

ปัญหากฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยการเสียภาษีจากการประกอบกิจการระหว่างประเทศ : ศึกษากรณีสถานประกอบการตามอนุสัญญาภาษีซ้อน¹

ชัยฤดี ศรีเมือง²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหากฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยการเสียภาษีจากการประกอบกิจการระหว่างประเทศ ศึกษากรณีสถานประกอบการตามอนุสัญญาภาษีซ้อน มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดในทางทฤษฎีเรื่องสถานประกอบการถาวรที่นำมาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ศึกษาแนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยที่มีอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรอง รวมถึงแนวข้อหาหรือกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาล ซึ่งประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่มีความสนใจจากนักลงทุนต่างประเทศ เนื่องด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่นักลงทุนต่างประเทศประกอบกับมาตรการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐ และเมื่อนักลงทุนต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย ไม่ว่าจะในรูปแบบใด หากประกอบธุรกิจดังกล่าวก่อให้เกิดเงินได้จากประเทศไทย ประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ก็พึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ โดยการจัดเก็บนั้นจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในประมวลรัษฎากร และจากการประกอบธุรกิจการค้าระหว่างประเทศนั้น ปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งที่ผู้ประกอบการต้องประสบ ได้แก่ ปัญหาของการตกอยู่ภายใต้ระบบภาษีอากร หรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศมากกว่าประเทศหนึ่ง ส่งผลให้ผู้ประกอบการนั้น ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งความซ้ำซ้อนดังกล่าวถูกเรียกว่า ความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ โดยประเทศแต่ละประเทศมีอำนาจจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศตามประมวลรัษฎากร ได้มีการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) และ ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) โดยจากการศึกษาพบว่าประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่ มักใช้ระบบจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ประกอบกัน จึงทำให้กรอบอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีเกิดการทับซ้อนกันและก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ การเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว เช่น การซ้ำซ้อนกันระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตัวเอง การซ้ำซ้อนลักษณะนี้ เกิดจากการที่บุคคลใดตกอยู่ในความหมายของ “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ตามกฎหมายของประเทศต่าง ๆ มากกว่าหนึ่งประเทศ เช่น ประเทศ A พิจารณาหลักถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลโดยใช้หลักการพิจารณาจาก

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยการเสียภาษีจากการประกอบกิจการระหว่างประเทศ : ศึกษากรณีสถานประกอบการตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ จตุพร วงศ์ทองสรรค์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์รัล เล็งวิทยา และรองศาสตราจารย์ประเทือง ธนิยผล.

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

สถานที่จัดตั้ง ส่วนประเทศ B พิจารณาจากสถานที่จัดการที่แท้จริง ฉะนั้น หากบริษัท ก จัดทะเบียนจัดตั้งในบริษัท A แต่มีการบริหารจัดการที่ประเทศ B ทั้งประเทศ A และประเทศ B ต่างก็อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เหนือบริษัท ก ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้

เมื่อเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ประเทศต่าง ๆ ได้หามาตรการแก้ไขความซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น เพื่อลดภาระและอุปสรรคในการประกอบธุรกิจการค้าระหว่างประเทศและเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรนั้น ลดความซ้ำซ้อนลง จึงเป็นเหตุผลที่สำคัญที่ประเทศต่าง ๆ เข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้น แต่ละประเทศได้ทำสัญญากันโดยนำต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ OECD ได้จัดทำร่างต้นแบบเป็นตัวอย่างไว้ สำหรับให้ประเทศต่าง ๆ ใช้อ้างอิงในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ประเทศคู่สัญญามีความเข้าใจตรงกัน ในการมาปรับใช้ในการทำอนุสัญญารวมถึงประเทศไทยด้วย ซึ่ง OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว มีวัตถุประสงค์เป็นเวทีการเจรจาเพื่อพัฒนากิจกรรมนโยบายทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศสมาชิก รวมทั้งประสานงานและช่วยเหลือประเทศสมาชิกและไม่ใช่มหาอำนาจในการจัดการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ โดยปัญหาเรื่องของการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐ OECD ก็ได้วางโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน ไว้เป็นแบบเพื่อให้แต่ละประเทศนำไปปรับใช้ทำสัญญาในการแก้ปัญหาภาษีซ้ำซ้อน

เมื่อมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกันระหว่างประเทศ เพื่อยกเว้นภาษีจากกำไรธุรกิจกรณีมีสถานประกอบการถาวรในประเทศคู่สัญญา ยังมีประเด็นสำคัญที่น่าพิจารณา นั่นก็คือเรื่องเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ที่เป็นเงื่อนไขสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ (Business Profits) ที่นักลงทุนจากต่างประเทศได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ โดยถ้าหากบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวนี้ มีความไม่ชัดเจน หรือมีช่องว่าง ก็อาจเป็นการเปิดช่องทางให้แก่การลงทุนจากต่างประเทศอาศัยในการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษีแก่ประเทศไทยซึ่งจะทำให้ประเทศไทยขาดรายได้ในส่วนนี้ไป ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรดังนี้

1. ปัญหาการกำหนดระยะเวลาการเกิดของสถานประกอบการถาวร การมีสถานธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้นั้นอาจไม่ทำให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจหากสถานธุรกิจประจำนั้นขาดคุณลักษณะในด้านเวลา หรือ อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าสถานประกอบการที่ได้จัดตั้งขึ้นนั้น ไม่มีความ“ถาวร” ซึ่งจะถือว่าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

การกำหนดระยะเวลาตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในเรื่องระยะเวลาที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 ภายใต้ร่างอนุสัญญาภาษี

ข้อนี้ นั้น มีกำหนดระยะเวลาไว้เฉพาะกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการโดยมีระยะเวลาทดสอบ 6 เดือนถึงจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวร

การกำหนดระยะเวลาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยกับประเทศคู่สัญญา ซึ่งระยะเวลาการการเกิดสถานประกอบการ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ไทย - ตุรกี ซึ่งได้บัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ว่า “คำว่า "สถานประกอบการถาวร" รวมถึง (ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง แต่เฉพาะกรณีที่ตั้งหรือโครงการดังกล่าวดำรงอยู่ ระยะเวลาหนึ่งเกินกว่า 12 เดือน

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศนิวซีแลนด์ ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ถึงวรรคที่ 6 บัญญัติว่า ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจสอบเกี่ยวกับที่ตั้งอาคารหรือโครงการก่อสร้าง ประกอบหรือติดตั้ง จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ถ้าดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

เห็นได้ว่าระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวรมีความแตกต่างกันไปในสัญญาแต่ละฉบับ ซึ่งสำหรับกรณีของสถานธุรกิจประจําานั้นไม่จำเป็นที่สถานธุรกิจดังกล่าวจะต้องคงอยู่ตลอดไป เพียงแต่ดำรงอยู่ในช่วงระยะเวลาตามที่กำหนดก็ถือว่ามิใช่สถานธุรกิจประจําเกิดขึ้นแล้ว

การกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายไทย สำหรับประเทศไทยไม่มีกฎหมายเฉพาะในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวร มีเพียงข้อหารือเกี่ยวกับเรื่องระยะเวลาที่ทำให้สถานธุรกิจประจําขึ้นถือเป็นสถานประกอบการถาวรที่กรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

1) ใช้ระยะเวลา 1 ปี เพื่อทดสอบถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามข้อหารือสรรพากรที่ กค 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า “เนื่องจากค่าจ้างที่ปรึกษาด้านการเงินตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ และโดยที่การส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยเป็นเวลาประมาณ 1 ปี ถือได้ว่า บริษัท ฯ ให้บริการโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง ... ”

2) ใช้ระยะเวลา 6 เดือน เพื่อทดสอบถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 / พ. 16786 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2540 ซึ่งวินิจฉัยไว้ว่า “การศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือน้ำลึกดังกล่าว บริษัท E ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยโดยใช้สถานที่ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้ (สพต.) เกินกว่า 6 เดือน จึงถือได้ว่า บริษัท E มีสถานธุรกิจประจําซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง ... ”

และในทางปฏิบัตินั้นบางกรณีอาจพบข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนนอกเหนือไปจากการทดสอบโดยใช้ระยะเวลา 6 เดือน เช่น ในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจเกิดขึ้นในระยะเวลาที่สั้นมาก แต่ได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นซ้ำ ๆ กัน ยกตัวอย่าง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้เข้ามาจัดตั้งบูธขายสินค้าในตลาดครั้งละสองวัน

แต่เข้ามาทุกอาทิตย์ตลอดระยะเวลา 3 ปี หรือในกรณีที่สถานการณ์นั้นเกิดมีการดำเนินการที่สั้นมาก แต่หากได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นในประเทศนั้นอย่างเด็ดขาด และดำเนินการขึ้นทั้งหมดในประเทศ ซึ่งในเรื่องนี้ตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ให้ถือว่าสถานการณ์นั้นมีลักษณะความสัมพันธ์ยิ่งโยงกับประเทศแหล่งเงินได้อย่างแนบแน่น และเป็นที่ยอมรับว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น

เห็นได้ว่าแม้ในเรื่องนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD โดยในข้อ 5 วรรคสาม ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดโครงการก่อสร้างหรือโครงประกอบที่ดำรงอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่าระยะเวลาที่กำหนด เช่น 6 เดือน เป็นสถานประกอบการถาวร แต่เมื่อมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวรจะขึ้นอยู่กับการเจรจาของประเทศคู่สัญญา จึงไม่มีความสอดคล้องกับ OECD ที่เป็นแม่แบบของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน และประเทศไทยเองก็ไม่มีกฎหมายภายในที่วางหลักในเรื่องระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวรไว้โดยเฉพาะ ซึ่งมีเพียงข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่มีแนวทางปฏิบัติไม่สอดคล้องกันในเรื่องระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวร ผู้ศึกษาจึงเห็นสมควรว่าควรทำการศึกษาในเรื่องระยะเวลาการเกิดของสถานประกอบการ เพื่อหาแนวทางป้องกันมิให้นักลงทุนต่างประเทศใช้การตีความของกฎหมายในเรื่องดังกล่าว เพื่อวางแผนในการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทย

ในปัญหาที่ 1 ผู้เขียนขอเสนอแนวทางให้มีการบัญญัติในเรื่องของระยะเวลาในการเกิดสถานประกอบการถาวรไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทย เพื่อแก้ไขปัญหาคัดความในประเทศ และเป็นที่น่าพอใจแก่ผู้ประกอบการ โดยมีการบัญญัติให้ระยะเวลาการเกิดของสถานประกอบการถาวรนั้น มีระยะเวลา 6 เดือน โดยนำระยะเวลาของ OECD มาปรับใช้ และในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น แม้การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับการเจรจาระหว่างประเทศ และในปัจจุบันประเทศไทยได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ เพียง 61 ประเทศเท่านั้น ซึ่งในอนาคตอาจจะได้ร่วมเจรจากับประเทศอื่น ๆ ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการทำโครงร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย โดยการกำหนดเรื่องระยะเวลาการเกิดสถานประกอบการถาวรไว้โดยชัดเจนโดยนำระยะเวลา 6 เดือนตามโครงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาปรับใช้ เพื่อเป็นแบบในการเจรจาร่างสัญญากับประเทศอื่น ๆ ในอนาคต

2. ปัญหาความหมายของลักษณะธุรกิจประจำ

การที่ OECD ได้กำหนดวางหลัก ความหมายทั่วไปของสถานประกอบการถาวรไว้ตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า สถานประกอบการถาวรต้องมีลักษณะประจำ โดยทั่วไป ลักษณะประจำหรือถาวรดังกล่าว หมายความว่า ต้องสามารถระบุที่ตั้งทางกายภาพของสถานธุรกิจที่ผู้มีเงินได้ใช้ประกอบธุรกิจ ในกรณีที่สามารถึงเห็นถึงความถาวรของสถานธุรกิจใด ได้ตั้งแต่วันแรกที่มีสถานธุรกิจนั้น เช่น การตั้งสาขา ย่อมแสดงถึงความถาวรตั้งแต่วันแรกที่เปิดสาขา

ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ได้กล่าวถึงกรณีถนนคนเดิน ตลาดกลางแจ้ง หรืองานแสดง ที่ผู้ขายได้มีการตั้งบูธ สินค้าเพื่อขายของตน และได้เคลื่อนย้ายอยู่ภายในบริเวณสถานที่ดังกล่าวถือว่ามิใช่สถานธุรกิจของผู้ขายนั้นเพียงแห่งเดียว ซึ่งในเรื่องนี้พบการตัดสินคดีข้อพิพาทในลักษณะดังกล่าวนี้โดยให้การตัดสินไปตามแนวทางเดียวกันตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ทั้งนี้ สิ่งสำคัญสำหรับคุณลักษณะที่ถือว่า “ประจำ” นี้ต้องพิจารณาถึงลักษณะทางภูมิศาสตร์ประกอบกับสถานธุรกิจที่ได้มีการดำเนินการนั้น หากสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่ามีการประกอบกิจการเกิดขึ้นที่ใดอย่างแน่ชัด แม้จะมีการเคลื่อนย้ายในบริเวณนั้นก็ยังคงถือได้ว่ามีลักษณะประจำ

กฎหมายของประเทศไทยได้มีการวางหลักในการพิจารณาเรื่องความประจำนี้ อีกทั้งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ก็มิกำหนดเพียงว่า สถานประกอบการถาวรนั้นต้องมีลักษณะประจำ แต่ได้มีการจำกัดนิยามของคำว่าประจำไว้ว่าจะต้องตีความในขอบเขตเพียงใด จึงเกิดปัญหาให้วิเคราะห์ว่า กรณีที่ได้มีการดำเนินธุรกิจในขณะที่มีการเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจตลอดเวลา แต่การเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจนั้นอาจจำกัด อยู่เพียงในอาณาเขตบริเวณหนึ่ง เช่น กรณีการขายของในถนนคนเดิน ซึ่งถือยอมรับกันว่าในกรณีเช่นนี้จะถือว่ามิใช่สถานธุรกิจประจำเกิดขึ้นตามแนวทางของ OECD แต่ทั้งนี้ หากมีการเคลื่อนย้ายสถานที่ในอาณาเขตบริเวณที่กว้างขวางมากยิ่งขึ้น ยิ่งทำให้เกิดข้อโต้แย้งจากผู้เสียภาษีที่มีน้ำหนักขึ้นได้ว่าสถานธุรกิจนั้นไม่มีลักษณะประจำดังกล่าวยู่ หรือสำหรับกรณียานพาหนะที่มีการเคลื่อนย้ายตลอดเวลา เช่น เรือที่ปฏิบัติงานในน่านน้ำหรือ ชายฝั่ง ในช่วงหลังนี้ประเทศต่าง ๆ มีแนวคำพิพากษาที่ออกมายอมรับเป็นแนวทางเดียวกันว่าควรถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำได้ แต่หากตามข้อเท็จจริงยานพาหนะมีการเคลื่อนที่โดยไม่สามารถกำหนดพื้นที่เฉพาะทางภูมิศาสตร์ได้กรณีเช่นนี้จะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะไม่สามารถกำหนดถึงจุดสำคัญทางภูมิศาสตร์ได้ ผู้เขียนเห็นว่าการตีความของคำว่าลักษณะประจำ ยังไม่มีกฎหมายไทยบัญญัติรองรับ และมีได้มีแนวทางหรือการนิยามความหมายของคำว่าประจำไว้โดยเฉพาะ ทำให้สามารถเกิดช่องว่างในการวางแผนภาษีในการหลีกเลี่ยงภาษีได้

จากประเด็นข้างต้น ผู้เขียนขอเสนอแนวทางในการแก้ไขคือ ให้มีการเพิ่มเติมกฎหมายภายในของประเทศไทย ในประมวลรัษฎากร ในกรณีของการกำหนดคำยามของคำว่าสถานธุรกิจประจำ ให้หมายรวมถึงการประกอบกิจการที่มีการย้ายสถานธุรกิจนั้นประจำ หรือมีการเคลื่อนย้ายตลอดเวลา กำหนดให้ถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำ อันเป็นลักษณะของสถานประกอบการถาวร

3. ปัญหาการเป็นสถานประกอบการถาวร

3.1 ปัญหาการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวร

ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD มีการกำหนดถึงเงื่อนไขในการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการไว้ คือ ในข้อบทที่ 5 วางแนวทางไว้ว่า

“3. สถานประกอบการถาวรหมายความว่า

(b) การให้บริการ อันรวมถึงการให้บริการที่ปรึกษา โดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหามาโดยวิสาหกิจนั้น แต่ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่กิจกรรมนั้นโดยปกติต้องดำเนินต่อเนื่องกัน (ภายใต้โครงการที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในรัฐคู่สัญญาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลา รวมกันมากกว่า 183 วัน ในช่วงเวลา 12 เดือนใดๆ

คำว่า “การให้บริการ” ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ไม่ได้ให้นิยามความหมายไว้ว่าครอบคลุมเพียงใด แต่สิ่งสำคัญของลักษณะการให้บริการที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัตินี้ประการหนึ่งคือ การให้บริการนั้นจะต้องเป็นการให้บริการที่สร้างขึ้นโดยวิสาหกิจนั้นให้แก่บุคคลภายนอก ถ้าหากการให้บริการนั้นเป็นการทำเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจเอง หรือเป็นการให้บริการให้กับบริษัทในเครือของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

การตีความลักษณะการให้บริการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยกับประเทศคู่สัญญา เมื่อพิจารณาการตีความความหมายสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำไว้กับประเทศต่าง ๆ นั้น พบถึงการบัญญัติว่า “การให้บริการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” ไม่ได้ให้นิยามความหมายไว้ว่าครอบคลุมเพียงใด แต่สิ่งสำคัญของลักษณะการให้บริการที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ทั้งนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นหลายฉบับนั้นก็ไม่มีบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ดังนั้นกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้แม้จะมีการให้บริการที่เกิดขึ้นในประเทศไทยระยะเวลานานเพียงใดย่อมไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรแก่วิสาหกิจต่างประเทศในกรณีนี้ได้

การตีความลักษณะการให้บริการตามกฎหมายไทย กฎหมายไทยมิได้มีการบัญญัติในเรื่องของการให้บริการที่จะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากรพบว่ามาตรา 76 ทวิ ได้วางหลักว่า การที่บริษัทจดทะเบียนต่างประเทศได้ส่ง ลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย ให้ถือว่ามีการกระทำการในประเทศไทย ซึ่งมาตราดังกล่าวก็ยังไม่มีความชัดเจนว่ารวมถึงกรณีเข้ามาให้บริการในประเทศไทยด้วยหรือไม่

จากการศึกษาทั้งแนวทางของ OECD แนวทางตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในของประเทศไทย มิได้มีการบัญญัติถึงลักษณะการให้บริการที่จะว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่า นักลงทุนอาจมีการนำช่องว่างในกรณีดังกล่าวเพื่อวางแผนภาษีเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

จากประเด็นปัญหาข้างต้น ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะแนวทางให้มีการบัญญัติเรื่องของการบริการไว้รวมกับการขายสินค้า หรือลักษณะของตัวแทน โดยมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายขึ้น ดังนี้

บัญญัติให้ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศให้บริการแก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยไม่มีสถานธุรกิจในประเทศไทย ไม่มีการส่งตัวแทนเข้ามาในประเทศไทย ให้ถือว่าบริการนั้นเข้าลักษณะของการมีสถานประกอบการถาวร ที่จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย และมีการเพิ่มเติมมาตรา 76 ทวิให้รวมถึงกรณีการบริการด้วย ดังนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อหรือมีการให้บริการ ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย

3.2 ปัญหาการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ตามประวัติศาสตร์พบว่าบทบัญญัติในเรื่องนี้เริ่มต้นมาจากถ้อยคำว่า “ผู้แทน” (representative) ที่ปรากฏเพียงคำเดียวในช่วงต้นของการนำเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่มีเงื่อนไขสำคัญคือจะต้องมีสภาพไม่อิสระ ซึ่งเงื่อนไขความไม่อิสระของตัวแทนเป็นอีกปัญหาหนึ่งในการใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

การเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้มีสถานประกอบการในประเทศไทยแต่มีการส่งตัวแทนเข้ามาในประเทศไทย จะถือว่าการมีตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ มีหลักพิจารณาตาม ข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดให้ตัวแทนที่มีสภาพไม่อิสระ กล่าวคือ มีใช้ตัวแทนซึ่งประกอบกิจการดังกล่าวโดยอิสระซึ่งมีอำนาจในการเจรจาสัญญาในนามของตัวการและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในประเทศแหล่งเงินได้เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย เห็นได้ว่าการนำเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่มีเงื่อนไขสำคัญคือจะต้องมีสภาพไม่อิสระ ซึ่งเงื่อนไขความไม่อิสระของตัวแทนเป็นอีกปัญหาหนึ่งในการใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ในเรื่องนี้กลับพบว่าตามกฎหมายภายใน อันได้แก่ ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ มีการวินิจฉัยตีความถึงกรณีของการรับจ้างโดยไม่เป็นไปตามหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน กล่าวคือ

การเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามกฎหมายไทย การมีตัวแทนที่เข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศในประเทศไทยอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากตัวแทนนั้นอาศัยอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเคยมีประเด็นปัญหาการตีความในมาตรา 76 ทวิ ในกรณีของการทำสัญญาจ้างต่อเรืออู่ที่จริงที่ว่าบริษัทต่างประเทศได้ให้ลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาในประเทศไทย แต่การให้บริการและผลสำเร็จของ

งานตามสัญญาที่เกิดขึ้นที่ต่างประเทศทั้งหมดในข้อวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีว่ากรณีถือว่าไม่เข้าตามมาตรา 76 ทวิ เพราะไม่ใช่การ “ประกอบการ” และไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ ในเรื่องนี้หากยกกรณีการขายสินค้ามาพิจารณาเปรียบเทียบจะเห็นว่า การตกลงเจรจาขายสินค้าโดยส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามมาตรา 76 ทวิ เพราะถือว่ามิใช่ลูกจ้าง ผู้ทำการ ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่กรณีที่เป็นการให้บริการเมื่อได้ส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในประเทศไทยกลับถือว่าไม่เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิ จึงไม่สามารถเก็บภาษีได้ เห็นว่ากรณีเช่นนี้ ควรต้องถือไปในทางแนวเดียวกันทั้งการซื้อขายและให้บริการ โดยการให้บริการนั้นไม่ควรหมายความว่าเพียงการที่จะต้องมีการให้บริการในประเทศไทย และผลสำเร็จของงานตามสัญญาเกิดขึ้นในประเทศไทย จึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น แต่ควรหมายความว่ากรณีที่ได้มีการตกลงทำสัญญาในประเทศไทย หรือแม้แต่มีเพียงอำนาจในการเจรจาตกลงในรายละเอียดต่างๆ ภายใต้สัญญาในประเทศไทย ควรจะต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย และจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ แม้จะไปทำการให้บริการกันที่อื่นและผลสำเร็จของงานตามสัญญาเกิดขึ้นที่อื่น หรือแม้กระทั่งไปลงนามในสัญญากันที่อื่นก็ตาม เพราะถือว่าตัวแทนได้ใช้อำนาจที่ได้รับจากตัวการและมีผลทำให้ตัวการได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยแล้ว และหากเปรียบเทียบกับกรณีที่ บริษัทต่างประเทศเข้ามามีสถานธุรกิจประจำเช่นสาขาและได้มีการตกลงทำสัญญาจ้างผ่านสาขานั้นกรณีเช่นนี้สาขาก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากสัญญาจ้างดังกล่าวโดยไม่มีข้อยกเว้น

การเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยกับประเทศคู่สัญญา อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศอื่น ๆ มีการกำหนดเกี่ยวกับตัวแทนที่มีอำนาจในการจัดทำสัญญาในนามของตัวการตามแนวทางของ OECD กล่าวคือ ตาม ข้อ 5 วรรคห้า ของร่างกำหนดให้ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ กล่าวคือ มิใช่ตัวแทนซึ่งประกอบกิจการดังกล่าวโดยอิสระซึ่งมีอำนาจในการเจรจาสัญญาในนามของตัวการและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในประเทศแหล่งเงินได้เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย

เมื่อพิจารณาการมีสถานประกอบการถาวรจากตัวแทน ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยที่ได้มีไว้ กำหนดให้ต้องเป็นตัวแทนไม่อิสระเข้ามากระทำการในประเทศไทยถึงจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น แต่มิได้มีการกำหนดลักษณะหรือคำนิยามของคำว่าอิสระมีหลักเกณฑ์อย่างไร ซึ่งพบว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีที่เก็บภาษีจากการที่บริษัทจดทะเบียนต่างประเทศ มีการส่งตัวแทนเข้ามาในประเทศไทย ถือว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทยประกอบกับแนวทางคำวินิจฉัยของศาล เห็นว่าเป็นกรณีที่มีปัญหาในการพิจารณาค่อนข้างมากในทางปฏิบัติ เพราะนอกจากจะต้องพิจารณาความอิสระหรือไม่อิสระของตัวแทนแล้ว ยังต้องพิจารณาการดำเนินการของตัวแทนอีกด้วย

จากประเด็นปัญหาผู้เขียนขอเสนอข้อเสนอในเรื่องของการตีความลักษณะของตัวแทน โดยให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในประเทศก่อน ซึ่งกฎหมายที่มีการกล่าวถึงตัวแทนในประมวลรัษฎากร คือมาตรา 76 ทวิ ให้มีการเพิ่มเติมในมาตรา 76 ทวิ จากที่บัญญัติว่า

“มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มี ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงิน ได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคล ธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วน นี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ...”

ให้เพิ่มเติมนิยาม ลักษณะของคำว่าผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ให้หมาย รวมถึงตัวแทน ซึ่งเป็นบุคคลที่เข้ามากระทำการใด ๆ ในประเทศไทย ไม่ว่าจะกระทำการโดยอิสระหรือไม่ อิสระ หากมีเงินได้พึงประเมินจากประเทศไทยจากการกระทำการใด ๆ ของตัวแทน ให้ถือว่ากรณีดังกล่าวมี สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และผู้เขียนขอเสนอแนวทางในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ ให้มีการจำกัดนิยามของคำว่าตัวแทนและให้รวมถึงกรณีตัวแทนที่กระทำการ ใด ๆ โดยอิสระด้วย ให้ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

เอกสารอ้างอิง

ธณภณ แก้วสกลิต. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550.

พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2545.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

OECD Model Tax convention on Income and on Capital 2017.