

ผนวก จ.

บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักแผนภาษี กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ โทร. 0-2272-8639

ที่ กค 0725/105

วันที่ 7 มกราคม 2546

เรื่อง หรือปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน รายบริษัท บริษัท A

เรียน สรรพากรพื้นที่

ตามที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ได้มีหนังสือ ที่ กค 0824 (ตป.1)/17779 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2544 หรือปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รายบริษัท A นั้น

กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วขอเรียนดังนี้

1. ในเบื้องต้นการถือว่าบริษัทใดมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามข้อ 5 วรรค 6 จะต้องพิจารณาความเป็นอิสระในการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเป็นนายหน้าหรือตัวแทนทั่วไปซึ่งกำหนดไว้ในข้อ 5 วรรค 7 ของอนุสัญญาฯ ด้วย ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้เกิดความขัดแย้งกับบทบัญญัติในข้อ 5 วรรค 6 ดังนั้น บุคคลที่เป็นอิสระต่อกันในการประกอบธุรกิจ จะมีแนวพิจารณาดังนี้

1.1 ต้องเป็นอิสระทั้งในทางกฎหมายและเศรษฐกิจ กล่าวคือ ต้องพิจารณาถึงขอบเขตความผูกพันในทางกฎหมายระหว่างตัวแทนและตัวการ ซึ่งหากตัวการมีอำนาจในการสั่งการและควบคุมตัวแทนให้ปฏิบัติภารกิจหน้าที่ตามคำสั่ง ก็จะเป็นหลักฐานในเบื้องต้นที่บ่งชี้ได้ว่าตัวแทนดังกล่าวไม่มีสภาพความเป็นอิสระในแง่ทางนิตินัย สำหรับกรณีความอิสระทางเศรษฐกิจจำเป็นต้องพิจารณาถึงการควบคุมในทางบัญชี การเงิน และการใช้ทรัพย์สินหรือสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ของตัวแทนตลอดจนการให้การสนับสนุนธุรกิจของตัวแทน เช่น การจ่ายค่าใช้จ่ายแทนตัวแทน การให้ใช้อุปกรณ์หรือการค้ำประกันให้แก่ตัวแทน เป็นต้น

1.2 ต้องดำเนินการตามปกติวิสัยทางธุรกิจเมื่อกระทำการในนามของตัวการ การดำเนินการของตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระจะต้องดำเนินธุรกิจให้แก่ตัวการนั้นตามการ ดำเนินการที่เป็นปกติวิสัยในทางธุรกิจหรืออุตสาหกรรมของตัวแทนนั้น ๆ ซึ่งอาจจำเป็นต้อง เปรียบเทียบกับการดำเนินการของตัวแทนอื่น ๆ ในธุรกิจเดียวกัน หรืออาจเปรียบเทียบธุรกรรมต่าง ๆ ที่ตัวแทนได้ดำเนินการในธุรกิจเดียวกัน หรืออาจเปรียบเทียบธุรกรรมต่าง ๆ ที่ตัวแทนได้ ดำเนินการให้ตัวการอื่น ๆ ว่ากระทำตามปกติวิสัยเหมือนกันหรือไม่ ดังนั้น หากสามารถพิสูจน์ ทราบได้ว่าตัวแทนไม่มีสถานภาพเป็นอิสระในการดำเนินการแล้ว ก็อาจพิจารณาได้ว่าตัวแทน ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการ

2. การพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศไทยตามข้อ 5 (สถานประกอบการถาวร) วรรค 6 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ญี่ปุ่น ต้องพิจารณาว่าตัวแทนใน ประเทศไทยได้กระทำการแทนหรือในนามผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งจะถือเป็นสถาน ประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ต้องเข้าเงื่อนไขและแนวทางการพิจารณาดังนี้

2.1 ตัวแทนดังกล่าวหากมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาในนามของผู้มีถิ่นที่ อยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างเป็นทางการเป็นปกติวิสัยในประเทศไทย ซึ่งการมีสถานประกอบการถาวรตามเงื่อนไข นี้มีแนวทางการพิจารณาดังนี้

- ตัวแทนดังกล่าวต้องมีอำนาจที่เพียงพอในการผูกมัดการมีส่วนร่วมของ ตัวการในการประกอบธุรกิจกับบุคคลที่สามและปฏิบัติอย่างเป็นทางการเป็นปกติวิสัย ตามแนววิธีปฏิบัติ ทางการค้าในประเทศไทย ทั้งนี้ เงื่อนไขการมีอำนาจในการทำสัญญาไม่ได้จำกัดว่าตัวแทนจะต้อง เป็นผู้ลงนามในสัญญาซื้อขายเท่านั้น

- พิจารณาข้อกำหนดและเงื่อนไขในสัญญาระหว่างตัวการและตัวแทน เนื่องจากเงื่อนไขการเป็นตัวแทนจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวหรือการเป็นตัวแทนยังมิได้หมายถึงการมี สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จำเป็นต้องพิจารณาถึงสาระและขอบข่ายในการประกอบ ธุรกิจระหว่างกันว่ามีข้อกำหนดให้ตัวแทนปฏิบัติตามคำสั่งของตัวการจนอาจพิจารณาถือได้ว่า ตัวแทนดังกล่าวไม่มีความเป็นอิสระ

- พิจารณาถึงการปฏิบัติทางการค้าระหว่างกันว่ามี การดำเนินการใดที่ สามารถบ่งชี้ได้ว่าตัวแทนมีสถานภาพเป็นสถานประกอบการถาวร เช่น การที่ตัวแทนการขาย

สินค้ามีอำนาจในการขายและส่งมอบสินค้า โดยไม่จำเป็นต้องเปิดเผยผู้เป็นเจ้าของสินค้าแก่ผู้ซื้อ หรือการที่ตัวแทนดำเนินการในนามของตัวการจนส่งผลผูกพันในการขายนั้น ๆ

2.2 ตัวแทนดังกล่าวไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น แต่ได้เก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างเป็นปกติวิสัย ทั้งได้ดำเนินการตามคำสั่งซื้อและส่งมอบสิ่งของหรือสินค้านั้นอยู่เป็นประจำ ตัวแทนขายสินค้าอาจถือว่ามีสถานะเป็นสถานประกอบกรได้ หากการดำเนินธุรกิจทางการค้ามีลักษณะดังนี้

- ตัวการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายของสินค้า
- ตัวแทนมิได้เป็นเจ้าของสินค้าแต่ดำเนินการขายและส่งมอบสินค้าในนามของตัวการโดยปฏิบัติตามคำสั่งของตัวการ
- ตัวแทนสามารถนำสินค้าออกจากคลังสินค้าได้ เพื่อดำเนินการตามคำสั่งซื้อแทนตัวการ

2.3 ตัวแทนดังกล่าวไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในประเทศไทย ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น หรือเพื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นกับนิติบุคคลอื่นที่ถูกควบคุมโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นนั้น ในทางปฏิบัติควรพิจารณาว่ารายได้ของตัวแทนที่ได้รับจากการจัดหาคำสั่งซื้อให้แก่ตัวการเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 75 ของยอดรายรับทั้งหมดของตัวแทน ทั้งนี้ การกำหนดอัตราส่วนเทียบเคียงความหมายของคำว่า “เกือบทั้งหมด” จากแนวการตีความในพิธีสารของอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สวีเดน และแนวการตอบข้อหารือที่ กค 0802/23856 ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2538 (เอกสารแนบ) ประกอบกับหลักการในการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทน เนื่องจากสถานภาพของตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระตามข้อ 5 วรรค 6 (ค) ซึ่งมุ่งเน้นถึงความไม่เป็นอิสระในการประกอบธุรกิจทางการค้าและการพาณิชย์ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องพิจารณาสัดส่วนจากยอดรายรับทั้งหมดของตัวแทนเป็นหลักด้วย มิใช่พิจารณาจากส่วนของค่าตอบแทนที่ตัวการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือจากสัดส่วนของเงินได้ในแต่ละประเภทเงินได้ที่ตัวแทนได้รับ

3. กรมสรรพากรเห็นว่า บริษัทไทยฯ อาจเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ หากสามารถพิสูจน์หลักฐานตามแนวทางดังกล่าว อย่างครบถ้วน ดังนั้น ในขั้นนี้ จึงขอให้ดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงก่อน ที่มีหนังสือแจ้งให้บริษัทไทยฯ ทราบต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อพิจารณา

จันทิมา สิริแสงทักษิณ
(นางจันทิมา สิริแสงทักษิณ)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพากร