

วิเคราะห์ความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรและวิธีการแก้ไข
ปัญหาในกรณีที่ไม่มีการบัญญัติข้อกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนั้นมีลักษณะสำคัญซึ่งสามารถสรุปได้คือ 1.ต้องมีสถานธุรกิจ 2.ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น 3.สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะได้มีการสรุปลักษณะที่สำคัญในการพิจารณาความเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ดังกล่าวก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติยังคงมีความไม่ชัดเจนในเงื่อนไขการพิจารณาบางประการว่าสถานธุรกิจดังกล่าวจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ทั้งนี้ โดยมีประเด็นปัญหาดังนี้ คือ

4.1.1. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการ กรณีผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายจัดหาสถานประกอบการให้บริษัทต่างประเทศผู้รับจ้าง

4.1.2. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการ กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

4.1.1. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการ กรณีผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายจัดหาสถานประกอบการให้บริษัทต่างประเทศผู้รับจ้าง

เนื่องจากองค์ประกอบของการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มีการกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำว่า จะต้องมีการดำรงอยู่อย่างประจำหรือถาวรทั้งในแง่ของสถานที่และเวลา แต่ไม่ได้มีการกำหนดอย่างชัดเจนถึงการจัดหาหรือความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสถานธุรกิจนั้น ๆ ว่ามีผลต่อการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือไม่ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้เคยวางแนววินิจฉัยไว้ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค.0811/พ.16766 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2543 ซึ่งในการตอบข้อหารือดังกล่าวมีประเด็นที่ชัดเจนว่ากรมสรรพากรถือว่าการมีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6

เดือนนั้น ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรตามวรรค 1 ของข้อ 5 ของอนุสัญญาฯโดยไม่คำนึงถึงว่า สถานธุรกิจประจำนี้ ฝ่ายผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะเป็นฝ่ายจัดหาเองหรือฝ่ายผู้ว่าจ้างในประเทศไทยจะเป็นผู้จัดหาให้ หรือผู้ว่าจ้างอาจแบ่งพื้นที่บางส่วนในสำนักงานของตนให้ผู้รับจ้างใช้ดำเนินธุรกิจหรืออาจให้ผู้รับจ้างใช้สถานที่ร่วมกับผู้ว่าจ้างในประเทศไทยเพื่อการให้บริการ ณ สถานที่ของผู้ว่าจ้างก็ได้ และไม่ได้วางหลักเกณฑ์การพิจารณาว่า ผู้รับจ้างจะต้องมีอำนาจจัดการหรือควบคุม(disposal) สถานประกอบการด้วยหรือไม่

โดยตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

“การที่ธนาคารได้ทำสัญญาจ้างบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยให้เป็นที่ปรึกษาทางการเงิน (Financial Advisor) แก่ กองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาระบบสถาบันการเงินเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการที่กองทุนฯจะขายกิจการของธนาคารฯให้กับผู้ลงทุน ตามสัญญาดังกล่าวบริษัท A มีหน้าที่ให้คำปรึกษาและให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการกำหนดวัตถุประสงค์ วิเคราะห์ราคา ปรับปรุงโครงสร้างและแผนงาน รวมทั้งการเจรจาซื้อขาย โดยการให้บริการนี้ บริษัท A จะส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้ความช่วยเหลือและแนะนำในประเทศไทยรวมเวลาทั้งสิ้นประมาณ 1 ปี กรมสรรพากรมองว่าค่าจ้างในการให้บริการคำปรึกษาดังกล่าวเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะกำไรธุรกิจ และการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยตามสัญญาดังกล่าวเป็นเวลา 1 ปี ถือได้ว่า บริษัท ฯ ให้บริการผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ “

นอกเหนือจากนั้น ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค.0811/พ.16766 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2543 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

“การที่สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.) ได้จ้างบริษัท E ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเบลเยียม ไม่มีสาขาในประเทศไทยให้ทำการศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้ มีกำหนดระยะเวลา 5 เดือนและต่อมาได้ขยายออกไปเกินกว่า 6 เดือนนั้น กรมสรรพากรมองว่าเงินได้จากการทำการศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะกำไรธุรกิจ และการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยตามสัญญาดังกล่าวเป็นเวลา 6 เดือน ถือได้ว่าบริษัท ฯ ให้บริการผ่านทางสถาน

ประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม”

และหากพิจารณาจากคำอธิบายของ OECD ซึ่งได้อธิบายไว้อย่างชัดเจนว่า“สถานที่ประกอบธุรกิจอาจตั้งอยู่ในสถานที่ธุรกิจของวิสาหกิจอื่น ซึ่งอาจเป็นกรณี เช่น สถานที่ของวิสาหกิจต่างชาติที่อยู่ในสถานที่บางแห่งที่มีอำนาจจัดการทั้งหมดหรือบางส่วนในสถานที่ซึ่งเป็นของวิสาหกิจอื่น”¹

แต่อย่างไรก็ดีในปีพุทธศักราช 2547 กรมสรรพากรได้มีการเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีดังกล่าว ตามหนังสือข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/11414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

“กรณีที่ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าได้ตกลงทำสัญญาว่าจ้างบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทยเพื่อจัดหาเครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมระบบการซื้อขายและการหักบัญชี รวมทั้งให้บริการปรับปรุงพัฒนาโปรแกรม ดูแลบำรุงรักษา และฝึกอบรมพนักงานของตลาดฯ โดยการจ่ายค่าตอบแทนภายใต้สัญญาเป็นระยะเวลา 3 ปี กรมสรรพากรมองว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้บริษัท สำหรับการจัดหาเครื่องคอมพิวเตอร์ (Hardware) และการให้บริการเพื่อจัดทำ Work and Resource Plan, Requirement Definition Study Report, และ Functional Specification เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่การส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติตามสัญญาซึ่งมีระยะเวลารวมเกินกว่า 6 เดือนนั้น ไม่อาจถือว่าบริษัท มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อบริษัท ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัท จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ตามข้อ 8 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505”

ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยที่ได้ร่วมลงนามกับประเทศทั้งสามดังกล่าวข้างต้นอยู่บนพื้นฐานของต้นแบบอนุสัญญา OECD ทั้งสิ้น ฉะนั้นเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในกลุ่มนักลงทุน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เมื่อยังไม่มีภาระระบุไว้อย่างชัดเจนโดยตัวของอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศ กรมสรรพากรก็ควรจะพิจารณาให้การที่บริษัทต่างประเทศส่งพนักงานเข้ามา

¹ OECD Commentary art.5 par 4.

ปฏิบัติงานตามสัญญา เฉพาะอย่างยิ่งในธุรกรรมการให้บริการ โดยใช้สถานประกอบการธุรกิจประจำของผู้ว่าจ้างยังไม่ถือว่าเป็นการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน หากฝ่ายผู้รับจ้างไม่มีอำนาจควบคุมจัดการ(disposal)อย่างเต็มที่ในสถานประกอบการธุรกิจนั้น ทั้งนี้เนื่องจากหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอันเป็นคุณแก่บริษัทต่างประเทศ ดังนั้นในการตีความเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการถาวรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัดหากว่าการตีความนั้นจะเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีความเห็นว่าปัญหาดังกล่าวน่าจะเกิดขึ้นเฉพาะกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่นำรูปแบบต้นร่างของ OECD มาใช้เท่านั้น เนื่องจากว่าในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่นำรูปแบบต้นร่างของ UN มาใช้ได้มีการระบุถึงว่าการเข้ามาให้บริการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศภายในระยะเวลาที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ถือว่าการบริการนั้นได้กระทำผ่านสถานประกอบการประเภทกิจกรรมนั่นเอง ดังเช่น ตามข้อ 5 วรรค 4 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศญี่ปุ่น และอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกหลายฉบับที่มีบทบัญญัติทำนองเดียวกับฉบับที่ทำกับญี่ปุ่น

4.1.2. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวร กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เนื่องจากในปัจจุบันบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก โดยรูปแบบหนึ่งในวิธีการเข้ามาลงทุนเพื่อประกอบธุรกิจในประเทศไทย คือ การเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่เรียกอีกอย่างว่า “บริษัทในเครือ” ทั้งนี้แม้ว่ากระทรวงพาณิชย์จะได้มีกฎหมายกำหนดเงื่อนไขของการเป็นบริษัทสัญชาติไทยว่า จะต้องมีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยและจะต้องมีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียนทั้งหมดก็ตาม แต่พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ก็ยังได้มีการกำหนดข้อยกเว้นให้บุคคลหรือบริษัทต่างประเทศสามารถเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเกินกว่าร้อยละ 49 ของทุนจดทะเบียนได้ โดยให้ถือว่าเป็นบริษัทต่างด้าวซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยแต่จะสามารถประกอบธุรกิจได้บางประเภทเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ในการเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นเกือบทั้งหมดในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย เช่น

บริษัท A เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยซึ่งได้เข้าเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ก. ซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยในอัตราส่วนร้อยละ 99 ของทุนจดทะเบียน การถือหุ้นในลักษณะดังกล่าวของบริษัท A อาจจะถูกตีความได้ว่าบริษัท A เป็นเจ้าของบริษัท ก. หรือมีอำนาจควบคุมจัดการบริษัท ก. เป็นส่วนใหญ่หรือเกือบทั้งหมด ซึ่งอาจมีปัญหว่าในสถานการณ์เช่นว่านี้บริษัท ก. จะกลายเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินของ บริษัท A หรือไม่ เนื่องจากการเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยนั้นเป็นรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่มีลักษณะค่อนข้างถาวรชัดเจนและมีลักษณะประจำที่แน่นอนทั้งในแง่เวลาและสถานที่ตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ ทั้งนี้เนื่องจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตามกฎหมายไทยนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งจะต้องมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น โดยจะต้องจดทะเบียนจัดตั้ง ณ ที่ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่²

อย่างไรก็ดี หากจะพิจารณาถึงลักษณะที่แท้จริงของการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินแล้วก็จะพบว่า การมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนั้นจะต้องประกอบไปด้วยเงื่อนไขที่สำคัญ คือ การมีการจัดตั้งหรือดำรงอยู่ของสถานธุรกิจอย่างแท้จริง โดยการดำรงอยู่ของสถานธุรกิจนั้นจะต้องมีความแน่นอนทั้งในแง่สถานที่และเวลา รวมทั้งจะต้องมีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้นๆ ด้วย ฉะนั้นเพียงแต่การที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย โดยบริษัทที่ถูกจัดตั้งขึ้นยังมิได้มีการดำเนินการใดๆ เพื่อบริษัทต่างประเทศ แม้ว่าบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยจะมีสถานธุรกิจที่ชัดเจนและมีสถานที่ตั้งในประเทศไทย ก็ยังมีอาจถือได้ว่าบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการของบริษัทต่างประเทศตามเงื่อนไขของสถานประกอบการประเภททรัพย์สิน

สำหรับเรื่องการเข้าถือหุ้นของบริษัทต่างประเทศในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นมิได้ถือเป็นลักษณะประการหนึ่งของการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินและแม้ว่าบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยซึ่งถูกถือหุ้นโดยบริษัทต่างประเทศจะมีสถานที่ตั้งที่แน่นอนอันเป็นลักษณะที่สำคัญประการหนึ่งของสถานประกอบการถาวรอันอาจก่อให้เกิดความสับสนว่าจะสามารถถือเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยดังกล่าวนั้นมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือไม่ อย่างไรก็ดี ถ้าหากมีข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่าบริษัทดังกล่าวยังมิได้ถูกบริษัทต่างประเทศใช้เป็น

² มาตรา 1016 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สถานที่สำหรับการดำเนินธุรกิจของตนเองโดยตรงตามเงื่อนไขของสถานประกอบการประเภททรัพย์สิน ก็ยังสามารถหยิบยกเอาความสัมพันธ์ในการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวมาใช้พิจารณาการมีสถานประกอบการถาวรได้ ทั้งนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าการถือหุ้นของบริษัทต่างประเทศนั้นไม่น่าจะนำเอาเป็นเงื่อนไขในการพิจารณาลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน และถึงแม้ในการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ไม่เคยวางเงื่อนไขเกี่ยวกับความสัมพันธ์ในการถือหุ้นไว้แต่อย่างใด ในขณะที่ตัวแทนที่ไม่มีความสัมพันธ์ในการถือหุ้นกับตัวการเลยก็อาจตกเป็นสถานประกอบการถาวรได้หากทำการแทนตัวการรายนั้นแต่เพียงผู้เดียวหรือเกือบทั้งหมด

นอกเหนือจากนั้น จากการพิจารณาข้อ 5 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN วรรคท้าย จะพบว่าได้มีการกำหนดเรื่องของบริษัทในเครือหรือบริษัทที่อยู่ในความควบคุมของบริษัทต่างประเทศว่าไม่ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยเราก็ได้หยิบยกขอบเขตดังกล่าวมาใส่ไว้ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยเข้าทำกับประเทศต่างๆด้วย กล่าวคือ

“เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง”

ซึ่งหากจะตีความตามข้อ 5 วรรคท้าย ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆทุกฉบับก็จะพบว่า แค่เพียงการที่บริษัทต่างประเทศได้เข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการในบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย หรือการที่บริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการในบริษัทต่างประเทศนั้นยังไม่อาจถือว่าเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศได้ โดยข้อบทดังกล่าวนี้น่าจะสืบเนื่องมาจากวิธีการคิดที่ว่าบริษัทในเครือถือเป็นนิติบุคคลซึ่งแยกต่างหากจากบริษัทแม่ตามหลัก Arm's length นั้นเอง

อย่างไรก็ตามศาลฎีกาได้เคยมีคำพิพากษาดัดสินในเรื่องดังกล่าวไว้เช่นกัน โดยในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ซึ่งเป็นการวินิจฉัยว่าการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นร้อยละ 99.5 ของทุนจดทะเบียนในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยจะต้องถือว่าเป็นบริษัทดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศดังกล่าว โดยมีรายละเอียดดังนี้

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

อย่างไรก็ตามได้มีผู้ให้ความเห็นท้ายคำพิพากษาดังกล่าวไว้ว่า “ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่าการที่บริษัทในประเทศญี่ปุ่นมีหุ้นส่วนอยู่ในห้างโจทก์ถึง 99.5 เปอร์เซ็นต์ ยังไม่อาจถือว่าเป็นห้างโจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น เพราะตามข้อ 2 วรรค 1 (ก) 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกล่าวว่า “ข้อเท็จจริงที่ว่า บรรษัทของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัท ซึ่งเป็นบรรษัทของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบการค้าหรือธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยข้อเท็จจริงเพียงเท่านั้นจะไม่ถือว่าเป็นเหตุให้บรรษัทหนึ่งบรรษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง” ฉะนั้น ที่ศาลฎีกาถือเอาการถือหุ้นจำนวนดังกล่าวเป็นข้อชี้ขาดว่า ห้างโจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น จึงน่าจะคลาดเคลื่อนต่อข้อบทของอนุสัญญาดังกล่าว”³

โดยผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ศาลฎีกาอาจจะมีได้นำเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินไปปรับใช้หากแต่นำเอาเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้แทน ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาดังกล่าวได้ให้เหตุผลในการเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ว่า “โจทก์จึงเป็นตัวแทนตามกฎหมายประกอบธุรกิจแต่บางส่วนให้แก่บริษัทดังกล่าว อันถือได้ว่าเป็น “สถานประกอบการถาวร” ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนลงวันที่ 1 มีนาคม 2506 มิใช่เป็นแต่นายหน้า ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอื่น ๆ ที่มีสถานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง” ซึ่งหากศาลฎีกาได้นำเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้ ศาลฎีกาก็คงจะต้องพิจารณาเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของบริษัทไทยให้แก่บริษัทญี่ปุ่นว่าเข้าลักษณะของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่

³ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, “คำพิพากษาศาลฎีกาพร้อมหมายเหตุ เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ””, วารสารธรรมนิติ, (ตุลาคม 2532), น. 97.

อย่างไรก็ดี เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่ศาลฎีกาได้พิจารณาและวางแนวทางไว้ นั้น ข้อเท็จจริงเป็นเรื่องที่บริษัทญี่ปุ่นเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลไทย ซึ่งใน ข้อ 2 วรรค 1 (ฎ) 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้กำหนดไว้ว่า

“ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัท ซึ่งเป็นบริษัทของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบการค้าหรือธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยข้อเท็จจริงเพียงเท่านี้จะไม่ถือว่าเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง”

โดยหลักการดังกล่าวในข้อ 2 วรรค 1 (ฎ) 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหลักการที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับ ฉะนั้น หากตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้นก็จะพบว่า การที่บริษัทญี่ปุ่นเข้าเป็นผู้ถือหุ้นในห้างโจทก์ 99.5 เปอร์เซ็นต์แต่เพียงอย่างเดียวจึงอาจเป็นเหตุให้ห้างโจทก์ตกเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินของบริษัทญี่ปุ่นได้ แต่หากมีข้อเท็จจริงเพิ่มเติมฟังได้ว่านิติบุคคลไทยที่ถูกถือหุ้นโดยบริษัทญี่ปุ่นดังกล่าวได้มีการกระทำธุรกรรมบางประการเพื่อหรือในนามบริษัทญี่ปุ่นรายดังกล่าวอันเข้าลักษณะการเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทญี่ปุ่นแล้วก็อาจถูกถือเป็นสถานประกอบการถาวรของประเทศญี่ปุ่นได้เช่นกัน แต่เนื่องจากการให้เหตุผลของศาลฎีกาตามคำพิพากษานี้ได้หยิบยกเอาเงื่อนไขการถือหุ้นระหว่างตัวการกับตัวแทนมาเป็นเหตุผลสนับสนุนการเป็นตัวแทนไม่อิสระ เหตุผลดังกล่าวจึงอาจไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของข้อ 2 วรรค 1 (ฎ) 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นฯ

โดยเป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนที่แท้จริงแล้วมีขึ้นก็เพื่อบรรเทาปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศและถือเป็นข้อบทในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน ดังนั้นในการตีความที่จะมีผลเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีจึงควรต้องตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างเคร่งครัด

4.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3 ว่าลักษณะสำคัญของการเกิดสถานประกอบการถาวร มีอยู่ 2 ลักษณะ กล่าวคือ (1) จะต้องมีการดำเนินกิจกรรมตามรายการที่อนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนด และ (2) การดำเนินการดังกล่าวต้องเป็นไปตามระยะเวลา (time-test) ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติก็ยังคงมีความไม่ชัดเจนในการพิจารณา กล่าวคือ ความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษา ซึ่งจากการตรวจสอบพบว่าในประเด็นปัญหาดังกล่าวกรมสรรพากรได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนแล้ว แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติกลับพบว่ามีผู้เสียภาษีอีกจำนวนมากที่ยังคงมีความสับสนในการแบ่งแยกประเภทกิจกรรม จำพวกโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษา ฉะนั้น ผู้เขียนจึงมีความมุ่งประสงค์ในการสร้างความเข้าใจพร้อมทั้งยกตัวอย่างของกิจกรรมประเภทต่างๆแก่ผู้เสียภาษี

4.2.1 ความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษา

เนื่องจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยใช้ในการเข้าทำสัญญากับประเทศต่างๆ ในระยะหลังซึ่งเป็นการเดินตามแบบต้นร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดประเภทของกิจกรรมที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเพิ่มเติมจากแบบต้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กล่าวคือได้มีการเพิ่มเติมเรื่องของการให้บริการปรึกษา จึงอาจสรุปได้ว่าสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมสามารถแบ่งลักษณะของกิจกรรมออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ประเภทโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง การตรวจควบคุมโครงการดังกล่าว ซึ่งบางที่อาจรวมเรียกว่า “Project PE” และประเภทกิจกรรมอย่างอื่น เช่น การให้บริการปรึกษา ฯลฯ

ซึ่งจากการกำหนดเพิ่มเติมลักษณะของกิจกรรมในแบบต้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ดังกล่าวพบว่าได้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนในจุดแบ่งของประเภทกิจกรรมและการปรับใช้กับการดำเนินงานในรูปแบบต่างๆ เนื่องจากหากมีการปรับใช้ประเภทกิจกรรมกับรูปแบบการดำเนินงานผิดประเภทกิจกรรมก็จะก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียภาษีและหน่วยงานที่จัดเก็บทั้งนี้เนื่องมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศได้เข้าทำกับประเทศต่างๆอาจจะกำหนดการนับระยะเวลาหรือ time-test ของกิจกรรมทั้งสองประเภทไว้ไม่เท่ากัน

หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของกิจกรรมในรูปแบบของธุรกรรมต่างๆ

โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนเฉพาะในส่วนที่เดินตามแบบต้นร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้มีการกำหนดความหมายของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมไว้ในข้อ 5 วรรค 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าหมายถึง อาคาร สิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการติดตั้ง หรือประกอบ หรือกิจกรรมการควบคุมกำกับดูแลตรวจตราที่เกี่ยวข้องกับโครงการดังกล่าวด้วย หากสิ่งปลูกสร้าง โครงการหรือกิจกรรมนั้นดำเนินอยู่ต่อเนื่องกันเป็นระยะเกินกว่า 6 เดือน ประการหนึ่ง และหมายถึง การให้บริการต่างๆ รวมทั้งการให้บริการให้คำปรึกษา โดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคคลอื่นใด หากกิจกรรมลักษณะดังกล่าวดำเนินอยู่ เพื่อโครงการดังกล่าวหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกันภายในประเทศนั้น สำหรับระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใดๆ อีกประการหนึ่ง ซึ่งในข้อบทดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นควรจะถือเป็นธุรกรรมประเภทใด ซึ่งในส่วนใหญ่หากเป็นการดำเนินธุรกรรมการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งเพียงอย่างเดียว หรือ การให้บริการให้คำปรึกษาในเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งก็มักจะไม่ค่อยมีปัญหาในการพิจารณาเนื่องจากในเรื่องของการให้บริการให้คำปรึกษานั้น ข้อบทได้กำหนดไว้ค่อนข้างกว้าง และไม่ได้มีการกำหนดยกเว้นว่ากรณีใดที่ไม่ให้ถือว่าเป็นการให้บริการให้คำปรึกษา ดังนั้นหากว่าบริษัทต่างประเทศได้ให้คำปรึกษาในเรื่องใดก็ตาม โดยผลของข้อ 5 วรรคสาม (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนย่อมถือได้ว่าเป็นการให้บริการให้คำปรึกษาทั้งสิ้น

แต่สำหรับในทางปฏิบัติกลับพบว่ามีปัญหาในการให้บริการเกี่ยวกับการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง พร้อมทั้งให้คำปรึกษาในเรื่องดังกล่าวด้วย อาทิเช่น บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาให้บริการรับเหมาก่อสร้างอาคารตลอดจนให้บริการให้คำปรึกษาด้านวิศวกรรมและการออกแบบโรงงาน ในกรณีเช่นนี้ควรจะถือว่าบริษัท A ได้ดำเนินธุรกรรมการให้บริการก่อสร้างแต่เพียงอย่างเดียวหรือจะต้องถือว่าเป็นการดำเนินธุรกรรมการก่อสร้างและการให้บริการให้คำปรึกษา โดยในประเด็นปัญหาดังกล่าวทำให้เราสามารถแบ่งประเภทธุรกรรมออกเป็นสามประเภท คือ ประเภทที่ 1.โครงการบริการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง ประเภทที่ 2.การให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และ ประเภทที่ 3 การให้บริการให้คำปรึกษาในเรื่องอื่นๆ

โดยประเภทที่ 1. โครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง นั้นมีความหมายชัดเจนอยู่แล้ว กล่าวคือการดำเนินธุรกรรมที่ผู้ดำเนินการจะต้องลงมือกระทำการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง อย่างแท้จริง อาทิเช่น การดำเนินกิจกรรมตอกเสาเข็ม เทปูน เลื่อยไม้และการกระทำอื่นที่ทำให้สิ่งปลูก

สร้างสำเร็จเป็นตัวอาคาร ถนน หรือ ท่าเรือ ส่วนการประกอบหรือติดตั้งก็เช่นการดำเนินการติดตั้งเครื่องจักรในโรงงานด้วยวัสดุของผู้ว่าจ้างหรือบริษัทต่างประเทศ

ประเภทที่ 2. การให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง กรณีการให้บริการในเรื่องดังกล่าวหมายถึงการให้บริการวิจัย ค้นหาข้อมูล หรือการออกแบบอาคาร การคำนวณแบบโครงสร้างการก่อสร้าง เป็นต้น ทั้งนี้ในการดำเนินการดังกล่าวผู้ดำเนินการจะเป็นเพียงผู้ให้คำปรึกษา ชี้แนะ หรือให้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจของผู้ว่าจ้างเท่านั้น โดยอาจจะเป็นการให้คำปรึกษาก่อนจะมีการก่อสร้างหรือในระหว่างการก่อสร้างก็ได้ ผู้ให้คำปรึกษาไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการลงมือทำการก่อสร้าง ประกอบ หรือติดตั้ง แต่อย่างใด

ประเภทที่ 3 การให้บริการให้คำปรึกษาในเรื่องอื่นๆที่ไม่เกี่ยวกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ หรือ ติดตั้ง แต่เป็นเรื่องของการให้คำปรึกษาในเรื่องอื่นๆที่ผู้ว่าจ้างได้วางจ้างให้ผู้ดำเนินการทำการศึกษาค้นหาข้อมูล ข้อดีข้อเสีย รวมทั้งวิธีการในการดำเนินงานตลอดจนการให้ความเห็นเพื่อให้ผู้ว่าจ้างใช้ในการประกอบการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ อาทิเช่น การให้คำปรึกษาทางด้านธุรกิจ การค้า การผลิต การตลาด การบริหารงาน กฎหมายในเรื่องการตั้งบริษัท การขอใบอนุญาตก่อสร้าง การให้คำปรึกษาทางการเงินและบัญชี ตลอดจนการวางแผนภาษี เป็นต้น

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการที่จะพิจารณาได้ว่าการดำเนินธุรกรรมใดจะถือเป็นกิจกรรมการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง หรือการให้บริการปรึกษาจะต้องพิจารณาจากการดำเนินธุรกรรมนั้นๆของผู้ดำเนินการ หากว่าได้มีการดำเนินการแต่เพียงให้คำปรึกษาหรือดำเนินการใดๆเพื่อสนับสนุนให้การก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งสามารถกระทำได้เสร็จสมบูรณ์ โดยมีได้มีการลงมือกระทำการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งอย่างแท้จริงแล้ว ก็ยังต้องถือว่าเป็นการให้บริการคำปรึกษาอยู่นั่นเอง

ผลกระทบจากการปรับใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการผิดประเภทของธุรกรรม

ผลกระทบจากการปรับใช้ประเภทธุรกรรมกับรูปแบบการดำเนินงานผิดประเภทกิจกรรมนั้นส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากรและการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศเป็นอย่างมาก เนื่องจากหากพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำกับประเทศต่างๆส่วนมากก็จะพบว่า ได้มีการกำหนดการนับระยะเวลาในการดำเนินธุรกรรมไว้ต่างกัน เช่น ข้อ 5 วรรค 3 และ วรรค 4 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ได้กำหนดระยะเวลาในการดำเนินธุรกรรมประเภทการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และธุรกรรมการให้บริการคำปรึกษาไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ สำหรับการดำเนินธุรกรรมการก่อสร้าง การติดตั้ง หรือประกอบ หรือกิจกรรมการควบคุม กำกับดูแลตรวจตราที่เกี่ยวข้องด้วย

กิจกรรมนั้นจะต้องดำเนินอยู่ต่อเนื่องกันเป็นระยะเกินกว่า 3 เดือน แต่หากว่าเป็นการดำเนินการให้บริการอื่นๆ รวมทั้งการให้บริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคคลอื่นใด หากกิจกรรมลักษณะดังกล่าวดำเนินอยู่เพื่อโครงการดังกล่าวหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกันภายในประเทศนั้น โดย จะต้องมียุทธศาสตร์ร่วมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใดๆ

ดังนั้นหากจะมีการปรับใช้ธุรกรรมกับรูปแบบการดำเนินงานผิดปกติก็จะส่งผลให้การนับระยะเวลาดังกล่าวคลาดเคลื่อนไปและทำให้บริษัทต่างประเทศที่มีได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเพิ่มอีกด้วย อาทิเช่น บริษัท A เป็นบริษัทญี่ปุ่นซึ่งเข้ามาให้บริการก่อสร้างอาคารในประเทศไทยในขณะที่บริษัท B ได้ให้บริการคำนวณโครงสร้างอาคารดังกล่าวพร้อมให้คำปรึกษาด้วย การที่จะพิจารณาว่าบริษัท A และบริษัท B มีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมหรือไม่จะต้องอาศัยหลักเกณฑ์การพิจารณาที่แตกต่างกัน ดังนี้

1. การดำเนินการก่อสร้างอาคารในประเทศไทย ซึ่งหากบริษัท A ได้ดำเนินการต่อเนื่องกันเป็นระยะเกินกว่า 3 เดือน ก็จะต้องถือว่าบริษัท A มีสถานประกอบการในประเทศไทย และจะต้องนำเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมาขึ้นเสียภาษีตามที่มาตรา 66 วรรค 2 ได้บัญญัติไว้

2. การดำเนินการให้บริการคำนวณโครงสร้างอาคารพร้อมให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารดังกล่าว แม้ว่าจะได้ดำเนินการก่อนหรือในขณะที่ก่อสร้างก็ตาม หากบริษัท B ได้ดำเนินการต่อเนื่องกันเป็นระยะเกินกว่า 3 เดือน แต่ไม่เกิน 6 เดือน ก็จะต้องถือว่าบริษัท B ยังไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยและไม่ต้องนำเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมาขึ้นเสียภาษีตามที่มาตรา 76 ทวิ ได้บัญญัติไว้

อย่างไรก็ดี ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าปัญหาดังกล่าวจะพบแต่เฉพาะในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เดินตามแบบต้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เท่านั้น เนื่องจากในแบบต้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งเอื้อประโยชน์ให้ประเทศที่พัฒนาแล้วจะไม่มีกำหนดเรื่องดังกล่าวเอาไว้

4.3 ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

เนื่องจากลักษณะของกิจกรรมทั้ง 3 ประเภทในข้อ 5 วรรค 5 ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนั้นมีลักษณะค่อนข้างกว้างเป็นแค่การกำหนดให้ตัวแทนมีอำนาจในการดำเนินการในกิจกรรมประเภทต่าง ๆ เพื่อตัวการ เท่านั้น อาทิเช่น การเข้าลงนามในสัญญา ตัวแทนอาจจะเข้าลงนามในสัญญาซื้อขายสินค้าซึ่งถือเป็นธุรกรรมการซื้อขาย หรือสัญญาบริหารจัดการซึ่งถือเป็นธุรกรรมการให้บริการก็ได้ นักกฎหมายจึงมิได้แปลความหมายจำกัดว่าสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนจะสามารถใช้ได้กับเฉพาะธุรกรรมการซื้อขายเท่านั้น แต่กลับเห็นว่าจะต้องมีการพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไปว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นตามข้อเท็จจริงมีการดำเนินการครบองค์ประกอบของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ ดังนั้นจึงมักจะมีปัญหาในการทดสอบกับธุรกรรมประเภทต่างๆอย่างมาก ฉะนั้นผู้เขียนจึงมุ่งที่จะพิจารณาถึงปัญหาจากการนำหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไปใช้ทดสอบกับกิจกรรมการให้บริการหรือจ้างทำของว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่เพียงใด และจะสอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยในกรณีธุรกรรมการให้บริการตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ เพราะหากแม้จะเข้าลักษณะการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามอนุสัญญาแล้วแต่ยังไม่เข้าเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ก็ยังไม่เข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศไทยแต่อย่างใด

4.3.1 ปัญหาการนำหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไปใช้ทดสอบกับกิจกรรมการให้บริการหรือจ้างทำของ

เนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนส่วนใหญ่มักจะถูกนำไปใช้ทดสอบกับธุรกรรมประเภทต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้บริการและการรับจ้างทำของ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า โดยทั่วไปแล้วหากจะพิจารณาถึงการเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ กรณีการให้บริการผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทยนั้น สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนน่าจะสามารถใช้ได้เฉพาะกับธุรกรรมการซื้อขาย และธุรกรรมการกู้ยืมเท่านั้น แต่ทั้งนี้อาจมีบางกรณีที่อาจจะสามารถนำเอาคุณลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาใช้ทดสอบกับธุรกรรมการให้บริการหรือการรับจ้างทำของได้ แต่ในขณะเดียวกันจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงด้วยการให้บริการหรือรับจ้างทำของนั้นจะต้องมีกิจกรรมที่เข้าข่ายการประกอบกิจการในประเทศไทย

ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเสมอ จึงขอหยิบยกหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่น่าสนใจมาเป็นแนวทางในการพิจารณา ดังนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0706/1768 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2549
2. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0802/220 ลงวันที่ 5 มกราคม 2537
1. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0706/1768 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2549

ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/1768 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2549 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

“การที่ A ซึ่งเป็นองค์การที่มีวัตถุประสงค์มิได้แสวงหากำไร จดทะเบียนนิติบุคคลที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ดำเนินการพัฒนา ค้นคว้า วิจัยรูปแบบของรายการสอบในหลักสูตรต่างๆ ตลอดจนจัดเตรียมและจัดสอบเพื่อวัดผลความรู้ทางด้านภาษาอังกฤษ การกระทำดังกล่าวถือเป็น การดำเนินธุรกรรมกรให้บริการประเภทหนึ่ง โดยรูปแบบการการจัดสอบในประเทศไทยมี 2 วิธี กล่าวคือ

1. รูปแบบ Paper and Pencil Format ทาง A ได้ทำสัญญาแต่งตั้ง E เพื่อให้ทำหน้าที่เป็น Test Administrator ของ A ในประเทศไทย ทั้งนี้ E เป็นองค์การมิได้แสวงหากำไร จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา และ มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย คือ E Thai โดย A จะชำระค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าว ให้แก่ E โดยตรงในต่างประเทศ มิได้เกี่ยวข้องกับ E Thai ในประเทศไทยแต่อย่างใด

2. รูปแบบ The Computer-based Test Format (CBT) ทาง A ได้ทำสัญญาแต่งตั้ง ตัวแทนกับคู่สัญญาที่เรียกว่า US Global Subcontractor โดย US Global Subcontractor ได้ทำสัญญาแต่งตั้ง E ให้เป็น Test Administrator ของ A ในประเทศไทยอีกทอดหนึ่ง โดย E Thai ซึ่งเป็นสำนักงานสาขาในประเทศไทยของ E มีหน้าที่ดำเนินการจัดสอบดังกล่าวในประเทศไทย ทั้งหมดตามคำสั่งของสำนักงานของตน ทั้งนี้ ไม่ปรากฏสัญญาแต่งตั้งตัวแทนใดๆ ระหว่าง A กับ E Thai โดยตรงแต่อย่างใด

และเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า A ได้ดำเนินการจัดสอบวัดผล ระดับความรู้โดยกระทำการผ่านตัวแทนของ A ในประเทศไทย และการดำเนินการดังกล่าวนี้ เรียกเก็บค่าตอบแทนจากผู้เข้าสมัครสอบทั้งหลายเป็นการทั่วไป กรณีนี้จึงเข้าลักษณะเป็นกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้า หรือหากำไรโดยนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ A จึงถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามกฎหมายไทย เนื่องจากเงินได้ของ A ในประเทศไทยเกิดขึ้นจากการให้บริการสอบวัดผล

ระดับความรู้ในรายการหลักสูตรต่างๆ ที่ A เรียกเก็บค่าบริการจากผู้เข้าสมัครสอบในประเทศไทย โดยการให้บริการจัดสอบวัดผลระดับความรู้ของ A ดังกล่าว ได้กระทำผ่านตัวแทนของ A ในประเทศไทยทั้งหมด ดังนั้น กิจกรรมทางพาณิชย์ของ IIE Thai ในประเทศไทยที่มีต่อ A ตามสัญญา แต่งตั้งดังกล่าวล้วนอยู่ภายใต้คำสั่งในด้านรายละเอียดหรือภายใต้การควบคุมรอบด้านโดย A อย่างชัดเจน โดย A มิได้กระทำการในลักษณะทำนองเดียวกันให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลต่างๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป กรณีนี้จึงไม่เข้าลักษณะผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามนัยข้อ (1) แห่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526 A จึงเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุ ให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย และถือว่า A นั้นประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจาก A จัดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา และถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา การแต่งตั้ง E Thai ให้เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ดังกล่าว ถือว่า A มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามนัยข้อ 5 วรรคหก แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ”

ซึ่งจากการศึกษาข้อหารือฯ ฉบับดังกล่าวข้างต้นพบว่า มีประเด็นที่น่าสนใจอยู่ 2 ประเด็น กล่าวคือการจัดสอบถือเป็นการดำเนินธุรกรรมประเภทใด และธุรกรรมดังกล่าวควรนำมาทดสอบกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่

โดยในประเด็นแรก คือ การจัดสอบถือเป็นการดำเนินธุรกรรมประเภทใดนั้น ภายหลังจากการพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว พบว่าการที่ E ได้รับการแต่งตั้งจาก A และ US Global Subcontractor ให้เป็น Test Administrator ทำหน้าที่เป็นตัวแทน พัฒนา ค้นคว้าวิจัย รูปแบบของรายการสอบในหลักสูตรต่างๆ รวมถึงการจัดเตรียมสถานที่ การรับสมัครและจัดสอบ เพื่อวัดผลความรู้ทางด้านภาษาอังกฤษให้กับ A โดยมีได้กระทำการดังกล่าวเป็นการทั่วไปนั้น ส่งผลให้ E ถือเป็นตัวแทนของ A และส่งผลให้ E Thai ซึ่งเป็นสำนักงานสาขาของ E ถือเป็นตัวแทนของ A ด้วย เนื่องจากตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศนั้นถือว่าสำนักงานสาขาและสำนักงานใหญ่ถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน จึงไม่จำเป็นต้องมีสัญญาแต่งตั้งตัวแทนใดๆ ระหว่าง A กับ E Thai โดยตรงแต่อย่างใด ทั้งนี้ การที่ E Thai ดำเนินการจัดเตรียมสถานที่ การรับสมัครและจัดสอบ เพื่อวัดผลความรู้ทางด้านภาษาอังกฤษเพื่อประโยชน์ของ A ถือเป็นการดำเนินธุรกรรม การ

ให้บริการประเภทหนึ่ง ซึ่งเงื่อนไขสำคัญของการพิจารณาว่าการให้บริการดังกล่าวถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่นั้น จะต้องไปพิจารณาว่าการดำเนินการให้บริการได้กระทำในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ หรือไม่อันเป็นเรื่องการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน

ส่วนประเด็นที่สอง คือ ธุรกรรมดังกล่าวควรนำมาทดสอบกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ โดยภายหลังจากการวิเคราะห์ปัญหาในประเด็นแรก สามารถสรุปได้ว่าการจัดสอบถือเป็นการดำเนินธุรกรรมประเภทการให้บริการ ทั้งนี้ ในเรื่องการทดสอบการปรับใช้สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับธุรกรรมการให้บริการ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สหรัฐที่ได้มีการกำหนดไว้ในข้อ 5 วรรค 3 (ข) มาใช้ในการทดสอบธุรกรรมการให้บริการมากกว่าที่จะใช้สถานประกอบการประเภทตัวแทน เนื่องจากลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมนั้นมีเนื้อหาสอดคล้องกับการให้บริการหรือรับจ้างทำของเป็นสำคัญ ดังนั้นหากจะนำสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาใช้ทดสอบกับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของนั้นน่าจะไม่ต้อง เพราะเงื่อนไขการลงนามในสัญญา การส่งมอบสินค้า และการจัดหาคำสั่งซื้อ ไม่ใช่สาระสำคัญที่จะเกี่ยวกับกิจกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ การลงนาม การส่งมอบสินค้า หรือการจัดหาคำสั่งซื้อนั้นไม่ใช่สาระสำคัญที่ทำให้กิจกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของบังเกิดผลสำเร็จในประเทศไทยได้ อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยสำหรับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี มีข้อพึงสังเกตว่า อาจจะมีธุรกรรมการให้บริการบางประเภทที่มีลักษณะสอดคล้องกับลักษณะของการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนโดยไม่ขัดต่อกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยสำหรับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีดังกล่าวก็อาจจะนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้ในการทดสอบธุรกรรมได้เช่นกัน อาทิเช่น ธุรกรรมการจัดสอบดังกล่าวข้างต้นซึ่งมีลักษณะเป็นการให้บริการหรือรับจ้าง โดยทั่วไปควรจะหยิบยกเอาหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมาใช้ในการทดสอบธุรกรรม แต่เนื่องจากธุรกรรมการจัดสอบดังกล่าวมีลักษณะการดำเนินธุรกรรมที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน อาทิเช่น ในการจัดสอบดังกล่าว E Thai จะเป็นผู้ดำเนินการรับสมัครสอบซึ่งการรับสมัครสอบดังกล่าวมีลักษณะใกล้เคียงกับการจัดหาคำสั่งซื้อและอาจจะมีเรื่องของการลงนามรับสมัครอีกด้วย

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าโดยหลักการการทั่วไปแล้วสำหรับธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของน่าจะหยิบยกเอาหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมาใช้ในการทดสอบการมี PE ของธุรกรรมดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี อาจจะนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาใช้ในการทดสอบกับธุรกรรมการให้บริการได้ หากลักษณะของการประกอบธุรกรรมนั้น มีกิจกรรมที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ ทั้งนี้ เนื่องจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้มีการกำหนดไว้ชัดเจนว่าจะต้องใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทใดมาปรับใช้กับธุรกรรมประเภทใดเป็นการเฉพาะเจาะจง ดังนั้น อาจสรุปได้ว่า หากธุรกรรมใดมีการทำกิจกรรมที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทใดก็สามารถนำสถานประกอบการถาวรประเภทนั้นๆ มาใช้ในการทดสอบกับธุรกรรมดังกล่าวได้ แต่ที่สำคัญคือการทำกิจกรรมนั้นจะต้องสอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ ด้วย ประเทศไทยจึงจะสามารถเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการหรือรับจ้างทำของได้ โดยในเรื่องของการให้บริการจัดสอบดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่าสามารถที่จะนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมาปรับใช้กับธุรกรรมการให้บริการจัดสอบได้ แต่ทั้งนี้ หากเลือกที่จะนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมาปรับใช้กับการจัดสอบดังกล่าวก็จะต้องมีการตรวจสอบเรื่องระยะเวลา (time test) ของการเข้ามาดำเนินการให้บริการในประเทศไทยของตัวแทนอันประกอบด้วย E US Global Subcontract และ E Thai ด้วย นอกเหนือจากเรื่องความเป็นอิสระของตัวแทนดังกล่าว ฉะนั้น หากสมมุติว่า ผู้สมัครสอบต้องทำการติดต่อและลงทะเบียนเพื่อขอสมัครสอบผ่านทาง internet หรือไปรษณีย์ระหว่างประเทศเท่านั้น โดยไม่มีการสมัครผ่านตัวแทนของ A ในประเทศไทย กรมสรรพากรก็จะไม่สามารถนำสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้กับธุรกรรมนี้ได้ แต่จะต้องนำสถานประกอบการถาวรมาพิจารณาทดสอบ ซึ่งต้องมี time test มาเกี่ยวข้องด้วย ส่วนการให้บริการจัดสอบในประเทศไทยนั้นถือว่าเป็นกิจกรรมที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

2. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0802/220 ลงวันที่ 5 มกราคม 2537

ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/220 ลงวันที่ 5 มกราคม 2537 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

“บริษัท ก. ได้เช่ารถยกตีนตาขาบ (Crawler Crane) พร้อมอุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศญี่ปุ่น และได้เช่าอุปกรณ์กำเนิดกำลัง (Generator) อุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าใน

ประเทศสิงคโปร์ เพื่อนำมาใช้ในโครงการขยายโรงงานของบริษัท ข. บริษัทผู้ให้เช่าทั้งสองเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่นและประเทศสิงคโปร์ มิได้ประกอบกิจการหรือมีตัวแทนหรือสถานประกอบการใดๆในประเทศไทย กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้ประเภทกำไรที่ได้จากธุรกิจ ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและตามข้อ 7 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน”

ซึ่งจากการศึกษาข้อหารือฯ ฉบับดังกล่าวข้างต้นพบว่ามีประเด็นที่น่าสนใจอยู่ 2 ประเด็น กล่าวคือ การให้เช่าเครื่องอุปกรณ์ถือเป็นการดำเนินธุรกรรมประเภทใด และธุรกรรมดังกล่าวควรนำมาทดสอบกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่

การให้เช่ารถยกตีนตาขาบ (Crawler Crane) พร้อมอุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศญี่ปุ่น และได้เช่าอุปกรณ์กำเนิดกำลัง (Generator) อุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศสิงคโปร์ดังกล่าวเป็นถือเป็นการดำเนินธุรกรรม การให้บริการประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับข้อหารือดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเงื่อนไขสำคัญของการพิจารณาก็จะมีกล่าวถึงการให้บริการดังกล่าวว่าได้กระทำในประเทศไทยเพื่อที่จะใช้พิจารณาในเรื่องการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน

แต่สำหรับเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีประเด็นที่น่าสนใจ คือ ธุรกรรมดังกล่าวควรนำมาทดสอบกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่าจะต้องแยกพิจารณาออกเป็นสองกรณี กล่าวคือ

1. การให้เช่ารถยกตีนตาขาบ (Crawler Crane) พร้อมอุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศญี่ปุ่น
2. การให้เช่าอุปกรณ์กำเนิดกำลัง (Generator) อุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศสิงคโปร์

1. การให้เช่ารถยกตีนตาขาบ (Crawler Crane) พร้อมอุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศญี่ปุ่น

โดยข้อ 7 วรรคแปดแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้กำหนดว่า

“กำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ไม่รวมถึงค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน”

ดังนั้นสำหรับการให้บริการให้เช่าทรัพย์สินดังกล่าวของบริษัทญี่ปุ่นจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าจะต้องนำมาทดสอบกับสถานประกอบการถาวรประเภทใด เนื่องจากหากว่าเงินได้ดังกล่าวมิใช่เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ การมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็มิใช่เงื่อนไขในการ

จัดเก็บภาษีอีกต่อไป อย่างไรก็ตามก็ดีเงินได้จากการให้เช่าดังกล่าว เฉพาะแต่ในอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนน่าจะถือว่าเป็นเงินได้อื่นๆตามข้อ 20 แห่งอนุสัญญาฯ มากกว่า

2. การให้เช่าอุปกรณ์กำเนิดกำลัง (Generator) อุปกรณ์จากบริษัทผู้ให้เช่าในประเทศสิงคโปร์

เนื่องจากในอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ได้มีการกำหนดให้เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจซึ่งแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ดังนั้นเงินค่าให้บริการเช่าอุปกรณ์กำเนิดกำลังดังกล่าว จึงต้องถือว่าเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ดังนั้นในการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ก็ต้องพิจารณาการมีสถานประกอบการถาวรนั่นเอง ซึ่งตามข้อเท็จจริงในข้อหาหรือดังกล่าวไม่ได้มีการให้รายละเอียดว่าอย่างไรจึงจะไม่ถือว่ามีประกอบกิจการ หรือตัวแทนในการดำเนินการให้เช่าดังกล่าวในประเทศไทย ซึ่งหากว่าบริษัทสิงคโปร์เพียงแต่ส่งอุปกรณ์กำเนิดกำลังเข้ามาให้บริษัท ข. ใช้ในการทำงานแต่ไม่ได้มีการส่งคนเข้ามาในประเทศไทยเลย ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนก่อนการตกลงเช่าหรือนับจากมีการตกลงเช่าแล้ว ซึ่งจากข้อหาหรือดังกล่าวพบว่า กรมสรรพากรของไทยได้นำเอาหลักเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้เนื่องจากในข้อหาหรือดังกล่าวได้ตอบข้อหาหรือว่า “บริษัทผู้ให้เช่าทั้งสองเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่นและประเทศสิงคโปร์ มิได้ประกอบกิจการหรือมีตัวแทนหรือสถานประกอบการใดๆในประเทศไทย” และกรมสรรพากรก็ถือว่าเพียงแต่การส่งอุปกรณ์กำเนิดกำลังเข้ามาให้บริษัท ข. เท่านั้นไม่ถือว่าเป็นการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าแม้ว่าในข้อเท็จจริงจะได้มีการเพิ่มเติมว่าบริษัทสิงคโปร์ได้ส่งคนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อดำเนินการลงนามในสัญญาหรือหา Order ในประเทศไทย ก็ยังคงจะใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้ เนื่องจากแม้ว่าการให้เช่าจะถือว่าเป็นการให้บริการอย่างหนึ่ง แต่โดยลักษณะของธุรกรรมการให้เช่าทรัพย์สินนั้นมีความใกล้เคียงกับลักษณะธุรกรรมการซื้อขายสินค้า ซึ่งสาระสำคัญของการให้บริการให้เช่าจะอยู่ที่ การลงนามในสัญญา การส่งมอบสินค้าไปให้ฝ่ายผู้เช่าเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากสินค้านั้นดังกล่าว ดังนั้นผู้เขียนจึงมองว่าแม้ว่าการเช่าจะถือเป็นการให้บริการประเภทหนึ่ง แต่เนื่องจากโดยสาระสำคัญของการให้บริการนั้นสามารถนำลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สิงคโปร์ที่ได้มีการกำหนดไว้ในข้อ 5 วรรค 4 มาใช้ในการทดสอบธุรกรรม

การให้บริการได้ เนื่องจากเงื่อนไขการลงนามในสัญญา การส่งมอบสินค้าและการจัดหาคำสั่งซื้อ เป็นสาระสำคัญที่จะเกี่ยวกับกิจกรรมการให้บริการให้เข้า

นอกจากนั้นผู้เขียนยังมีข้อพิจารณาเพิ่มเติมอีกว่า หากการให้เข้าทรัพย์สินโดยผู้ให้ เข้าเข้ามาลงนามในสัญญาและ/หรือจัดหา Order ในประเทศไทยทำให้บริษัทต่างประเทศมีสถาน ประกอบการถาวรแล้วจะส่งผลให้ขัดแย้งกับตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมาย ภายในหรือไม่

โดยมาตรา 76 ทวิ ได้กำหนดเงื่อนไขการเสียภาษีของบริษัทต่างประเทศไว้ว่า จะต้องมิ ลูกจ้าง ตัวแทน ผู้กระทำการแทนเข้ามาประกอบธุรกิจ(ให้บริการ)ในประเทศไทย และการให้บริการ นั้นจะต้องก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทยด้วย ดังนั้นในกรณีเรื่องการเข้าดังกล่าวอาจมีข้อโต้แย้งว่า บริษัทต่างประเทศได้มีการเข้ามาให้บริการในประเทศไทย โดยผ่านลูกจ้าง ผู้กระทำการแทนหรือไม่

เนื่องจากสาระสำคัญของการให้เข้าคือการเข้าลงนามในสัญญาและการส่งมอบทรัพย์สิน ที่เข้าให้แก่ผู้เช่าเพื่อประโยชน์ของผู้เช่าเอง อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีความเห็นว่า เนื่องจากหลักการของ อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทต่างประเทศ ดังนั้นหากปรากฏว่า การให้เข้าทรัพย์สินของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้มีการลงนามในสัญญา และการส่งมอบ ทรัพย์สินที่เช่าภายในประเทศไทย ก็ยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศผู้ให้เช่าได้ อย่างไรก็ตาม จากประเด็นปัญหาดังกล่าวทำให้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในความเป็นจริงแล้วยังอาจมีธุ รกรรมบางประเภท เช่น การให้เข้าทรัพย์สิน ที่ถือเป็นการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถาน ประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว แต่อาจยังไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการใน ประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้บริษัทต่างประเทศยังไม่มีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะอำนาจของกฎหมายภายในไปไม่ถึง

ทั้งนี้ นอกเหนือจากเรื่องการให้บริการเช่าทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์แบบทั่วไปอัน ถือเป็นการประกอบกิจการให้บริการประเภทหนึ่งแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะกล่าวถึงเรื่องการเช่าซื้อ และการเช่าแบบลิสซิงด้วย เนื่องจากการเช่าประเภทหนึ่งที่มีความนิยมค่อนข้างสูงในวงธุรกิจ ระหว่างประเทศ

“การเช่าซื้อ หมายถึง สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่าและให้คำมั่นว่าจะขาย ทรัพย์สินนั้นหรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวน เท่านี้เท่านี้คราว”⁴

⁴ มาตรา 572 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“การเช่าแบบลิสซิ่ง หมายถึง การเช่าที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าเมื่อครบกำหนดเวลาเช่า การเช่าแบบนี้เป็นการเช่าระยะยาวในประเทศไทยนิยมใช้กันอยู่ 2 วิธี คือ 1. การเช่าดำเนินงาน(Operating Lease) และ 2. การเช่าทางการเงิน (Financing Lease) การเช่าดำเนินงานตามวิธีที่ 1 ผู้เช่าไม่มีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าเมื่อครบกำหนดเวลาเช่าและทางบัญชีถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่ายังคงเป็นของผู้ให้เช่า ต่างกับการเช่าทางการเงินตามวิธีที่ 2 ที่ผู้เช่าทางการเงินมีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าเมื่อครบกำหนดเวลาเช่าและทางบัญชีถือว่าทรัพย์สินที่เช่าเป็นทรัพย์สินของผู้เช่าเมื่อมีการส่งมอบ แต่ตามกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการเช่าวิธีที่ 1 หรือวิธีที่ 2 ถือว่าทรัพย์สินที่เช่ายังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าเพียงแต่ให้สิทธิผู้เช่าเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่า”⁵

ทั้งนี้ จากการศึกษาความหมายของการเช่าซื้อ และการเช่าแบบลิสซิ่งจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รวมถึงหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาแล้วจะพบว่า การเช่าซื้อและการเช่าแบบลิสซิ่งนั้นให้ผู้เช่านั้นมีเจตนาที่จะโอนกรรมสิทธิ์กันสุดท้ายที่สุดหรืออาจกล่าวได้ว่าภายหลังจากสัญญาเช่าสิ้นสุดหรือได้มีการชำระราคาครบตามสัญญาแล้ว ผู้ให้เช่าก็จะดำเนินการโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้เช่าโดยการทำสัญญาซื้อขายซึ่งอาจจะกำหนดราคาขายสินค้าอย่างไรก็ขึ้นอยู่กับข้อตกลงในสัญญา โดยความแตกต่างระหว่างการเช่าซื้อและการเช่าแบบลิสซิ่ง คือ การเช่าซื้อนั้นมีความหนักแน่นในการที่จะโอนทรัพย์สินที่เช่าไปยังผู้เช่ามากกว่าสัญญาเช่าแบบลิสซิ่งที่ยังคงให้สิทธิผู้เช่าตัดสินใจในเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ก่อนที่สัญญาเช่าจะสิ้นสุดลง ดังนั้น จึงได้มีการกล่าวว่าสัญญาเช่าแบบลิสซิ่งแท้จริงแล้วเป็นการรวมระหว่างสัญญาเช่าที่มีคำมั่นว่าจะขายนั่นเอง

ทั้งนี้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีประเด็นที่น่าสนใจ คือ การให้เช่าแบบลิสซิ่งซึ่งผู้ให้เช่าและผู้เช่ามีเจตนาที่จะโอนขายกรรมสิทธิ์ในสินค้ากันภายหลังจากที่สัญญาเช่าสิ้นสุด การเช่าในลักษณะดังกล่าวนี้จะสามารถนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้ได้หรือไม่ ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากสัญญาเช่าแบบลิสซิ่งมิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นก็จะสามารถแยกธุรกรรมออกเป็น 2 ธุรกรรม กล่าวคือ ธุรกรรมการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ซึ่งในทางกฎหมายภาษีถือเป็นธุรกรรมการให้บริการประการหนึ่ง และธุรกรรมการขายสังหาริมทรัพย์ซึ่งถือเป็นธุรกรรมการซื้อขายอีกประการหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.08)/2928 ฉบับลงวันที่ 20 กันยายน 2550 ได้ระบุไว้ว่า “กรณีบริษัทฯ ซึ่งประกอบธุรกิจให้เช่าแบบลิสซิ่งได้เช่าทำสัญญาเช่าแบบลิสซิ่งที่มีได้เรียกเก็บเงิน

⁵ หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5959/2544

ค่าประกันซากได้มีการโอนขายซากทรัพย์สินที่ให้เช่าแก่บุคคลภายนอกเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8), (9) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร”

ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า การโอนกรรมสิทธิ์ภายหลังจากสัญญาเช่าสิ้นสุดลงนั้นมิได้ถือเป็นการโอนกรรมสิทธิ์โดยผลของการเช่า หากจะต้องเช่าทำสัญญาซื้อขายกันอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้ หากแยกพิจารณาในส่วนของการให้เช่าแบบลิสซิ่งนั้น หากปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศผู้ให้เช่ามีการลงนามในสัญญา หรือ การส่งมอบทรัพย์สินที่เช่า หรือ การหาค่าสิ่งเช่าแบบลิสซิ่ง ได้กระทำการในประเทศไทย การเช่าแบบลิสซิ่ง ดังกล่าวก็น่าจะสามารถนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาพิจารณาใช้ทดสอบได้เช่นเดียวกับการเช่าโดยทั่วไป ทั้งนี้ การทำธุรกรรมให้เช่า ดังกล่าวก็จะต้องมีกิจกรรมที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ สำหรับธุรกรรมให้บริการด้วย ประเทศไทยจึงจะมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศได้ เช่น ผู้ให้เช่าแบบลิสซิ่งดังกล่าวมีการเข้ามาติดตั้งหรือ บำรุงรักษาทรัพย์สินที่ให้เช่าในประเทศไทย ด้วย อย่างไรก็ดี หากได้มีการโอนกรรมสิทธิ์โดยการขายภายหลังจากการสิ้นสุดสัญญาเช่านั้น ผู้เขียนเห็นว่าสมควรที่จะนำหลักหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาใช้ทดสอบได้เช่นกัน เนื่องจากสาระสำคัญของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนก็คือ การลงนาม ส่งมอบ และจัดหาคำสั่งซื้อซึ่งเป็นสาระสำคัญของธุรกรรมการซื้อขายตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

4.4 ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการ

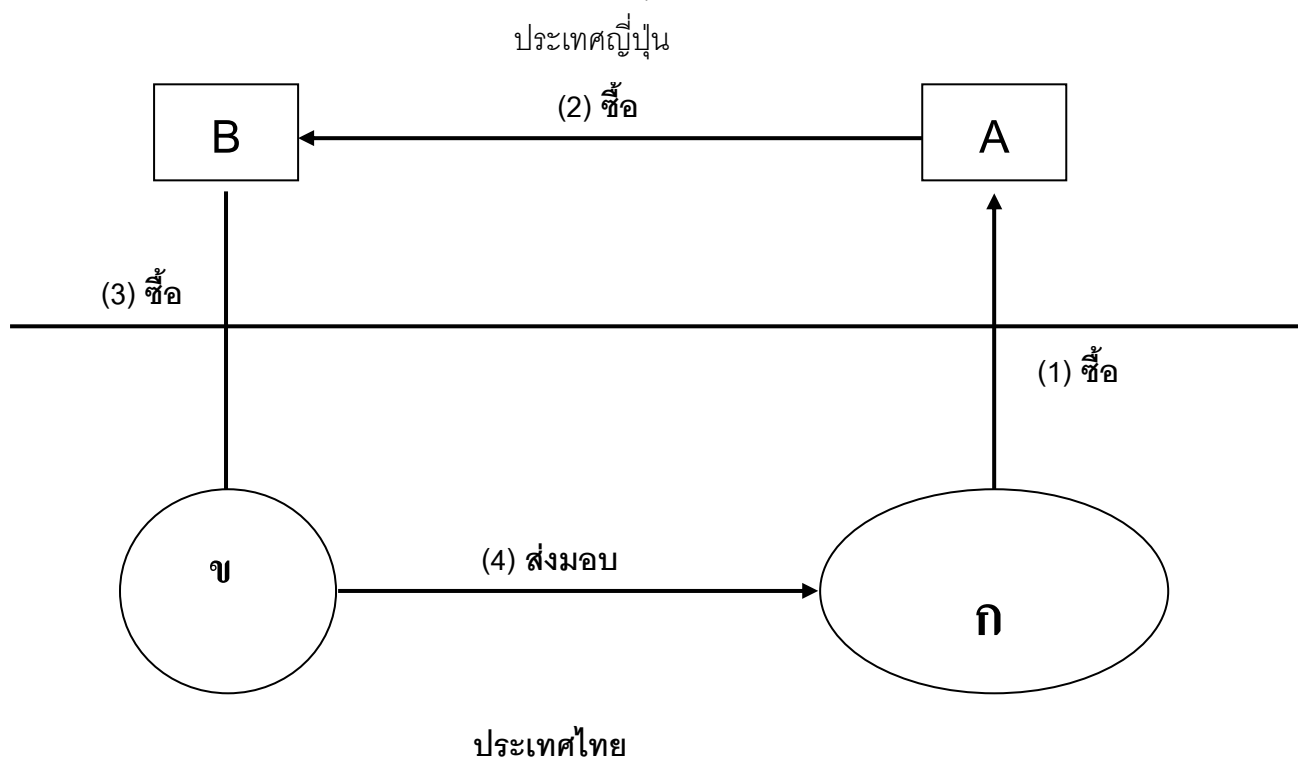
นอกเหนือจากเรื่องปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรแล้วปัญหาเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการก็เป็นอีกประเด็นที่ยังมีความไม่ชัดเจน กล่าวคือ ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือประเภทกิจกรรม หากสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นอกประเทศ

4.4.1 ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือประเภทกิจกรรม หากสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นอกประเทศ

โดยทั่วไปแล้วหากว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและสถานประกอบการนั้นได้รับกำไรธุรกิจจากประเทศไทยก็ต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ และอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ อย่างไรก็ตามหากสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นบุคคลผู้เป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่นอกประเทศไทยแล้ว กรมสรรพากรจะยังสามารถบังคับจัดเก็บได้หรือไม่ ซึ่งในประเด็นปัญหาดังกล่าว น่าจะสามารถเกิดได้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและประเภทกิจกรรมเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างปัญหาดังนี้

“บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่น แต่เนื่องจากบริษัท A ไม่มีสินค้าดังกล่าว บริษัท A จึงได้สั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่นเช่นกัน แต่เนื่องจากบริษัท B ก็ไม่มีสินค้าตัวดังกล่าว จึงได้สั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยและเป็นบริษัทในเครือของบริษัท B โดยบริษัท B สั่งให้บริษัท ข ส่งมอบสินค้าไปยังบริษัท ก โดยตรงในนามของบริษัท A”

โดยปัญหาดังกล่าวสามารถสรุปเป็นแผนภาพดังนี้



ซึ่งในปัญหาดังกล่าวมีประเด็นที่ต้องพิจารณาอยู่ 2 ประเด็น กล่าวคือ

1. บริษัท ข จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A และ/หรือ บริษัท B หรือไม่
2. หากว่าบริษัท B ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A จะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัท B ได้หรือไม่

1. บริษัท ข ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A และ/หรือ บริษัท B หรือไม่

เนื่องจากกรมสรรพากรจะสามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยได้ก็ต่อเมื่อบุคคลผู้เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวได้ประกอบกิจการอันเป็นเหตุให้นิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้ในประเทศไทย ดังนี้ หากบุคคลผู้เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามความหมายของมาตรา 76 ทวิ แม้ว่าตัวแทนนั้นจะกระทำกิจกรรมอันเข้าหลักเกณฑ์ของการมีสถานประกอบการถาวรประเภทใดประเภทหนึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วก็ตาม กรมสรรพากรก็ยังมิอาจจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศนั้นได้ เพราะอำนาจของกฎหมายภายในใช้บังคับไปไม่ถึงกรณีดังกล่าว ดังนั้นการที่จะพิจารณาว่าบริษัท ข ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A และ/หรือบริษัท B หรือไม่นั้น ในประการแรกจำเป็นต้องพิจารณาว่าการดำเนินการส่งมอบสินค้าของบริษัท ข ถือเป็นการประกอบกิจการตามมาตรา 76 ทวิ หรือไม่

ทั้งนี้ จากข้อเท็จจริงดังกล่าวพบว่า โดยแท้ที่จริงแล้วธุรกรรมหลักก็คือ ธุรกรรมการซื้อขายระหว่างบริษัท A และบริษัท ก แต่เนื่องจากบริษัท A ไม่สามารถจัดหาสินค้าตามที่บริษัท ก สั่งซื้อได้จึงได้เกิดธุรกรรมการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท A และ บริษัท B เพิ่มขึ้นมาเพื่อให้การซื้อขายระหว่างบริษัท A และ บริษัท ก สำเร็จนั่นเอง ซึ่งในการดำเนินการเพื่อให้ธุรกรรมการซื้อขายระหว่างบริษัท A และ บริษัท ก สำเร็จนั้นส่งผลให้เกิดการเข้าทำสัญญาซื้อขายทั้งสิ้นจำนวน 3 ฉบับ คือ สัญญาซื้อขายระหว่างบริษัท ก กับ บริษัท A หนึ่งฉบับ สัญญาซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท A กับ บริษัท B หนึ่งฉบับ และสัญญาซื้อ(ส่งผลิต)ระหว่างบริษัท B กับ บริษัท ข อีก หนึ่งฉบับ โดยมีบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัท B เป็นผู้ทำการส่งมอบสินค้าไปยังบริษัท ก (ผู้ซื้อจาก A)

ทั้งนี้ กรณีสัญญาซื้อขายระหว่าง ก กับ A นั้น แม้ว่าการลงนามในสัญญาซื้อขายระหว่างบริษัท A กับ บริษัท ก รวมทั้ง บริษัท A กับบริษัท B ซึ่งถือเป็นสาระสำคัญของธุรกรรมการซื้อขายจะมีได้กระทำในประเทศไทย แต่การส่งมอบสินค้าของบริษัท A กับ ก และ ระหว่างบริษัท

B กับ A ซึ่งถือเป็นสาระสำคัญอีกประการหนึ่งของธุรกรรมการซื้อขายได้กระทำในประเทศไทยจึง ถือได้ว่าธุรกรรมการซื้อขายดังกล่าว (ระหว่าง A กับ ก และระหว่าง B กับ A) ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ หากบริษัท ข ซึ่งทำการส่งมอบสินค้าดังกล่าวมีฐานะเป็นตัวแทนของบริษัท A และ/หรือบริษัท B นั้นเอง ปัญหาที่ว่า กรณีการขายของบริษัท A นั้น บุคคลใดควรจะถูกทดสอบ (tested party) ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัท A จึงจะถูกต้อง

โดยในเรื่องของสถานประกอบการถาวรนั้น ตามข้อเท็จจริงบริษัท ข ได้ดำเนินการส่งมอบสินค้าให้บริษัท ก ตามคำสั่งของบริษัท B ซึ่งหากนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามข้อ 5 วรรค 6 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นมาใช้ในการทดสอบธุรกรรมทางการซื้อขายก็จะพบว่าบริษัท ข ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท B เนื่องจากเงื่อนไขการลงนามในสัญญา การส่งมอบสินค้าและการจัดหาคำสั่งซื้อ เป็นหลักเกณฑ์สำคัญของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน อย่างไรก็ตาม หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าบริษัท ข มีสถานภาพเป็นอิสระต่อบริษัท B บริษัท ข ก็อาจจะมีใช้สถานประกอบการถาวรของบริษัท B

ซึ่งความเป็นอิสระของบริษัท ข ตามข้อ 5 วรรค 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดให้ตัวแทนที่มีอำนาจทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญารายหนึ่งรายใดทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่จะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ ดังนั้นจึงสามารถตีความได้ว่า การจะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้นั้น สถานประกอบการถาวรดังกล่าวจะต้องเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศบริษัทหนึ่งบริษัทใดเท่านั้น ไม่สามารถที่จะเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศหลายรายได้

ดังนั้นในข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัท ข ได้รับมอบหมายจากบริษัท B ให้ดำเนินการส่งมอบสินค้าไปยังบริษัท ก แม้จะกระทำตามคำสั่งของบริษัท B และมีผลให้ธุรกรรมระหว่างบริษัท A กับบริษัท ก. สำเร็จด้วย ก็อาจถือได้ว่าบริษัท ข เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท A เพราะบริษัท ข. ไม่มีนิติสัมพันธ์ใดๆกับบริษัท A โดยตรง

อย่างไรก็ดีผู้เขียนมีความเห็นว่า นอกจากบริษัท ข จะไม่ได้เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท A แต่เป็นเพียงสถานประกอบการถาวรของบริษัท B นั้น จากข้อเท็จจริงที่บริษัท B ได้รับมอบหมายจากบริษัท A ให้ดำเนินการจัดหาสินค้าและส่งมอบสินค้าไปยังบริษัท ก. ในนามของบริษัท A ซึ่งมีผลให้ธุรกรรมการขายของบริษัท A กับบริษัท ก. สำเร็จด้วย บริษัท B ก็ควร

จะต้องเป็นบุคคลที่ถูกทดสอบ (tested party) การเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัท A สำหรับธุรกรรมการขายของบริษัท A กับ บริษัท ก เพราะการส่งมอบของบริษัท ข นั้น เป็นการทำเพื่อหรือตามคำสั่งของ บริษัท B การส่งมอบโดยบริษัท ข นั้นจึงถือเป็นการกระทำของบริษัท B นั่นเอง บริษัท B จึงต้องถูกทดสอบ (tested party) ว่าตกเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัท A หรือไม่

2. หากว่าบริษัท B ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A จะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัท B ได้หรือไม่

การที่บริษัท B ถูกถือเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท A ในธุรกรรมการซื้อขายตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นอาจก่อให้เกิดประเด็นปัญหาว่า กรมสรรพากรของประเทศไทยจะมีสภาพบังคับในการจัดเก็บภาษีได้อย่างไร หากบริษัท B ซึ่งกรณีนี้เป็นนิติบุคคลตั้งอยู่ในต่างประเทศฝ่าฝืนไม่ยอมมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

ทั้งนี้เนื่องจากตามหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนบริษัท B ถือเป็นสถานประกอบการในประเทศไทยของบริษัท A หากว่าบริษัท B ได้ดำเนินการอย่างไม่มีสถานภาพอิสระต่อบริษัท A แต่เนื่องจากบริษัท B ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น หากกรมสรรพากรไทยจะดำเนินการส่งเจ้าหน้าที่สรรพากรเดินทางไปบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัท B หรือ A ในประเทศญี่ปุ่นก็จะเป็นการละเมิดเขตอำนาจอธิปไตยของประเทศญี่ปุ่นซึ่งคงมีอาจทำได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าในประเด็นปัญหาดังกล่าวจะสร้างความเสียหายให้กับการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรของประเทศไทยเป็นอย่างมากถ้าบริษัท B ไม่ยอมมายื่นแบบเสียภาษีในประเทศไทย แทนบริษัท A ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ในประเด็นปัญหาดังกล่าวนี้นับว่ามีกรณีปัญหาที่น่าจะพอเทียบเคียงได้ กล่าวคือ กรมสรรพากรได้เคยวางแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากการขุดเจาะน้ำมันในเขตพัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย (Joint Development Area: JDA) โดยได้จัดทำข้อตกลงกับประเทศมาเลเซียไว้ว่า หากไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้เนื่องจากบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาให้บริการแก่ผู้ดำเนินการขุดเจาะน้ำมันในเขต JDA มิได้มีสำนักงานอยู่ในประเทศไทย แต่หากเข้ามาดำเนินธุรกิจจนเข้าข่ายประกอบกิจการในประเทศไทยและต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิตาม มาตรา 76 ทวิ ในประเทศไทย แต่เนื่องจากการให้บริการส่วนใหญ่อยู่กลางทะเลไม่สะดวกที่จะเดินทางมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ก็ให้จัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยให้ผู้จ่ายเงินได้จากหรือในประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตาม พ.บ. 4/2528 โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ เนื่องจากองค์การร่วมไทย-มาเลเซียได้มีการจัดตั้งสำนักงานไว้ใน

ประเทศมาเลเซีย ส่งผลให้บริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาขุดเจาะน้ำมันในทะเลของประเทศไทย และประเทศมาเลเซียมิได้เข้ามาจัดตั้งสถานประกอบการในประเทศไทย แต่การขุดเจาะน้ำมัน ตลอดจนการให้บริการคำปรึกษาในการขุดเจาะน้ำมันดังกล่าวได้กระทำในทะเลซึ่งอยู่ในอาณาเขต ทับซ้อนร่วมกันของประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย เนื่องจากประเทศไทยไม่มีเจ้าหน้าที่ในการ จัดเก็บภาษีจากการขุดเจาะน้ำมันและการให้คำปรึกษาดังกล่าว รวมทั้งบริษัทต่างประเทศที่เป็น ผู้ดำเนินการก็ไม่สะดวกหรือไม่ได้เข้ามายื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากรของประเทศไทย ดังนั้น กรมสรรพากรไทยจึงได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทน โดยให้ให้สำนักงานขององค์กร ร่วม ไทย-มาเลเซีย ที่ตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย เป็นสถานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระเงิน ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเฉพาะในเขตพื้นที่พัฒนาร่วม และให้ เจ้าหน้าที่ขององค์กรร่วม ไทย-มาเลเซีย ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็น “เจ้าหน้าที่รับชำระเงินภาษีอากร” เพื่อรับชำระเงินภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า ในธุรกรรมการซื้อขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศซึ่งมี สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแต่บุคคลผู้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ได้อยู่นอกประเทศไทย ก็น่าจะสามารถหยิบยกเอาแนวทางการแก้ไขปัญหาการเรียกเก็บภาษีใน ลักษณะของการกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งในอัตราที่เหมาะสมและไม่ต่ำเกินไปโดย อาจให้เลือกถือเป็นภาระภาษีสุดท้าย (final tax) ได้ ถ้าบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศไม่ประสงค์ หรือไม่สะดวกที่จะมาใช้สิทธิยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีประจำปีตามปกติ และหาก ผู้เสียภาษีเห็นว่าถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่สูงเกินกว่าภาระที่แท้จริงก็สามารถใช้สิทธิขอคืนได้ ตามปกติ ซึ่งการนำวิธีการดังกล่าวมาใช้น่าจะเป็นการจูงใจทางอ้อมให้มายื่นแบบแสดงรายการ และคำนวณเสียภาษีตามปกติโดยไม่ทำให้การจัดเก็บภาษีของฝ่ายไทยต้องเสียหายแต่อย่างใด