฝ่ายจัดหาเองหรือฝ่ายผู้ว่าจ้างในประเทศไทยจะเป็นฝ่ายจัดหาให้ หรือผู้ว่าจ้างอาจแบ่งพื้นที่บางส่วนในสำนักงานของตนให้ผู้รับจ้างใช้ดำเนินธุรกิจหรืออาจให้ผู้รับจ้างใช้สถานที่ร่วมกับผู้ว่าจ้างในประเทศไทยก็ได้⁵

นอกเหนือจากการพิจารณาความเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินจากลักษณะทั้ง 3 ประการข้างต้นแล้ว ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ได้มีการกำหนดรูปแบบของสถานที่ที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปของรัฐคู่สัญญาว่ามีลักษณะเข้าข่ายของการเป็นสถานประกอบการถาวร โดยได้มีกำหนดไว้ในข้อ 5 วรรค 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

1. สถานจัดการ

⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/31970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543

2. สาขา
3. สำนักงาน
4. โรงงาน โรงช่าง
5. เหมืองแร่ ป่อน้ำมันหรือแก๊ส เหมืองหินหรือสถานที่อื่นใดที่มีการขุด
ทรัพยากรธรรมชาติ

โดยมีข้อสังเกตว่า เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม ดังนั้นในอนุสัญญา
ภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำกับประเทศต่างๆบางฉบับได้มีการกำหนดเพิ่มเติมในส่วนของการทำ
การเกษตรและโคดังให้เข้าด้วย อาทิเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศ
สิงคโปร์ ประเทศปากีสถาน ประเทศอินโดนีเซีย และประเทศมาเลเซีย เป็นต้น

จึงอาจสรุปได้ว่า ในส่วนของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินซึ่งกำหนดไว้ใน
อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆนั้น เนื่องจากร่างต้นแบบอนุสัญญา
ภาษีซ้อนของ OECD และ UN มีการกำหนดลักษณะของสถานประกอบการถาวรไว้ค่อนข้าง
ใกล้เคียงกันมาก ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยจึงต้องถือว่ามีที่มาจากร่างอนุสัญญา
ภาษีซ้อนทั้งสองฉบับและได้มีการเพิ่มเติมรูปแบบของสถานที่บางรูปแบบเพื่อให้เกิดความ
เหมาะสมกับระบบเศรษฐกิจและกิจกรรมทางธุรกิจของประเทศนั่นเอง

อย่างไรก็ดี สำหรับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ในปัจจุบันยังมีการโต้แย้ง
กันเกี่ยวกับประเด็นปัญหาเรื่องการมีอำนาจควบคุมสถานธุรกิจว่าควรถือเป็นลักษณะสำคัญ
ประการหนึ่งในการเกิดสถานประกอบการถาวรหรือไม่ เนื่องจากมีนิติบุคคลต่างประเทศจำนวน
มากที่เข้ามาดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจในสถานที่ที่ถูกค่าหรือผู้ว่าจ้างในประเทศเป็นฝ่ายจัดสรรให้
หรือผู้ว่าจ้างอาจแบ่งพื้นที่บางส่วนในสำนักงานของตนให้ผู้รับจ้างใช้ดำเนินธุรกิจหรืออาจให้ผู้
รับจ้างใช้สถานที่ร่วมกับผู้ว่าจ้างในประเทศไทยเพื่อการให้บริการ ณ สถานที่ของผู้ว่าจ้างซึ่งใน
ปัจจุบัน OECD มีแนวโน้มที่จะพิจารณาเกี่ยวกับการมีอำนาจควบคุมจัดการสถานที่ของนิติบุคคล
ต่างประเทศด้วย รวมถึงปัญหาเกี่ยวกับการถือหุ้นในบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยของนิติ
บุคคลต่างประเทศว่าการที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในนิติบุคคลซึ่งได้จดทะเบียนใน
ประเทศไทยนั้น การถือหุ้นดังกล่าวถือเป็นลักษณะสำคัญอีกประการหนึ่งของการเกิดสถาน
ประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่

3.2.1.2. แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินสำหรับการประกอบกิจกรรมทางธุรกิจแต่ละประเภท

สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินมีองค์ประกอบที่สำคัญในการที่จะเกิดสถานประกอบการถาวร กล่าวคือ การดำรงอยู่ของสถานธุรกิจและการมีลักษณะประจำทั้งในด้านภูมิศาสตร์และด้านเวลา ซึ่งหมายความว่า การที่จะเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินได้นั้น นิติบุคคลต่างประเทศจะต้องมีการเข้ามาดำเนินการธุรกิจโดยมีสถานที่ตั้งที่ใช้ในการทำ ธุรกิจอย่างชัดเจน (Fix Place) และสถานที่ตั้งนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นการถาวร มิใช่เป็นการมีอยู่ในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง (Fix Time) ดังนั้น การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินจึงค่อนข้างที่จะมีลักษณะเป็นรูปธรรมและเห็นได้อย่างชัดเจน ซึ่งโดยองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินตามที่ได้กล่าวไปแล้วนี้จะพบว่าสามารถปรับใช้ได้กับการดำเนินธุรกิจทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นการขาย การให้บริการหรือรับจ้างทำของ และการให้กู้ยืม เนื่องจากลักษณะการเกิดของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินมุ่งที่จะพิจารณาถึงการมีสถานที่ตั้งในการประกอบธุรกิจที่ชัดเจนและมีระยะเวลาการดำเนินการที่ถาวรในระดับหนึ่งเท่านั้น มิได้มุ่งที่จะพิจารณาถึงลักษณะหรือวิธีการดำเนินธุรกิจ โดยหากว่านิติบุคคลต่างประเทศได้มีการดำเนินธุรกิจประเภทใดก็ตาม หากการเข้ามาดำเนินการในประเทศไทยได้มีการจัดตั้งสถานที่ที่ชัดเจนและมีได้เป็นการดำเนินการชั่วคราวก็จะต้องถือว่าได้มีการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน กล่าวโดยสรุปก็คือ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินสามารถนำไปใช้ทดสอบได้กับทุกธุรกิจ

ตัวอย่างคำพิพากษาและข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่น่าสนใจ ดังนี้

1. ตัวอย่างคำพิพากษาในต่างประเทศ

1.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดา

ผู้พิพากษาของศาลในสหรัฐอเมริกาได้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกาและแคนาดา เกี่ยวกับความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ว่า สถานประกอบการถาวรย่อมตีความตามปกติถึงสิ่งที่มีสาระยิ่งกว่าใบอนุญาต หัวกระดาษจดหมาย และกิจกรรมชั่วคราวชั่วคราวคำนี้นหมายถึง การมีอยู่ของสำนักงานซึ่งมีพนักงานและสามารถดำเนินธุรกิจประจำวันของบริษัทได้ และบริษัทได้ใช้สำนักงานและพนักงานเพื่อธุรกิจดังกล่าว นั้น หรืออาจหมายถึงการดำรงอยู่ของโรงงานหรือสถานอำนวยความสะดวกที่ดำเนินงานโดยปกติของกิจกรรมทางธุรกิจนั้น คำว่า “ถาวร” ในองค์ประกอบของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” มีความสำคัญในการวิเคราะห์บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน คำนี้มีลักษณะตรงข้ามกับลักษณะชั่วคราวหรือความไม่แน่นอน หากแต่บ่งชี้ถึงความถาวรและมั่นคง

1.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเบลเยียมกับประเทศลักเซมเบิร์ก

บริษัทของลักเซมเบิร์กได้เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ในประเทศเบลเยียมและให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวนั้นและมีเงินได้ขึ้นมา ศาลประเทศเบลเยียมตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วเห็นว่าบริษัทลักเซมเบิร์กมีสถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียม และต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้จากค่าเช่านั้น

1.3 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศลักเซมเบิร์ก

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการแลกเปลี่ยนข้อความเห็นที่เป็นทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกากับลักเซมเบิร์ก โดยเสนอให้มีการตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวร โดยเฉพาะคำว่า “สถานจัดการ” ว่า สถานจัดการต้องตีความโดยคำนึงถึงเงื่อนไขที่ว่าต้องเป็นสถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งหมายถึงว่าต้องมีความสม่ำเสมอและมั่นคงถาวร การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกหรือสถานที่อื่นเป็นการชั่วคราวโดยบุคคลผู้มีอำนาจตัดสินใจในการจัดการเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นไม่ทำให้เครื่องอำนวยความสะดวกหรือสถานที่นั้นเป็นสถานประกอบการถาวร (ประเภทสถานจัดการ) และคำว่า “สถานจัดการ” ย่อมไม่มีความหมายรวมถึงการตัดสินใจซึ่งมีลักษณะทางเทคนิคหรือวิทยาศาสตร์โดยเฉพาะ

เจ้าหน้าที่ภาษีอากรของประเทศลักเซมเบิร์กเห็นด้วยกับข้อเสนอของประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าว

1.4 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเบลเยียมกับประเทศฝรั่งเศส

บริษัทแม่ในประเทศฝรั่งเศสได้ก่อตั้งบริษัทในเครือที่ประเทศเบลเยียมเพื่อทำหน้าที่ขายสินค้าโดยบริษัทในเครือจะได้รับค่านายหน้า 10% จากการขายสินค้าของบริษัทแม่ ถึงแม้ว่าบริษัทในเครือจะมีการจัดการเองและควบคุมกิจกรรมของบริษัทเอง แต่การดำเนินงานบางอย่างถูกควบคุมโดยเคร่งครัดจากบริษัทแม่ในเรื่องการจำกัดพื้นที่การขายและห้ามขายสินค้าอย่างอื่น รวมทั้งให้มีรายงานและสถิติที่แน่นอนด้วย

ศาลสูงสุดของประเทศเบลเยียมได้วินิจฉัยว่า บริษัทแม่ในประเทศฝรั่งเศสไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียมเพราะเหตุนี้

1.5 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเบลเยียมกับประเทศฝรั่งเศส

สำนักงานสถาปนิกในประเทศเบลเยียมของบริษัทฝรั่งเศส เพื่อที่จะโฆษณาและขายอพาร์ทเมนต์ไปประเทศฝรั่งเศส ถือว่าสำนักงานดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทฝรั่งเศส ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเบลเยียมกับประเทศฝรั่งเศสแล้ว

1.6 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเยอรมันกับประเทศเดนมาร์ก

บริษัทเดนมาร์กได้ประกอบกิจการกัฏดาการลยน้ำบนเรือพาณิชย์ที่จดทะเบียนในประเทศเยอรมัน ศาลาาษากรของประเทศเยอรมันถือว่า บริษัทดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศ

2.ตัวอย่างคำพิพากษาและข้อหาหรือของกรมสรรพากรของประเทศไทย

2.1 คำพิพากษาฎีกาที่ 3895/2525 (ประชุมใหญ่) (ห้างหุ้นส่วนจำกัดนิชไซ-อิวาย (ประเทศไทย) โจทก์ กรมสรรพากรกับพวกจำเลย)

“บริษัทต่างประเทศ (ญี่ปุ่น) มีหุ้นส่วนอยู่ในห้างโจทก์ 99.5 เปอร์เซ็นต์ โจทก์จึงเป็นตัวแทนตามกฎหมายประกอบธุรกิจแต่บางส่วนให้แก่บริษัทดังกล่าว อันถือได้ว่าเป็น “สถานประกอบการถาวร” ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนลงวันที่ 1 มีนาคม 2506 มิใช่เป็นแต่นายหน้า ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอื่น ๆ ที่มีสถานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งกระทำการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าว”

2.2 หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/พ. 16766 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2540

ข้อหาหรือ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ (สศช.) ได้จ้างบริษัท E ซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศเบลเยียมและไม่มีสาขาในประเทศไทยได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้ มีกำหนดระยะเวลา 5 เดือน ตั้งแต่เดือนพฤศจิกายน 2539 ถึงเดือนมีนาคม 2540 และต่อมาได้ขอขยายเวลาการศึกษาโครงการแกไปถึงพฤษภาคม 2540 โดยใช้งบประมาณกลางปี 2539 เป็นเงิน 2,649,962 บาท และปัจจุบันโครงการดังกล่าวสิ้นสุดแล้ว สศช. จะจ่ายเงินค่าจ้างบริษัทดังกล่าวแล้ว จึงหาหรือว่า สศช. ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายหรือไม่

คำวินิจฉัย เงินได้จากการรับทำการศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้ของบริษัท E เข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ แต่การศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกดังกล่าว บริษัท E ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย โดยใช้สถานที่ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาพื้นที่

ชายฝั่งทะเลภาคใต้ (สพต.) เกินกว่า 6 เดือน จึงถือได้ว่า บริษัท E มีสถานธุรกิจประจำซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการประจำซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง แห่งความตกลงฯ

เมื่อ สศช. จ่ายเงินให้บริษัท E สศช.ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตาม มาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม(Activity P.E.)

สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม(Activity P.E.)สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ

3.2.2.1. ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

3.2.2.2. แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมสำหรับ ธุรกิจ
กรรมแต่ละประเภท

3.2.2.1. ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมทางธุรกิจ

สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมทางธุรกิจนี้มักมีลักษณะเป็นนามธรรม เป็น การเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรโดยผลของการบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยวรรค 3 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้ กำหนดให้การดำเนินกิจกรรมบางลักษณะที่กระทำขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ในชั่วระยะเวลาหนึ่งเป็น การประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร จึงมักจะถูกเรียกว่าเป็น Deemed P.E

ทั้งนี้ การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมทางธุรกิจ จะประกอบด้วย ลักษณะสำคัญ 2 ประการ คือ

ก. การดำเนินกิจกรรมตามโครงการที่ได้ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข. เงื่อนไขของระยะเวลาตามที่อนุสัญญากำหนด

ก. การดำเนินกิจกรรมตามโครงการที่ได้ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

การดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร โดยผลแห่ง บทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถแบ่งออกเป็น 2 กรณี

1) กรณีของโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบและโครงการติดตั้ง รวมทั้ง กิจกรรม ตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าว

2) การจัดให้มีการบริการรวมทั้งให้คำปรึกษาผ่านพนักงาน

1) กรณีของโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบและโครงการติดตั้ง และกิจกรรม ตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าว

อนุสัญญาภาษีซ้อนได้มีกำหนดให้การมีกิจกรรมตรวจสอบควบคุม(Supervisory Activities) โครงการก่อสร้าง (Construction Project) โครงการติดตั้ง (Installation Project) หรือ

โครงการประกอบ (Assembly Project) ภายในรัฐแหล่งเงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง เช่น มีการดำรงอยู่ 3 เดือน 6 เดือน หรือภายในรอบปีภาษีหรือรอบปีบัญชีที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ถือเป็นสถานประกอบการประเภทกิจกรรม

โดยอาศัยความตามวรรค 3 แห่งร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้กำหนดให้อาคาร สิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการติดตั้ง เป็นสถานประกอบการถาวร หากว่าได้มีการดำรงอยู่ภายในระยะเวลาที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด ดังนั้นโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบและโครงการติดตั้งนั้นจึงถือเป็นกิจกรรมที่ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม กิติในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดให้เพิ่มเติมเรื่องของกิจกรรมอำนาจการหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมให้มีสภาพเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย

โดยคณะผู้ร่างฯ ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้างหรือโครงการติดตั้งไว้ดังนี้ “คำว่าที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง หมายความว่ารวมถึง การก่อสร้างถนน สะพาน คลอง การวางท่อส่งน้ำมัน หรือท่ออย่างอื่น การวางอุปกรณ์ ขุดเจาะน้ำมัน เป็นต้น การวางแผนการควบคุมการก่อสร้างอาคาร ย่อมรวมอยู่ในความหมายนี้ด้วย หากได้ดำเนินการโดยผู้รับเหมาก่อสร้างเอง⁶ อย่างไรก็ตามการวางแผนการควบคุม ไม่ถือว่ารวมอยู่ในความหมายข้างต้น หากได้ดำเนินการโดยวิสาหกิจอื่น ซึ่งกล่าวได้ว่ามีกิจกรรมจำกัดเฉพาะวางแผนและงานควบคุมการก่อสร้างเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้น หากวิสาหกิจอื่นดังกล่าวมีสำนักงานซึ่งใช้เฉพาะการวางแผนและการควบคุมที่เกี่ยวกับที่ตั้งหรือโครงการก็ย่อมไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมในกรณีของโครงการก่อสร้างโครงการประกอบและโครงการติดตั้ง และกิจกรรมตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวนั่นเอง”

ส่วนความหมายของกิจกรรมอำนาจการหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมนั้น หมายความว่าถึงการเข้าควบคุม วางแผน ตรวจสอบตลอดจนการดำเนินการใดๆ เพื่อให้โครงการก่อสร้างหรือโครงการติดตั้งที่วิสาหกิจนั้นเป็นผู้รับผิดชอบอยู่นั้นสำเร็จลุล่วงนั่นเอง ซึ่งการกำหนดในลักษณะนี้ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เป็นการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ให้มากขึ้น

⁶ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, p.52.

2) การจัดให้มีการบริการอื่นใด รวมทั้งให้คำปรึกษาผ่านพนักงาน

นอกเหนือจากกิจกรรมในลักษณะโครงการดังได้กล่าวไปแล้วข้างต้น วรรค 3 (ข) ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ยังได้กำหนดให้กิจกรรมการให้บริการถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมด้วย โดยกำหนดให้การบริการในลักษณะการให้บริการทั่วไปหรือให้บริการปรึกษา โดยนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคลากร ของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะกำหนด เช่น เกิน 6 เดือน หรือเกินกว่า 183 วัน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใดๆ หรือปีภาษี หรือรอบบัญชีที่เกี่ยวข้องก็จะถือว่ามีบริการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมในรัฐแหล่งเงินได้ ในกรณีเช่นว่านี้ รัฐแหล่งเงินได้ก็จะมีสิทธิเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นได้ตามปกติตามกฎหมายภายในของตน

คำว่า “การจัดให้มีการบริการผ่านพนักงาน” นั้นมีความหมายที่ค่อนข้างชัดเจนว่านิติบุคคลต่างประเทศจะต้องมีการส่งลูกจ้างเข้ามาในประเทศแหล่งเงินได้เพื่อให้การบริการภายในรัฐแหล่งเงินได้ โดยการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมในลักษณะการจัดตั้งโครงการและการจัดให้มีการบริการผ่านพนักงานนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การเกิดสถานประกอบการถาวรในรูปแบบของการจัดตั้งโครงการจะต้องมีองค์ประกอบครบทั้งในส่วนของการจัดตั้งหรือดำเนินกิจกรรมตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดและเงื่อนไขในการกระทำกิจกรรมนั้นๆ ในประเทศไทย ในขณะที่การเกิดสถานประกอบการถาวรในรูปแบบของการให้บริการผ่านพนักงานนั้นเป็นการให้บริการอย่างทั่วไป มิได้มีการระบุเฉพาะว่าต้องเป็นการให้บริการประเภทใดคงมีแต่เงื่อนไขที่ในการให้บริการเป็นตัวกำหนดความเป็นสถานประกอบการถาวร อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีความเห็นว่าสถานประกอบการถาวรในรูปแบบของการให้บริการผ่านพนักงานเป็นการกำหนดที่ทำให้ประเทศไทยสามารถเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจได้สมบูรณ์มากขึ้น เนื่องจากในบางกิจกรรมอาจมีข้อถกเถียงว่าเกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบ โครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวเพียงพอที่จะจัดเก็บกำไรธุรกิจด้วยหรือไม่ เพราะหากกระทำการเพียงเพื่อให้คำปรึกษาซึ่งอาจจะเป็นบริการที่ช่วยสนับสนุนโครงการดังกล่าวแต่ไม่ใช่ผู้ดำเนินโครงการเองก็อาจจะมีปัญหาว่าประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจได้หรือไม่

โดยคณะผู้ร่างฯ “ร่างต้นแบบ” อนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้ให้คำอธิบายประกอบไว้มีรายละเอียดดังนี้

“บทบัญญัติในส่วนนี้ มีขอบข่ายของกิจกรรมกว้างกว่าบทบัญญัติของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในข้อ 3 (เอ) การเพิ่มคำว่า กิจกรรมการควบคุมเกี่ยวกับที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง และโครงการประกอบ

การที่วรรค 3 (บี) กำหนดให้การจัดให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาผ่านพนักงาน มีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยนั้น เพราะเห็นว่ากิจกรรมดังกล่าว เกี่ยวข้องกับเงินจำนวนมหาศาล ซึ่งควรที่จะได้เสียในประเทศที่กำลังพัฒนาในเงื่อนไขที่เหมาะสมมีสมาชิกจากประเทศที่กำลังพัฒนาบางประเทศกำหนดให้เพิ่มบทบัญญัตินี้โดยวางหลักเกณฑ์ให้ขึ้นอยู่กับจำนวนผลตอบแทนของการจัดให้มีการบริการ โดยให้เพิ่มข้อบัญญัติว่าหากจำนวนค่าตอบแทนเกินจำนวนที่กำหนดให้จำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ถือว่าสถานประกอบการเกิดขึ้น

แต่อย่างใดก็ตามสมาชิกของผู้ร่างส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยในข้อเสนอนี้และมีสมาชิกบางคนมีความเห็นว่าข้อเสนอดังกล่าวอาจจะกระทบถึงการค้าระหว่างประเทศและการถ่ายทอดวิทยาการสมัยใหม่.....”⁷

ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการดำเนินกิจกรรมการให้บริการให้ผ่านพนักงานบางประเภท เช่น การคำปรึกษาในการออกแบบตกแต่ง การก่อสร้างนั้น อาจจะก่อให้เกิดความสับสนกับกิจกรรมการดำเนินกิจกรรมตามโครงการบางประเภทได้ ซึ่งหากว่าการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรมทั้งสองต่างกันอาจจะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องของการนับระยะเวลาได้ว่าควรจะใช้ระยะเวลาใดหากกิจกรรมทั้งสองกำหนดระยะเวลาหรือ time-test ไว้ต่างกัน

สรุปการแบ่งลักษณะของกิจกรรมเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น กล่าวคือ

ประการแรก หากเป็นการให้บริการให้คำปรึกษาพร้อมทั้งลงมือก่อสร้าง ประกอบติดตั้ง จะต้องถือว่าเป็นการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ตามวรรค 3 (ก)

ประการที่สอง หากเป็นการให้บริการให้คำปรึกษา โดยผู้ให้คำปรึกษาไม่มีอำนาจในการตัดสินใจ หรืออาจเป็นการให้คำปรึกษา หรือการให้บริการโดยมิได้เป็นผู้ลงมือก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งเองจะยังถือได้ว่าเป็นการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ตามวรรค 3 (ข)

⁷ UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, pp.63-65 และได้มีการแปลไว้ใน ณรงค์ วิทย์ไพศาล, “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน”, (วิทยานิพนธ์), น. 149-150.

ข. เงื่อนไขของระยะเวลาตามที่อนุสัญญากำหนด

การนับระยะเวลา (Time-test) เป็นลักษณะที่สำคัญอีกประการหนึ่งของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมอำนวยความสะดวกหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุม และ กรณีของโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบและโครงการติดตั้ง หรือการจัดให้มีการบริการผ่านพนักงานล้วนแต่จะต้องใช้เงื่อนไขการนับระยะเวลาของกิจกรรมดังกล่าวทั้งสิ้น

โดยคณะผู้ร่างฯ ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับการนับระยะเวลาไว้ดังนี้

“ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งจะต้องดำรงอยู่ในกำหนดระยะเวลาตามที่แบบอนุสัญญาระบุไว้ (แบบอนุสัญญาของ OECD กำหนดระยะเวลา 12 เดือน) หากไม่เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาแล้ว ที่ตั้งอาคาร หรือโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งย่อมไม่ใช่สถานประกอบการโดยตัวของสถานประกอบการเอง แม้ว่าภายในที่ตั้งอาคารโครงการก่อสร้าง หรือ โครงการติดตั้งจะมีสำนักงานหรือโรงช่างอยู่ด้วยก็ตาม”

“ระยะเวลาที่กำหนดนั้นใช้กับโครงการเดียว หรือสถานที่ก่อสร้างแห่งเดียว ในการกำหนดระยะเวลาของที่ตั้งหรือโครงการ ไม่รวมถึงระยะเวลาช่วงแรกที่ยุ่ก่อสร้างได้ใช้ที่ตั้ง หรือโครงการอื่นซึ่งไม่เกี่ยวข้องกันกับโครงการที่กำลังก่อสร้าง ที่ตั้งอาคารถือว่าเป็นหน่วยหนึ่งหน่วยเดียว แม้จะก่อสร้างโดยสัญญาหลายฉบับก็ตาม หากว่าที่ตั้งนั้นถือเป็นหน่วยเดียวกันทั้งเชิงพาณิชย์และสภาพภูมิศาสตร์ ในทำนองเดียวกัน อาคารที่มีลักษณะดังกล่าวก็ถือว่าเป็นหน่วยเดียวแม้ว่าจะมีคำสั่งซื้อจากบุคคลหลายคน

อาคารที่ตั้งเริ่มเกิดขึ้นนับแต่วันที่ผู้ก่อสร้างเริ่มงานของเขา ทั้งนี้ รวมถึงงานเตรียมการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศที่สถานก่อสร้างนั้นตั้งขึ้น เช่น หากมีการตั้งสำนักงานวางแผนเพื่อการก่อสร้าง เวลาที่ใช้ในการตั้งสำนักงานดังกล่าวก็ต้องนำมานับรวมด้วย โดยทั่วไปแล้วถือว่า สถานก่อสร้างหรือโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งดำรงอยู่นานกว่างานนั้นจะเสร็จสิ้นสมบูรณ์หรือมีการละทิ้งที่ตั้งอย่างเป็นทางการถาวร ที่ตั้งนั้นจะไม่ถือว่ายุติการดำรงอยู่หากงานนั้นได้หยุดชะงักเป็นการชั่วคราว การหยุดชะงักชั่วคราวในการก่อสร้าง เนื่องจากสภาพภูมิอากาศหรือเหตุผลอื่น เช่น การขาดแคลนวัสดุก่อสร้าง หรือมีข้อพิพาทแรงงาน ต้องนับระยะเวลาหยุดชะงักดังกล่าวนี้ด้วย ระยะเวลาที่ผู้รับเหมาช่วงใช้ก็เช่นกันจะต้องนับเป็นระยะเวลาของผู้รับเหมาก่อสร้างเองด้วย

กรณีที่สภาพของการก่อสร้างหรือโครงการติดตั้ง ทำให้ผู้รับเหมาเคลื่อนที่อยู่เสมอ หรือมีการเคลื่อนที่เป็นครั้งคราวเมื่อโครงการดำเนินคืบหน้าไป เช่น การก่อสร้างทาง คลอง ท่อระบาย

น้ำ หรือวางท่อน้ำมัน ข้อเท็จจริงที่ว่า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานไม่ได้อยู่สถานที่ที่แน่นอนที่ใดที่หนึ่ง ในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ไม่ถือว่าเป็นสาระสำคัญ การปฏิบัติงานในทุกจุดดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวกัน ย่อมนำมารวมกัน หากครบกำหนดระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ย่อมถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร”⁸

ซึ่งในเรื่องของการนับระยะเวลาเราสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การนับวันจะต้องนับจากวันที่เริ่มทำงานวันแรกตามสัญญาจ้างจนถึงวันที่สิ้นสุดการทำงานตามสัญญาจ้าง ทั้งนี้ต้องพิจารณาจากเนื้อหาในสัญญาว่าสัญญาจ้างจะสิ้นสุดลงเมื่อใด

2. ในกรณีการนับวันที่เป็นวันหยุด ผู้ดำเนินการจะต้องนับวันทำงานและวันหยุดรวมเป็นระยะเวลาดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวร ซึ่งโดยทั่วไปจะต้องนับต่อไปเรื่อยๆ ไม่มีวันหยุดจนกว่าโครงการจะเสร็จ เว้นแต่จะมีการบอกเลิกสัญญาระหว่างกัน หรือฝ่ายผู้รับจ้างเป็นฝ่ายผิดสัญญาทำงานหนีไปเสียก่อน

3. ในกรณีการทำงานในลักษณะ percall-service ซึ่งลูกค้าจะเรียกใช้บริการเป็นคราวๆ เมื่อต้องการ เช่น เมื่อเครื่องจักรมีปัญหา ก็ให้ผู้รับจ้างส่งช่างเทคนิคเข้าไปซ่อมแซมเครื่องจักรในประเทศแหล่งเงินได้เป็นครั้งคราว การนับระยะเวลานับเป็นรายครั้ง เมื่อภารกิจครั้งแรกเสร็จก็หยุดนับและจะนับต่อเมื่อมีภารกิจครั้งต่อไป ซึ่งวิธีนับจะแตกต่างจากวิธีนับเป็นโครงการ

4. ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศส่งลูกจ้างเข้ามาทำงานในประเทศไทยหลายคนหลายคน ผลัด มีการเดินทางเข้าๆออกๆ อยู่เป็นประจำก็ต้องนับรวมระยะเวลาที่ทุกคนได้เข้ามาทำงานเพื่อหรือในนามบริษัทต่างประเทศรายเดียวกันทั้งหมดนี้ เนื่องจากทุกคนได้เข้ามาทำงานเพื่อหรือในนามบริษัทต่างประเทศผู้รับจ้างดังกล่าว การนับระยะเวลาก็ต้องนับรวมระยะเวลาที่ทุกคนได้เข้ามาทำงานด้วยเช่นกัน แต่ช่วงระยะเวลาที่ลูกจ้างแต่ละคนเข้ามาอยู่ทำงานในปีภาษีทับซ้อนกันจะไม่ถูกนับซ้ำกัน

5. ในกรณีที่มีการทำงานต่อเนื่องในลักษณะที่ครอบคลุมปีภาษีหรือรอบบัญชีหลายปีหรือหลายรอบบัญชี จะต้องแยกนับในแต่ละปีภาษีหรือรอบบัญชี หากอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้นับภายในช่วงปีภาษีหรือรอบบัญชี

⁸ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, pp.62-63.

6. ในกรณีบริษัทต่างประเทศมีการรับจ้างให้บริการในประเทศไทยหลายธุรกรรม ไม่ว่าจะรวมอยู่ในสัญญาเดียวกันหรือแยกทำสัญญาคนละฉบับกันก็ตามหรือทำสัญญารับจ้างต่อผู้ว่าจ้างต่างบุคคลกันก็ตาม วิธีการนับระยะเวลาการมีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมจะนับรวมกันเฉพาะธุรกรรมที่เป็นโครงการเดียวกันหรือเกี่ยวเนื่องกัน ถ้าธุรกรรมที่ทำมิใช่งานโครงการเดียวกันหรือเกี่ยวเนื่องกัน ก็จะไม่นับแต่ละธุรกรรมรวมเข้าด้วยกัน

อย่างไรก็ดีผู้เขียนมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า หากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับแล้วจะพบว่า ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะกำหนดระยะเวลาค่อนข้างสั้นกว่า (กำหนดไว้ 6 เดือน) ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (กำหนดไว้ 12 เดือน) ซึ่งการที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องจากว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มุ่งที่จะให้สิทธิประโยชน์ในการเก็บภาษีแก่ประเทศกำลังพัฒนาซึ่งส่วนใหญ่มักจะเป็นรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง

3.2.2.2. แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมสำหรับธุรกรรมแต่ละประเภท

เนื่องจากสถานประกอบการประเภทนี้ค่อนข้างมีลักษณะเป็นนามธรรม เป็นการเกิดสถานประกอบการตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด โดยมีองค์ประกอบที่สำคัญสองประการ คือ การดำเนินกิจกรรมตามรายการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดประการหนึ่งและระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรมอีกประการหนึ่ง ซึ่งลักษณะกิจกรรมที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมนั้นมีรูปแบบเป็นลักษณะโครงการ อาทิเช่น โครงการประกอบโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง รวมถึงการให้คำปรึกษา เป็นต้น ซึ่งหากพิจารณาถึงลักษณะของการดำเนินการดังกล่าวก็จะพบว่า สถานประกอบการประเภทกิจกรรมนี้น่าจะมีลักษณะที่ใกล้เคียงกับธุรกรรมประเภทการให้บริการและการรับจ้างทำของ เฉพาะอย่างยิ่งเมื่อได้พิจารณา มาตรา 587 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการนั้น” ซึ่งหากนำมาเปรียบเทียบกับลักษณะของการดำเนินธุรกรรมเกี่ยวกับการประกอบ การก่อสร้างและการติดตั้ง ล้วนเป็นการดำเนินงานที่มีลักษณะมุ่งที่ผลและความสำเร็จของงานทั้งสิ้น ส่วนการให้คำปรึกษา อนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฉบับได้กำหนดอย่างชัดเจนว่าให้ถือเป็นการให้บริการอยู่แล้ว

สำหรับกรณีที่เป็นการให้บริการหรือการรับจ้างทำของที่จะถือว่าเข้าข่ายประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การให้บริการหรือการทำของที่จ้างจะต้องกระทำในประเทศไทยเป็นหลัก ไม่ว่าจะสัญญาจ้างหรือสัญญาบริการจะได้มีการ

ลงนามในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ หากการให้บริการหรือการรับจ้างทำของได้มีการดำเนินการในหลายประเทศก็จะต้องพิจารณาเพิ่มเติมว่าการดำเนินกิจกรรมส่วนใหญ่หรือส่วนที่เป็นสาระสำคัญที่ทำให้การบริการหรือการรับจ้างทำของมีผลสำเร็จได้นั้น จะต้องกระทำขึ้นในประเทศไทย มิฉะนั้นแล้วยังไม่อาจถือได้ว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยมาตรา 76 ทวิ

อย่างไรก็ดี ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าองค์ประกอบของการเกิดสถานประกอบการประเภทกิจกรรมนั้นนอกเหนือจากการดำเนินธุรกรรมตามลักษณะหรือรายการที่ได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยแล้วยังมีองค์ประกอบสำคัญอีกประการหนึ่งคือ การกำหนดระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรม โดยอนุสัญญาที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมลงนามกับนานาประเทศก็จะได้มีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรมว่าหากนานเกินกว่าเท่าใดจึงจะถือว่าได้มีสถานประกอบการเกิดขึ้น เช่น ตามข้อ 5 วรรค 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-อเมริกันได้กำหนดให้ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรือนั้นดำเนินกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ ถือเป็นสถานประกอบการถาวรเป็นต้น

กล่าวโดยสรุปก็คือ โดยสภาพหรือลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม(Activity P.E.)ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน มีความเป็นไปได้ที่จะใช้ทดสอบกับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของเท่านั้น ไม่อาจนำไปใช้ทดสอบกับธุรกรรมการขายสินค้า และการให้กู้ยืม ได้อย่างใด เพราะเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า หรือการลงนามในสัญญาในประเทศไทย ซึ่งเป็นลักษณะของ Agency P.E. นั้น ไม่ใช่สาระสำคัญของการทำธุรกรรมให้บริการหรือรับจ้างทำของแต่อย่างใด

3.2.3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency P.E.)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency P.E.)สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ

3.2.3.1. ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

3.2.3.2. แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรสำหรับกิจกรรมทาง ธุรกรรมแต่ละประเภท

3.2.3.1 ลักษณะและรูปแบบของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนเกิดขึ้นจากการที่บุคคลมีความสัมพันธ์ในเชิงธุรกิจกับวิสาหกิจแม้ว่าวิสาหกิจนั้นจะมีได้มีสถานธุรกิจประจำก็ตามเป็นแนวคิดของหลักปฏิบัติระหว่างประเทศ⁹ โดยที่ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของOECD และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ต่างได้กำหนดให้ความเป็นอิสระของตัวแทนถือเป็นลักษณะสำคัญของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

โดยการที่จะถือว่าบุคคลหนึ่งๆเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจหรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับว่าบุคคลนั้นมีสถานภาพอิสระหรือไม่เป็นสำคัญ เพราะหากว่าบุคคลใดมีความสัมพันธ์กับวิสาหกิจในลักษณะที่บุคคลนั้นไม่มีสถานภาพอิสระ บุคคลนั้นก็จะถูกถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจดังกล่าว ซึ่งสถานประกอบการถาวรประเภทนี้ได้ถูกกำหนดไว้ในวรรค 4-7 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของOECD และวรรค 4-6 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN

ซึ่งการจะมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency P.E.)หรือไม่นั้น มีประเด็นที่จะต้องพิจารณา 2 ประเด็น คือ

3.2.3.1.1. ตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระ

3.2.3.1.2. ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ

3.2.3.1.1. ตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระ

ตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระ คือ ตัวแทนที่จะต้องทำตามข้อผูกมัดของวิสาหกิจ ตัวแทนอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ ทั้งนี้การมีสถานภาพเป็นตัวแทนไม่อิสระนั้นไม่จำเป็นว่า จะต้องผูกมัดไม่ว่าจะเป็นในทางกฎหมายหรือทางเศรษฐกิจอยู่กับวิสาหกิจใดเพียงวิสาหกิจเดียว โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเข้าทำกับประเทศต่างๆ ได้กำหนดลักษณะการกระทำที่จะถูกถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของรัฐว่ามี 3 ประการ ดังนี้

ก. กรณีที่ได้เข้าทำสัญญาแทนวิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่ง

ข. กรณีที่ได้เก็บรักษาอย่างปกติ ในรัฐหนึ่งซึ่งมูลภัณฑ์ของหรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจนั้นในอีกรัฐหนึ่งและดำเนินการส่งมอบของหรือสินค้านั้นเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้น

ค. กรณีที่วิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีบุคคลในอีกรัฐหนึ่ง เพื่อจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้น

ก. กรณีที่มีการเข้าทำสัญญาแทนวิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่ง

⁹ OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, p. 75.

โดยทั่วไปแล้ว กรณีที่วิสาหกิจมีบุคคลหรือตัวแทนในอีกรัฐหนึ่งและบุคคลนั้นมีอำนาจในการทำสัญญา ในนามและ/หรือเพื่อวิสาหกิจนั้น ถือว่าบุคคลผู้ทำการนั้น เป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจดังกล่าว ซึ่งหากพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำความตกลงไว้กับต่างประเทศก็จะพบว่าต่างก็บัญญัติไว้เป็นแนวทางเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม เมื่อวิเคราะห์โดยละเอียดแล้วอาจจะพบว่าบุคคลผู้ทำสัญญาในนามของวิสาหกิจของรัฐหนึ่งในอีกรัฐหนึ่งนั้นจะมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ จะต้องมียอดประกอบที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1) มีอำนาจในการทำสัญญาในนามหรือเพื่อวิสาหกิจนั้น

2) การใช้อำนาจในการทำสัญญาของบุคคลดังกล่าว เป็นการใช้อยู่อย่างเป็นปกติวิสัยหรืออย่างเป็นอาชญา

1) มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามหรือเพื่อวิสาหกิจนั้น

การมีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามหรือเพื่อวิสาหกิจนั้นอาจเป็นการที่มีอำนาจทั้งในการเจรจาและเข้าทำสัญญาในนามหรือเพื่อวิสาหกิจหรืออาจจะเป็นเพียงแต่การที่กำหนดให้บุคคลนั้นมีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามหรือเพื่อวิสาหกิจแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่มีอำนาจในการเจรจาก็ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากหากพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำกับนานาประเทศก็จะพบว่ามีกำหนดในเรื่องอำนาจดังกล่าวแตกต่างกันเล็กน้อยตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าในระยะเริ่มต้นของการเข้าทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยมักจะมีการระบุไว้อย่างชัดเจนว่าต้องมีทั้งอำนาจในการเจรจาและอำนาจในการทำสัญญาควบคู่กันจึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนในระยะหลังเพียงแต่ระบุถึงอำนาจในการทำสัญญาอย่างเดียวเท่านั้น ซึ่งหากจะพิจารณาลึกลงไปก็อาจเป็นไปได้ว่า “อำนาจในการเจรจา” เมื่อเทียบกับ “อำนาจในการทำสัญญา” แล้ว การเจรจาอาจจะไม่ถูกถือว่าเป็นสาระสำคัญ ภาระพิสูจน์จึงควรจะตกอยู่แก่ผู้ที่ยังอ้างว่าไม่มีอำนาจในการเจรจาจะต้องเป็นผู้พิสูจน์อย่างชัดเจนว่าไม่มีอำนาจในการเจรจาอย่างแท้จริง

2) การใช้อำนาจในการทำสัญญาของบุคคลดังกล่าว เป็นการใช้อยู่อย่างเป็นปกติวิสัยหรืออย่างเป็นอาชญา

ในเรื่องเกี่ยวกับการใช้อำนาจในการทำสัญญาของบุคคลดังกล่าว จะต้องเป็นการใช้อยู่อย่างเป็นปกติวิสัย หรืออย่างเป็นอาชญา นั่น คณะผู้ร่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี 1963 ได้ชี้ให้เห็นว่า หมายถึงการใช้อำนาจอย่างสม่ำเสมอไม่ใช่เพียงแต่ใช้อำนาจเพียงครั้งเดียว

เท่านั้น¹⁰ ในขณะที่เดียวกันคณะผู้ร่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี 1977 ก็ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าการใช้อำนาจในการทำสัญญาอย่างเป็นทางการเป็นอาชญากรรมในอีกรัฐหนึ่ง ย่อมวินิจฉัยจากพื้นฐานของสถานการณ์ทางธุรกิจที่เป็นจริง บุคคลที่ได้รับมอบอำนาจจากวิสาหกิจให้เจรจาติดต่อในรายละเอียดรวมทั้งข้อมูลทั้งหมดของสัญญาที่จะผูกพันวิสาหกิจได้ อาจกล่าวได้ว่าได้ใช้อำนาจนั้นในอีกรัฐหนึ่งแล้ว แม้ว่าสัญญาจะได้ลงนามโดยบุคคลอีกคนในรัฐที่วิสาหกิจนั้นตั้งอยู่ก็ตาม¹¹

ทั้งนี้ ในเรื่องการใช้อำนาจเจรจาและลงนามในสัญญาแทนวิสาหกิจเป็นปกติวิสัยนั้น ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรไทย ถือว่า หากว่าการใช้อำนาจเจรจาหรือการลงนามได้กระทำเกินกว่าหนึ่งครั้งแล้วก็ถือว่ามีลักษณะเป็น Repeatedly และเป็นปกติวิสัยแล้ว อย่างไรก็ดี ถ้ามีการลงนามในสัญญาแทนตัวการเพียงหนึ่งครั้งยังไม่สามารถถือว่าเป็นปกติวิสัย ซึ่งเป็นจุดที่แตกต่างจากแนวทางพิจารณาตามกฎหมายภายในของไทยที่แม้ว่านิติบุคคลต่างประเทศมีตัวแทนไม่อิสระเข้ามาลงนามในสัญญาขายในประเทศไทยเพียงหนึ่งครั้งเท่านั้นก็ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีผู้ทำการแทนในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

อย่างไรก็ดี ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นกรณีที่บุคคลทำสัญญาแทนวิสาหกิจอย่างเป็นปกติวิสัยไว้สำหรับบางกรณี คือ หากเป็นกิจกรรมที่บุคคลนั้นๆ จำกัดการทำสัญญาอยู่เพียงแค่การจำหน่ายหรือซื้อสินค้าเพื่อวิสาหกิจ แม้ว่าบุคคลนั้นๆ จะมีอำนาจและใช้อำนาจเช่นนั้นเป็นอาชญากรรมในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจก็ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งข้อยกเว้นดังกล่าวได้มีการบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าลงนามร่วมกับประเทศอื่นทุกฉบับ¹² ทั้งนี้ เนื่องจากได้มีแนวคำอธิบายของ OECD ว่าการมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อไว้จำหน่ายหรือซื้อสินค้านั้น ยังไม่ถือว่าสถานธุรกิจดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร ฉะนั้นการที่เป็นบุคคลที่

¹⁰ ดูรายละเอียดใน OECD, Model Double Taxation Convention On Income and On Capital, p.75 และได้มีการแปลไว้ใน ณรงค์ วิทย์ไพศาล, “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน”, (วิทยานพินธ์), น. 82.

¹¹ ดูรายละเอียดใน OECD, เพิ่งอ้าง, น. 83.

¹² ข้อมูลอ้างอิงถึง ณ วันที่ 22 มกราคม 2550

มีอำนาจตกลงทำสัญญาซึ่งจำกัดอย่างเคร่งครัดเฉพาะสัญญาเกี่ยวกับการซื้อหรือสินค้าเท่านั้นก็
ไม่ควรถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยเช่นเดียวกัน¹³

ข. กรณีที่ได้เก็บรักษาอย่างปกติ ในรัฐหนึ่งซึ่งมูลภัณฑ์ของหรือสินค้านั้นเป็นของ
วิสาหกิจนั้นในอีกรัฐหนึ่งและดำเนินการส่งมอบของหรือสินค้านั้นเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้จัดทำไว้กับนานาประเทศ โดยส่วนมากได้มีการ
บัญญัติลักษณะของตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระตามลักษณะของข้อ ข. ไว้ในข้อ 5 วรรค 5 (ข) โดย
สามารถแยกออกเป็นองค์ประกอบดังนี้

- 1) มีบุคคลเป็นผู้เก็บรักษาสินค้าภายในรัฐหนึ่ง
- 2) การเก็บรักษาได้กระทำเป็นปกติวิสัย
- 3) สินค้าเป็นของวิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่ง
- 4) บุคคลดังกล่าวได้ส่งมอบสินค้าเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้น หรือได้ดำเนินการ
เพื่อให้ได้ซึ่งคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้น

5) การส่งมอบได้กระทำเป็นประจำ

ซึ่งหากว่าผู้ขายสินค้าในต่างประเทศมีผู้ผลิตอีกรายหนึ่งอยู่ในประเทศผู้ซื้อสินค้าและเป็น
ตัวแทนไม่อิสระมีหน้าที่เป็นผู้เก็บรักษาและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในประเทศผู้ซื้อ
ในนามของผู้ขายดังกล่าวเป็นปกติวิสัย ก็ถือว่าผู้ขายมีผู้ผลิตดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร
ประเภทตัวแทนอยู่ในประเทศผู้ซื้อแล้ว

โดยได้มีการให้ตัวอย่างไว้ เช่น กรณีผู้ขายเป็นนิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์เมื่อได้รับ
คำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศไทย ก็มิได้ส่งสินค้ามาจากประเทศสิงคโปร์โดยตรง เนื่องจากผู้ขายมี
บริษัทในเครือ (Subsidiary) อยู่ในประเทศไทย ทำหน้าที่ผลิตสินค้าตามแบบที่ผู้ขายกำหนดเป็นปกติ
อยู่แล้วไม่ว่าจะเป็นรูปแบบการผลิตหรือการตั้งราคาสินค้าหรือการจัดจำหน่าย ผู้ขายจึงสั่งให้บริษัท
ในเครือในประเทศไทยผลิตตามคำสั่งซื้อที่ได้รับมาจากลูกค้าในประเทศไทยหรือผู้ขายอาจส่งสินค้าถึง
สำเร็จรูปมาให้บริษัทในเครือในประเทศไทยช่วยแปรรูปให้เป็นสินค้าในขั้นตอนสุดท้ายตามคำ
สั่งซื้อและสั่งให้บริษัทในเครือนำสินค้าไปส่งมอบให้ผู้ซื้อในประเทศไทย เช่นนี้ถือได้ว่า ผู้ขายมีสถาน
ประกอบการในประเทศไทย โดยบริษัทในเครือดังกล่าวต้องรับผิดชอบเป็นแบบเสียภาษีแทนผู้ขาย

¹³ ดูรายละเอียดใน OECD, Model Double Taxation Convention On Income and
On Capital, p.76.

ตามมาตรา 76 ทวิ ด้วย รวมทั้งยังได้หยิบยกข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/พ.5049 ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2543 มาอธิบายเพิ่มเติมด้วยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศมีคำสั่งซื้อหรือว่าจ้างให้บริษัทผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าในประเทศไทยทำการผลิตสินค้าแล้วส่งสินค้าออกไปให้แก่ลูกค้าของบริษัทในต่างประเทศโดยตรง กรณีนี้จะไม่ถือว่าเป็นบริษัทในประเทศไทยผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าซึ่งส่งสินค้าออกไปให้บริษัทผู้สั่งซื้อหรือลูกค้าผู้สั่งซื้อในต่างประเทศเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือ Agency P.E. ของบริษัทต่างประเทศผู้สั่งซื้อสินค้าแต่อย่างใด เนื่องจากบริษัทในสิงคโปร์ยังไม่มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าของผู้สั่งซื้อในประเทศไทย อีกทั้งตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ผ่านมา ก็ยังไม่ถือว่าเป็นกรณีมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพราะบริษัทในประเทศไทยก็เป็นเพียงบริษัทที่ประกอบธุรกิจการขายสินค้าและส่งออกสินค้าให้แก่บุคคลทั่วไปอย่างเป็นอิสระและเป็นปกติในทางธุรกิจของตน อีกทั้งการส่งมอบ การตกลงซื้อขายก็กระทำในต่างประเทศทั้งหมด¹⁴

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าสาระสำคัญของการส่งมอบตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ที่สถานที่ในการส่งมอบ กล่าวคือ หากว่าการส่งมอบเป็นการส่งมอบไปยังต่างประเทศ หรือการส่งมอบดังกล่าวได้กระทำในประเทศไทยหากแต่ว่ามีได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้าของผู้ซื้อหรือผู้ว่าจ้างโดยตรงทันทีแล้ว การส่งมอบดังกล่าวมิใช่เป็นการส่งมอบตามความหมายของข้อ 5 วรรค 5 (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะการส่งมอบดังกล่าวยังไม่มีผลให้ธุรกรรมการขายสำเร็จสมบูรณ์ในประเทศไทยแต่อย่างใด

โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ก็พบว่าข้อกำหนดให้ “การส่งมอบ” ของตัวแทนถือเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนั้นจะมีการกำหนดไว้เฉพาะในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เท่านั้น ซึ่งผลจากการตัดคำว่า “การส่งมอบ” ออกไปทำให้ความหมายของสถานประกอบการถาวรในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN นั้นกว้างขึ้น กล่าวคือสถานที่ประเภทคลังสินค้าตลอดจนคลังสินค้าพาณิชย์ที่ดำเนินการให้เช่าที่ว่างแก่วิสาหกิจ

¹⁴ ธนภณ (เฟริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น. 350-351.

อื่นในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD อาจจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่ในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ย่อมต้องถือเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย

ค. กรณีที่วิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีบุคคลเป็นตัวแทนอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เพื่อจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าลงนามกับประเทศต่างๆ โดยส่วนมากได้มีการบัญญัติลักษณะของตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระในลักษณะข้อ ค. ไว้ในข้อ 5 วรรค 5 (ค) โดยสามารถแยกออกเป็นองค์ประกอบดังนี้

- 1) มีบุคคลที่เป็นตัวแทนไม่อิสระอยู่ในรัฐคู่สัญญา
- 2) บุคคลนั้นทำหน้าที่จัดหาคำสั่งซื้อทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในรัฐแหล่งเงินได้ (รัฐที่มีการขายสินค้า)
- 3) การจัดหาคำสั่งซื้อจะต้องกระทำเป็นปกติวิสัย
- 4) คำสั่งซื้อดังกล่าว ต้องเป็นไปเพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรืออาจจะเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นที่อยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้นก็ได้

3.2.3.1.2. ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าลงนามกับประเทศต่างๆ ได้มีการกล่าวถึงตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระที่ทำการเป็นปกติแห่งธุรกิจของตนไว้แต่เพียงว่าไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวร อย่างไรก็ตามเนื่องจากตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระมีลักษณะตรงข้ามกับตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระอันอาจถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ผู้เขียนจึงเห็นควรที่จะทำเข้าใจในความหมายและลักษณะของตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระประกอบด้วย

การพิจารณาเกี่ยวกับตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ สามารถแบ่งพิจารณาออกเป็น 2 ประเภทดังนี้

- ก. กรณีตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระโดยทั่วไป
- ข. กรณีตัวแทนในธุรกิจประกันภัย

ก. กรณีตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระโดยทั่วไป

จากการศึกษาเกี่ยวกับตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาชีซอนที่ประเทศไทยได้เข้าลงนามกับประเทศต่างๆ พบว่าพอจะสามารถแบ่งได้เป็น 3 กลุ่ม ตามลักษณะของเนื้อหาของบทบัญญัติ คือ

1) กรณีนายหน้าที่มีฐานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งดำเนินการเป็นเพียงสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งกับผู้ที่เป็ลูกค้าในอีกรัฐหนึ่ง ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

โดยตัวอย่างของตัวบทตามข้อ 1) นี้ เช่น ในอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดน

“(5) นายหน้าที่มีฐานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งดำเนินการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งของรัฐบาลคู่ภาคีฝ่ายหนึ่ง และผู้ที่จะเป็นลูกค้าในอาณาเขตของรัฐบาลคู่ภาคีอีกฝ่ายหนึ่งนั้น ไม่ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่หลังของวิสาหกิจนั้น”

2) กรณีที่มีการระบุว่าการประกอบธุรกิจผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพอิสระที่กระทำตามทางปกติแห่งธุรกิจของตน ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่ถ้าตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระดังกล่าวนั้นได้ทำกิจกรรมต่างๆ ที่ได้ถือว่าเป็นบุคคลได้ทำเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่งแล้วนั้นจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร เช่น การที่มีบุคคลในรัฐหนึ่งที่มีอำนาจในการทำสัญญาเพื่อวิสาหกิจนั้น ฯลฯ รวมทั้งกิจกรรมที่ทำนั้นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจในเครือเดียวกันก็จะทำให้ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระผู้กระทำการดังกล่าวถูกเปลี่ยนสถานะเป็นสถานประกอบการถาวร

โดยตัวอย่างของตัวบทตามข้อ 2) นี้ เช่น ในอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศไทยและสหพันธ์รัฐสาธารณรัฐเยอรมนี

“(6) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยผ่านทางนายหน้าตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจของตน แต่จะไม่ใช้บังคับถ้าหากว่านายหน้าหรือตัวแทนเช่นว่านั้นได้ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งเกี่ยวกับกิจกรรมที่กำหนดไว้ในวรรค (5) ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น”

3) กรณีที่มีการระบุว่าการประกอบธุรกิจผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพอิสระที่กระทำตามทางปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตามในกรณีที่ 3 นี้ ไม่มีการบัญญัติถึงตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระว่าหากตัวแทนดังกล่าวนั้นได้ทำกิจกรรมต่างๆ ที่ได้ถือว่าได้ทำเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่งแล้ว จะกลายเป็นสถานประกอบการถาวร โดยตัวอย่างของตัวบทตามข้อ 3) นี้ เช่น ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และประเทศอิตาลี

“5. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งจักไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ซึ่งบุคคลเช่นนั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน”

ซึ่งจากการวิเคราะห์และเปรียบเทียบแล้วพบว่าตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระดังกล่าวทั้ง 3 กลุ่มนั้นให้ความสำคัญกับสาระสำคัญของการเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระแตกต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของแต่ละประเทศคู่สัญญา แต่ทั้ง 3 กลุ่มก็ยังถือหลักกฎหมายหรือปฏิบัติระหว่างประเทศเดียวกันเป็นสาระสำคัญ นั่นคือ จะต้องมีการทำการตามปกติธุระของตน ด้วยเสมอ หากไม่ทำตามทางปกติธุระของตนก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นตัวแทนที่มีอิสระได้ ทั้งนี้แม้ว่าบทบัญญัติในกลุ่มที่ 1 จะมีได้ระบุไว้อย่างชัดเจน แต่คำว่ามีสถานภาพอิสระอย่างแท้จริงก็ย่อมจะแสดงเจตนาได้ว่ามีความมุ่งหมายเหมือนกับตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามหลักกฎหมายหรือหลักปฏิบัติระหว่างประเทศเช่นกัน ซึ่ง OECD ได้กำหนดให้ตัวแทนที่จะมีสถานภาพอิสระได้นั้น จะต้องประกอบไปด้วยความเป็นอิสระจากวิสาหกิจทั้งทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ และได้ทำการตามปกติแห่งธุรกิจของตน¹⁵

ในเรื่องการทำการตามปกติแห่งธุรกิจของตนนั้น คณะผู้ร่างฯ แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ปี 1963 ได้อธิบายโดยยกตัวอย่างว่า “ตัวแทนค้าต่าง ซึ่งไม่เพียงแต่ทำหน้าที่ขายของหรือสินค้าของวิสาหกิจในนามของตัวแทนนั่นเอง แต่ได้ดำเนินการเป็นอาชีวนั้นในฐานะตัวแทนถาวรของวิสาหกิจนั้นและเป็นผู้มีอำนาจในการทำสัญญาด้วย ตัวแทนค้าต่างดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเพราะตัวแทนค้าต่างดังกล่าวได้ทำการนอกเหนือธุรกิจอันเป็นปกติของตัวแทนค้าต่าง”¹⁶

¹⁵ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, p.67.

¹⁶ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, p.76.

ข้อสำคัญอีกประการหนึ่งนอกจากเรื่องการทำงานตามปกติธุรกิจของตัวแทนอิสระแล้ว คือ เรื่องสถานภาพอิสระ โดยข้อวินิจฉัยที่ว่าบุคคลจะมีความเป็นอิสระจากวิสาหกิจที่เขาเป็น ตัวแทนนั้นย่อมขึ้นอยู่กับขอบเขตของพันธะผูกพันซึ่งบุคคลนั้นมีต่อวิสาหกิจ การที่กิจกรรมทาง พาณิชยกรรมของบุคคลใดที่มีต่อวิสาหกิจอยู่ภายใต้คำสั่งอย่างละเอียดหรือมีการควบคุมอย่างรอบด้าน โดยวิสาหกิจ ย่อมไม่ถือว่าบุคคลนั้นมีความเป็นอิสระ รวมทั้งจะต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงของ ธุรกิจนั้นบุคคลผู้ทำการแทนวิสาหกิจนั้นเป็นผู้รับภาระหรือวิสาหกิจเป็นผู้รับเอง หากในการทำการ แทนวิสาหกิจนั้นบุคคลได้กระทำการกิจกรรมซึ่งในทางเศรษฐกิจแล้วอยู่ในขอบเขตวัตถุประสงค์ของ วิสาหกิจมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานธุรกิจของบุคคลนั้นเองย่อมไม่อาจถือได้ว่าเป็นสถานภาพ อิสระ¹⁷

แนวทางกำหนดความหมายของ “ตัวแทนอิสระ” ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN

ร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษี ซ้อนของ UN ได้กล่าวถึงตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆดังนี้

ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ปี 1963

“5. วิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่ง จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐ คู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะวิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดซึ่งมีสถานะภาพอิสระ หากว่าบุคคลที่กล่าวมาทำการ ตามปกติธุรกิจแห่งตน”

ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ปี 1977

“6. วิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่ง จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐ คู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐดังกล่าวผ่านนายหน้า ตัวแทนค้า ต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดซึ่งมีสถานะภาพอิสระ หากว่าบุคคลที่กล่าวมาทำการตามปกติธุรกิจ แห่งตน”

ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN

“7. วิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่ง จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐ คู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะว่าวิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งผ่านนายหน้า ตัวแทนค้า

¹⁷ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, pp.67-68.

ต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดซึ่งมีสถานะภาพอิสระ หากว่าบุคคลที่กล่าวมาทำการตามปกติธุรกิจแห่งตน อย่างไรก็ตามหากว่ากิจกรรมต่างๆของตัวแทนนั้นได้อุทิศให้กับธุรกิจของวิสาหกิจนั้นทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดย่อมไม่ถือว่าตัวแทนนั้นเป็นตัวแทนที่มีสถานะภาพอิสระภายใต้ความหมายของวรรคนี้”

จากการพิจารณาแล้วจะพบว่าลักษณะของตัวบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนกลุ่ม 2. ที่กล่าวถึงการที่ตัวแทนที่มีสถานะภาพอิสระได้ทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้วิสาหกิจนั้นเป็นไปตามร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN โดยคณะผู้ร่างฯได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ในกรณีที่แม้ว่าตัวแทนจะกระทำการในขอบเขตอำนาจอันเป็นอิสระ แต่ได้ทำการให้กับวิสาหกิจหนึ่งโดยอุทิศเวลาและกิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้กับวิสาหกิจนั้นย่อมถือว่าตัวแทนผู้นั้นขาดจากสถานะภาพอิสระแล้ว”¹⁸

โดย คำว่า “เกือบทั้งหมด” ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับทั้งของประเทศไทยและขององค์การสหประชาชาตินั้นได้มีการตีความโดยตามเจตนาแยกเปลี่ยนความเห็นเพื่อตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศไทย-ประเทศสวีเดน ระหว่างรัฐมนตรีว่าการกระทรวงงบประมาณของประเทศสวีเดนกับรัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศไทย โดย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงงบประมาณของประเทศสวีเดน ฉบับลงวันที่ 13 สิงหาคม 2524 ดังนี้

“มีปัญหาข้อสงสัยเกี่ยวกับการตีความถ้อยคำ ตามวรรค 1 จี (4) 3 ของข้อ 2 ของความตกลง ลง ณ วันที่ 2 ตุลาคม 2504 ระหว่างประเทศสวีเดนกับประเทศไทย เพื่อการหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้และจากทุน กล่าวโดยเฉพาะก็คือ ข้อสงสัยดังกล่าวเกี่ยวกับกรณีที่บุคคลซึ่งจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐหนึ่ง เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจอีกรัฐหนึ่ง หรือเพื่อวิสาหกิจและวิสาหกิจอื่นซึ่งวิสาหกิจนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ หากพิจารณาว่าได้กระทำการที่เรียกได้ว่า “เกือบทั้งหมด” เพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว เพื่อที่จะจัดซื้อและส่งและนำมาซึ่งความเห็นร่วมกันในประเด็นนี้ ข้าพเจ้าขอเสนอการตีความในปัญหาที่กล่าวถึงข้างต้น ดังนี้

1. กรณีบุคคลได้ดำเนินการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัย ในวิธีการดังกล่าวข้างต้นเป็นระยะเวลา 1 ปี บุคคลนั้นจะถือว่าได้จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว ในปัญหาข้างต้นในระยะเวลาของปีนั้น หากว่า

¹⁸ UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p.74.

(a) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าธรรมเนียม (Commission) ที่บุคคลนั้นได้รับ ได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว หรือ

(b) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของเงินรวมทั้งสิ้นของสัญญาทั้งหมดของการจัดหาคำสั่งซื้อระหว่างปีดังกล่าว ได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าวข้างต้น

2. กรณีบุคคลได้ดำเนินการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัย ในวิธีการดังกล่าวข้างต้นเป็นระยะเวลา 2 ปี บุคคลนั้นจะถือว่าได้จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว ในปัญหาข้างต้นในระยะเวลาของปีที่สอง หากว่า

(a) ผลเฉลี่ยต่อปีในระยะเวลา 2 ปี ของค่าธรรมเนียมที่บุคคลนั้นได้รับในการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าวมีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือมากกว่าของผลเฉลี่ยต่อปีของค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลา 2 ปี ดังกล่าว หรือ

(b) ผลเฉลี่ยต่อปีในระยะเวลา 2 ปี ของเงินได้รวมของสัญญาทั้งหมดของการที่บุคคลนั้นได้รับในการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าวมีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือมากกว่าของผลเฉลี่ยต่อปีของค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลา 2 ปี ดังกล่าว หรือ

(c) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าธรรมเนียมที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลาปีที่ 2 ได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่าง ๆ ในเครือเดียวกันดังกล่าว หรือ

(d) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของจำนวนเงินได้รวมของสัญญาทั้งหมดของการจัดหาคำสั่งซื้อในระยะเวลาปีที่ 2 ได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่าง ๆ ในเครือเดียวกันดังกล่าว หรือ

3. กรณีบุคคลได้ดำเนินการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัย ในวิธีการดังกล่าวข้างต้นเป็นระยะเวลาติดต่อกัน 3 ปีหรือเกินกว่านั้น บุคคลนั้นจะถือว่าได้จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว ในระยะเวลาของปีสุดท้าย หากว่า

(a) ผลเฉลี่ยต่อปีในระยะเวลา 3 ปีสุดท้าย ของค่าธรรมเนียมที่บุคคลนั้นได้รับในการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าวมีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือมากกว่าของผลเฉลี่ยต่อปีของค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลา 3 ปีสุดท้าย ดังกล่าว หรือ

(b) ผลเฉลี่ยต่อปีในระยะเวลา 3 ปี ของเงินได้รวมของสัญญาทั้งหมดของการที่บุคคลนั้นได้รับในการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าวมีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือมากกว่าของผลเฉลี่ยต่อปีของค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลา 3 ปี ดังกล่าวของจำนวนเงินได้รวมของสัญญาทั้งหมด หรือ

(c) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าธรรมเนียมที่บุคคลนั้นได้รับในระยะเวลาปีสุดท้ายหรือในระยะเวลาของปีก่อนปีสุดท้ายได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว หรือ

(d) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของจำนวนเงินได้รวมของสัญญาทั้งหมดของการจัดหาคำสั่งซื้อในระยะเวลาปีสุดท้ายหรือในระยะเวลาของปีก่อนปีสุดท้ายได้มาจากการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจต่างๆในเครือเดียวกันดังกล่าว”

ทั้งนี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของไทยได้มีหนังสือตอบของกระทรวงการคลังที่เอ็มเอฟ. 0805/43796 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2524 ให้ความเห็นชอบโดยสมบูรณ์ต่อการตีความของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ในประเด็นดังกล่าวข้างต้น¹⁹

ซึ่งสามารถพิจารณาสรุปอย่างย่อ ๆ ว่าหากตัวแทนได้กระทำการแทนบริษัทต่างประเทศและได้รับค่าตอบแทนจากการเป็นตัวแทนให้บริษัทต่างประเทศนั้น ๆ เกินกว่า ร้อยละ 75 ของค่าตอบแทนจากการเป็นตัวแทนให้กับบริษัทอื่น ๆ ทั้งหมดก็ให้ถือว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทต่างประเทศรายนั้น ๆ แต่ถ้าหากว่าการดำเนินการดังกล่าวไม่สามารถพิจารณาราคาค่าตอบแทนที่ได้รับก็ให้พิจารณาจากจำนวนทุนทรัพย์ของสัญญาที่ดำเนินการแทนโดยหากว่าจำนวนทุนทรัพย์ของสัญญาที่ตัวแทนรับทำการแทนมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละ 75 ของจำนวนทุนทรัพย์ในทุกสัญญาที่ตัวแทนรับทำการแทนหรือไม่

ทั้งนี้ แม้หลักการดังกล่าวจะได้บัญญัติไว้เฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สวิตเซอร์แลนด์ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรก็ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น ๆ ด้วย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าสำหรับเกณฑ์การพิจารณาโดยดูจากการจ่ายค่าตอบแทนน่าจะเป็นคุณสำหรับตัวแทนมากกว่า

¹⁹ ณรงค์ วิทย์ไพศาล, “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน”, (วิทยานิพนธ์), น. 101 – 104.

การเปรียบเทียบแนวทางกำหนดความหมายของ “ตัวแทนอิสระ” ระหว่างร่างอนุสัญญาภาชีซ็อนฉบับต่างๆและประมวลรัษฎากรไทย

ในการศึกษาถึงหลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทน ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น จึงขอหยิบยกมาตรา 76 ทวิ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 แห่งประมวลรัษฎากรไทยมาศึกษาเปรียบเทียบกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาชีซ็อนดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากมาตรา 76 ทวิเป็นบทบัญญัติที่บัญญัติถึงความสัมพันธ์ในลักษณะตัวแทนเช่นกัน ซึ่งจะเห็นได้ชัดว่ามาตรา 76 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่มีความหมายกว้างมาก โดย “ตัวแทน” ตามมาตรา 76 ทวิ มีความหมายครอบคลุมถึงลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อทั้งปวงไม่ว่าจะมีสถานภาพอิสระหรือไม่ การมีบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาชีซ็อนซึ่งให้ถือว่าเฉพาะกรณีที่เป็นสถานประกอบการถาวรเท่านั้นที่ก่อให้เกิดภาระภาษีจึงเป็นบทบัญญัติที่ผ่อนคลายมาตราการที่กว้างขวางของมาตรา 76 ทวิ

โดยที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นในบทที่ 2 (ข้อ 2.2.2.2) ว่า ในเรื่องของการเป็นตัวแทนไม่อิสระตามมาตรา 76 ทวิ กรมสรรพากรได้มีกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่ใกล้เคียงกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาชีซ็อนแบบของ UN และประเทศไทยได้นำมากำหนดไว้ในอนุสัญญาภาชีซ็อนที่ประเทศได้เข้าทำความตกลงกับประเทศต่างๆ หลายฉบับ กล่าวคือ ถ้าตัวแทนใช้อำนาจทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญา รายใดรายหนึ่งทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่จะถือว่าเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ และถึงแม้ว่าจะมิได้มีการระบุไว้ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาชีซ็อนแบบของ UN ว่าคำว่า “ส่วนใหญ่” และ “เกือบทั้งหมด” นั้น ต้องมีการกระทำมากน้อยเพียงใดแต่ตามเจตนาแยกเปลี่ยนความเห็นเพื่อตีความอนุสัญญาภาชีซ็อนฉบับประเทศไทย-ประเทศสวีเดน ฉบับลงวันที่ 13 สิงหาคม 2524 ซึ่งได้กล่าวไปแล้วข้างต้น รวมทั้งในแนวทางตอบข้อหารือเลขที่ กค 0725/105 ฉบับลงวันที่ 7 มกราคม 2546²⁰ และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/ 23856²¹ ก็ได้วางหลักการไว้อย่างชัดเจน

อย่างไรก็ดี เมื่อทำการพิจารณาเอกสารทั้งสองฉบับแล้วกลับพบว่าแนวทางการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีลักษณะเป็นคุณแก่ตัวแทนมากกว่าหลักการที่บัญญัติไว้ใน

²⁰ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก ฉ.

²¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก จ.

อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศไทย-สวีเดน เนื่องจากตามข้อหารี้อย่างกล่าวนั้น กำหนดให้พิจารณาค่านายหน้า (Commission) ที่ตัวแทนได้รับจากนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญากับรายได้ทั้งหมดที่ตัวแทนได้รับ ในขณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศไทย-สวีเดนได้กำหนดให้ให้พิจารณาค่านายหน้า(Commission)ที่ตัวแทนได้รับจากนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญากับรายได้จากการเป็นนายหน้าหรือค่าตอบแทนประเภทเดียวกันที่ตัวแทนได้รับเท่านั้น โดยมีให้คำนวณรวมกับรายได้อย่างอื่น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าในกรณีที่ได้มีการดำเนินธุรกิจอย่างอื่นนอกเหนือจากการเป็นนายหน้าหรือจัดหาซื้อสินค้าแล้วและมีได้การระบุไว้อย่างชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็น่าจะพิจารณาเปรียบเทียบค่านายหน้า (Commission) ที่ตัวแทนได้รับจากนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญากับรายได้ทั้งหมดที่ตัวแทนได้รับ เนื่องจากหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทต่างประเทศ จึงควรที่จะตีความในลักษณะที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี

ข. กรณีตัวแทนในธุรกิจประกันภัย

บทบัญญัติเกี่ยวกับตัวแทนธุรกิจประกันภัยนี้ ถือเป็นบทบัญญัติในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เท่านั้น เนื่องจากในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ไม่มีการบัญญัติเกี่ยวกับธุรกิจประกันภัย เว้นแต่ในร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี 1977²² ซึ่งได้มีการอ้างถึงเล็กน้อย

การเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวแทนในธุรกิจประกันภัยนั้น เนื่องมาจากคณะผู้ร่างฯ มีความเห็นว่าควรจะต้องมีบทบัญญัติที่ว่าด้วยธุรกิจประกันภัยเพื่อให้ขอบเขตของสถานประกอบการถาวรมีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยคณะผู้ร่างฯ มีความเห็นเพิ่มเติมว่า ถ้าไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวแทนในธุรกิจประกันภัย บทบัญญัติของสถานประกอบการถาวรก็ไม่อาจคลุมถึงกิจกรรมในธุรกิจประกันบางประเภทได้ เพราะถ้าตัวแทนธุรกิจประกันภัยมีสถานภาพอิสระก็ไม่ต้องเสียภาษี ตามบทบัญญัติเรื่องตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระเช่นเดียวกับกรณีตัวแทนในธุรกิจประกันภัยที่ไม่มีสถานภาพอิสระก็ไม่ต้องเสียภาษี เพราะปกติแล้วตัวแทนประกันภัยจะไม่มีอำนาจตกลงทำสัญญาได้แต่อย่างใด คณะผู้ร่างฯ มีความเห็นว่าการเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจประกันภัยในประเทศที่เบี้ยประกันได้ถูกเรียกเก็บเป็นสิ่งที่พึงกระทำ และควรที่จะพิจารณากรณีเช่นนี้แยกต่างหากจากเรื่องสถานภาพของตัวแทน

แม้จะมีข้อตกลงให้เพิ่มเติมบทบัญญัตินี้ลงไปในอนุสัญญา แต่ก็มีปัญหาที่ถกเถียงกัน คือ กรณีที่ตัวแทนในธุรกิจประกันภัยดังกล่าวเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ สมาชิกจากประเทศ

²² OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, p.68.

ที่กำลังพัฒนาเห็นว่าจากลักษณะของธุรกิจประกันภัยเป็นการยากที่จะแยกสถานภาพของตัวแทนในธุรกิจประเภทนี้ จึงไม่ควรที่จะแยกการเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสถานภาพของตัวแทน แต่สมาชิกจากประเทศที่พัฒนาแล้วมีความเห็นในทางตรงกันข้ามว่าในกรณีที่เกี่ยวข้องกับตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ ธุรกิจประกันภัยก็ไม่ควรได้รับการปฏิบัติแตกต่างไปจากธุรกิจอื่น เช่น การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง นอกจากนี้ยังชี้ให้เห็นว่าการกำหนดปริมาณหรือขนาดของธุรกิจที่ตัวแทนได้กระทำนั้น เป็นไปได้ยากมากโดยเฉพาะในกรณีที่การประกันภัยได้ดำเนินการโดยกลุ่มของตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระที่อยู่ในประเทศเดียวกัน

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาภาษีซ้อนภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำความตกลงกับประเทศต่างๆ มีบางฉบับที่ได้มีการบัญญัติไว้ในลักษณะที่ใกล้เคียงกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศไทย-ประเทศเบลเยียม โดยมีรายละเอียดดังนี้

“6. ไม่ว่าบทบัญญัติของวรรค 4 และ 5 จะกล่าวไว้อย่างไรก็ตาม จะถือว่าวิสาหกิจประกันภัยของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง ถ้าหากว่าวิสาหกิจนั้นได้เก็บเบี้ยประกันภัยในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือประกันการเสี่ยงภัยที่มีอยู่ ณ ที่นั้นผ่านตัวแทนดังที่ได้กล่าวถึงในวรรค 4 หรือตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระผู้มีและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น”

3.2.3.2 แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรสำหรับกิจกรรมทางธุรกิจแต่ละประเภท

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนจัดเป็นสถานประกอบการอีกประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นโดยการบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม โดยในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าลงนามกับนานาประเทศได้มีการกำหนดลักษณะและองค์ประกอบของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในข้อ 5 วรรค 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ 1. ต้องเป็นตัวแทนประเภทตัวแทนไม่อิสระ 2. การใช้อำนาจของตัวแทนต้องเป็นการใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย (เกินกว่า 1 ครั้ง) และ 3. ได้มีการดำเนินกิจกรรมตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด

อนุสัญญาภาษีซ้อนได้มีการกำหนดลักษณะของกิจกรรมที่อาจถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไว้ 3 กรณี คือ

1. การเข้าทำสัญญา(ลงนาม)แทนวิสาหกิจ
2. การเก็บรักษาสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจตัวการในรัฐแหล่งเงินได้และดำเนินการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าของกิจการวิสาหกิจในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจตัวการ

3. การจัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศไทยเพื่อวิสาหกิจตัวการ

ซึ่งจากการพิจารณาลักษณะของกิจกรรมทั้งสามตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้บัญญัติไว้แล้วก็พบว่าสามารถนำมาปรับใช้กับธุรกรรมการขายและการให้กู้ยืมได้ เนื่องจากเงื่อนไขสำคัญในการดำเนินธุรกรรมซื้อขายก็คือจะต้องมีการเข้าทำสัญญา หรือมีการส่งมอบสินค้าหรือการติดต่อกำคำสั่งซื้อสินค้าในประเทศไทย ส่วนการให้กู้ยืมเงินแก่ลูกค้าที่อยู่ในประเทศไทยนั้น หากเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีการลงนามในสัญญากู้ยืมเงินเงื่อนไขสำคัญก็จะไม่ต่างจากการซื้อขาย โดยแนวคำอธิบายร่างขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้มีการวางแนวทางไว้ว่า แม้ว่าการที่ตัวแทนซึ่งเป็นผู้ลงนามในสัญญาได้ดำเนินการลงนามในประเทศอื่นที่มีใช้รัฐแหล่งเงินได้ก็ก็ตามก็ยังถือว่าเป็นการกระทำผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของรัฐแหล่งเงินได้หากว่าการเจรจาเพื่อการลงนามในสัญญาได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้ โดยการเข้าทำสัญญา(ลงนาม)แทนวิสาหกิจนั้นจะต้องทำเป็นปกติวิสัย (habitually exercises) ซึ่งในทางปฏิบัติกรมสรรพากรถือว่าเป็นการกระทำเกินกว่าหนึ่งครั้ง ดังนั้นหากตัวแทนไม่อิสระได้มีการเข้าลงนามในสัญญาซื้อขายหรือสัญญากู้ยืมเงินแทนบริษัทต่างประเทศเพียงครั้งเดียวยังไม่สามารถถือได้ว่าเป็นปกติวิสัยอันจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยได้

สำหรับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของนั้น ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่าการที่จะพิจารณาว่าได้มีการให้บริการหรือรับจ้างทำของเกิดขึ้นหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากลักษณะงานว่าสามารถให้บริการหรือกระทำการงานที่รับจ้างในประเทศไทยได้หรือไม่ ซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับลักษณะของกิจกรรมการเข้าทำสัญญาหรือการเก็บรักษาและส่งมอบสินค้าหรือการจัดหาคำสั่งซื้อตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อ 5 วรรค 5 กำหนดไว้ จึงไม่น่าที่จะสามารถนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้กับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของได้ แต่เนื่องจากลักษณะของกิจกรรมทั้ง 3 ประเภทในข้อ 5 วรรค 5 ค่อนข้างกว้างเป็นแค่การกำหนดให้ตัวแทนมีอำนาจในการดำเนินการในกิจกรรมประเภทต่างๆเพื่อตัวการ เท่านั้น อาทิเช่น การเข้าลงนามในสัญญา ตัวแทนอาจจะเข้าลงนามในสัญญาซื้อขายสินค้าซึ่งถือเป็นธุรกรรมการซื้อขายหรือสัญญาบริหารจัดการซึ่งถือเป็นธุรกรรมการให้บริการก็ได้ นักกฎหมายจึงมิได้แปลความหมายจำกัดว่าสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนจะสามารถใช้ได้กับเฉพาะธุรกรรมการซื้อขายเท่านั้น แต่กลับเห็นว่าจะต้องมีการพิจารณาเป็นกรณีไปว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นตามข้อเท็จจริงมีการดำเนินการครบองค์ประกอบของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ โดยมีได้พิจารณาว่าการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวตามข้อ 5 วรรค 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของการ

เกิดธุรกรรมนั้น ๆ ในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับหลักการหรือเงื่อนไขการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ กล่าวคือ หากมุ่งพิจารณาว่า การกระทำกิจกรรมทางธุรกิจใดเข้าลักษณะของสถานประกอบการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ อาจยังไม่มีผลให้ต้องเสียภาษีในประเทศไทย แต่จะต้องพิจารณาว่าการกระทำนั้นเข้าเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ อีกด้วย

ตัวอย่างคำพิพากษาและข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่น่าสนใจ ดังนี้

1. ตัวอย่างคำพิพากษาในต่างประเทศ

1.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์กับประเทศเยอรมัน

บริษัทลงทุนด้านอสังหาริมทรัพย์ของเยอรมันเป็นเจ้าของอพาร์ทเมนต์ในประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยมีนายหน้าอสังหาริมทรัพย์ของเนเธอร์แลนด์เป็นผู้ดูแลแบบอาคารอพาร์ทเมนต์ดังกล่าว ศาลชั้นต้นของกรุงเฮกวินิจฉัยว่า นายหน้าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัทเยอรมันจึงถือว่า บริษัทดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศเนเธอร์แลนด์และต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิให้แก่ประเทศเนเธอร์แลนด์ด้วย

1.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศนอร์เวย์กับประเทศเดนมาร์ก

องค์กรของประเทศเดนมาร์กใช้ตัวแทนขายที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนอร์เวย์ ซึ่งได้ดำเนินการให้องค์กรอื่นด้วย และตัวแทนขายดังกล่าวไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของบริษัทเดนมาร์ก จึงถือว่าบริษัทนี้ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศนอร์เวย์

อย่างไรก็ดี หากบริษัทเดนมาร์กนี้มีผู้แทนในประเทศนอร์เวย์ ซึ่งมีสำนักงานและเจ้าหน้าที่ให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่ลูกค้าของบริษัทถือว่าบริษัทมีสถานประกอบการถาวรในประเทศนอร์เวย์แล้ว กำไรของสำนักงานดังกล่าวจะถูกเก็บภาษีในประเทศนอร์เวย์ ยกเว้นเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมของตัวแทนขายที่กล่าวแล้วข้างต้น

1.3 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์กับประเทศอังกฤษ

ผู้เสียภาษีเป็นบริษัทรับประกันภัยทางเรือและอยู่ในสหราชอาณาจักรอังกฤษได้แต่งตั้งตัวแทนแต่ผู้เดียวขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ อำนาจของตัวแทนนี้มีแตกต่างไปตามแต่ชนิดของสัญญา ถ้าเป็นสัญญาประกันเรือชายฝั่ง (Coasters) ตัวแทนมีอำนาจทำสัญญาโดยไม่ต้องได้รับอนุมัติจากตัวการก่อน แต่ตัวการก็อาจบอกกล่าวเลิกสัญญาได้ เพียงแต่ตัวการจะต้องถูกผูกพันตามสัญญาที่ตัวแทนทำไว้จนกว่าจะมีการบอกเลิกสัญญา สำหรับการรับประกันภัยเรือชนิดอื่น ตัวแทนไม่มีอำนาจทำสัญญา อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์กับประเทศอังกฤษบัญญัติไว้ว่า “สถานประกอบการถาวรไม่รวมถึงการเป็นตัวแทน เว้นแต่ตัวแทนนั้นมีและได้ใช้

อย่างเป็นทางการ ซึ่งอำนาจทั่วไปในการเจรจาและการตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น...”
ปัญหา คือ ตัวแทนในประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นสถานประกอบการถาวรของผู้เสียภาษีหรือไม่

ประเทศเนเธอร์แลนด์วินิจฉัยว่า ตัวแทนมีอำนาจทั่วไป (General Authority) ในการทำสัญญาบางชนิด เพียงเท่านี้ก็เพียงพอแล้วที่จะถือว่าผู้เสียภาษีมีสถานประกอบการถาวรในประเทศเนเธอร์แลนด์

ข้อสังเกต ตามคำวินิจฉัยดังกล่าวเห็นได้ว่า อำนาจของบุคคลผู้เป็นตัวแทนในการทำสัญญานั้น ตัวแทนนั้นไม่จำเป็นต้องมีอำนาจในการทำสัญญาทุกชนิด เพียงแต่มีอำนาจในการเจรจาและทำสัญญาเพียงบางชนิดก็ถือว่าอยู่ในฐานะตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพเป็นอิสระ อันเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในต่างประเทศแล้ว

2. ตัวอย่างคำพิพากษาและข้อหาหรือของกรมสรรพากรของประเทศไทย

2.1 คำพิพากษาฎีกาที่ 2737/2532 (บริษัท เอฟ.แอล.สมิตท์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)

“โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้ทำสัญญาขายเครื่องจักรให้กับบริษัทผู้ซื้อ แล้วส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาช่วยเหลือดูแลการติดตั้งและเดินเครื่องจักรเงินที่ได้รับจากการให้บริการควบคุมดูแลติดตั้งและเดินเครื่องจักรดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ จะต้องเสียภาษีอากรตามมาตรา 76 ทวิ

มาตรา 76 ทวิ กำหนดให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเยี่ยงโจทก์เสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย และเป็นเงินได้หรือผลกำไรที่โจทก์ได้รับตามความเป็นจริง ไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้อัตรากำไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ และในมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ได้บัญญัติเป็นทางแก้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ตามวรรคแรก โดยกฎหมายให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับ คือให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อัตรากำไรสุทธิที่โจทก์ได้รับจากนิติบุคคลอื่น มาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์จึงเป็นการไม่ชอบ

เงินค่าภาษีที่บริษัทผู้ซื้อสินค้าของโจทก์รับจะออกแทนให้โจทก์ตามสัญญาให้บริการนั้น เมื่อปรากฏว่า บริษัทผู้ซื้อยังมีได้ออกเงินค่าภาษีให้โจทก์แต่อย่างไร จึงถือไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39”

หมายเหตุ สำหรับคำพิพากษานี้ มีเรื่องสถานประกอบการถาวรที่วินิจฉัยในชั้นศาลภาษีอากรกลางที่น่าสนใจ คือ “เงินค่าบริการในการควบคุมดูแลติดตั้งเครื่องจักรและเดินเครื่องจักร จำนวน 1,200,000 เหรียญสหรัฐ หรือ 24,598,882.37 บาท ที่โจทก์ได้รับจากบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเดนมาร์ก เพราะการที่โจทก์ส่งลูกจ้างซึ่งต่างเป็นผู้เชี่ยวชาญในด้านการติดตั้งเครื่องจักรมีจำนวนถึง 24 คน เข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยนานร่วม 3 ปี จนเครื่องจักรที่โจทก์ขายให้แก่บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด สามารถผลิตปูนซีเมนต์ได้ตามสัญญานั้น เข้าลักษณะเป็นการดำเนินการตามโครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบ หรือโครงการอื่นทำนองเดียวกัน อันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย ตามข้อ 5 วรรคสี่ (ก) แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศเดนมาร์ก จึงอยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาฉบับเดียวกัน...”

เนื่องจากปัญหาที่ว่าโจทก์ได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับเดนมาร์กยุติในชั้นศาลภาษีอากรกลางแล้วในชั้นพิจารณาของศาลฎีกาคดีคงมีปัญหาแต่เพียงว่า วิธีคำนวณภาษีของเจ้าพนักงานประเมินถูกต้อง และพิพากษายืนตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง

2.2 หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/950 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2549

ข้อหารือ บริษัทประกอบกิจการเป็นตัวแทนนายหน้าให้แก่บริษัทในประเทศสิงคโปร์เพื่อการขายสินค้า ในประเทศไทยโดยมีหน้าที่แนะนำและเสนอราคาสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศไทยประสานงาน การสั่งซื้อสินค้า ให้บริการทางด้านเทคนิคหลังการขาย ติดตามการชำระราคาสินค้า โดยบริษัทจะได้รับค่าตอบแทนคิดเป็นเปอร์เซ็นต์จากยอดขาย บริษัทไม่ได้ทำสัญญากับบริษัทในประเทศสิงคโปร์อันมีผลเป็นการจำกัดสิทธิในการกระทำการเป็นนายหน้าเพื่อขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศได้รับเฉพาะค่านายหน้าจากการเป็นตัวแทนและผู้ซื้อสินค้าจะชำระ ค่าสินค้าโดยตรงไปยังผู้ขาย บริษัทขอทราบว่าการประกอบกิจการของบริษัทเข้าลักษณะเป็นตัวแทนอิสระตามนัยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526 หรือไม่

แนววินิจฉัย กรณีตามข้อเท็จจริงแม้การประกอบกิจการของบริษัทจะเข้าลักษณะตามข้อ (1) - (4) ของคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526ฯ ลงวันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526 แต่บริษัทยังได้ให้บริการทางด้านเทคนิคหลังการขายแก่ผู้ซื้อสินค้า รวมทั้งติดตามการ

ชำระราคาค่าสินค้าจาก ผู้ซื้อซึ่งเป็นการดำเนินการเพื่อประโยชน์ของบริษัทในประเทศสิงคโปร์ การประกอบกิจการเป็นตัวแทนนายหน้าของบริษัทจึงไม่ถือเป็นการประกอบธุรกิจอย่างหนึ่งอิสระจากบริษัทในประเทศสิงคโปร์ แต่เข้าลักษณะเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ถือได้ว่า บริษัทในประเทศสิงคโปร์ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบริษัทจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีแทนบริษัทในประเทศสิงคโปร์

2.3 หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/2878 ลงวันที่ 11 เมษายน 2543

ข้อหารือ ธนาคารฯ ซึ่งเป็นธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันได้หารือว่า

1. สำนักงานสาขาในฮ่องกงของธนาคารฯ ซึ่งเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับธนาคารฯ และรายได้ของสำนักงานสาขาส่งกอง จะถูกนำมารวมเป็นรายได้ของธนาคารฯ เพื่อคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมันนั้น จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ หากสาขาส่งกองมีรายได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2. ธนาคารฯ มีบริษัทหลักทรัพย์ในเครือได้แก่บริษัท A ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย A ได้ส่งคำสั่งซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผ่านบริษัทหลักทรัพย์ B ซึ่งเป็นบริษัทที่ได้รับใบอนุญาตให้เป็นนายหน้าค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทย และมีสถานภาพเป็นอิสระจาก A ธนาคารฯ เข้าใจว่าเนื่องจาก A เป็นบริษัทที่ค้าหลักทรัพย์เป็นปกติวิสัยและมีใบอนุญาตค้าหลักทรัพย์ดังนั้น กำไรที่ A ได้รับจากการขายหลักทรัพย์ในประเทศไทยดังกล่าวถือได้ว่าเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและเมื่อ A ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย A จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากกำไรจากการขายหลักทรัพย์ดังกล่าว และบริษัทหลักทรัพย์ B ในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย 1. เนื่องจากสำนักงานสาขาในฮ่องกงของธนาคารฯ เป็นนิติบุคคลเดียวกับสำนักงานใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันและได้นำรายได้ที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศเยอรมัน ดังนั้น สำนักงานสาขาส่งกองจึงเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันตามข้อ 4 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐ

เยอรมันเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและอาจได้รับสิทธิประโยชน์ตามเงื่อนไขและข้อกำหนดของอนุสัญญาดังกล่าว

2. เนื่องจาก A เป็นบริษัทที่ซื้อขายหลักทรัพย์เป็นปกติธุระ และมีใบอนุญาตค้าหลักทรัพย์ ดังนั้น กำไรที่ได้จากการซื้อขายหลักทรัพย์ จึงถือเป็นกำไรจากธุรกิจ และโดยที่การซื้อขายหลักทรัพย์ผ่านบริษัทหลักทรัพย์ B ซึ่งเป็นตัวแทนอิสระในประเทศไทย ไม่เข้าลักษณะเป็นการซื้อขายผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย A จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากกำไรที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ในกรณีดังกล่าว ตามข้อ 7 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา(ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 ฉะนั้น เมื่อบริษัท B ส่งกำไรดังกล่าวออกไป A บริษัท B ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด