



อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการหลีกเลี่ยงการรัษฎากร และ  
ข้อยกเว้นของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ หากไม่ได้กำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษี สำหรับ  
ประเทศแหล่งเงินได้เกิด อาจทำให้เกิดปัญหาว่า การประกอบกิจการแค่นั้นจึงจะอยู่ ใน  
บังคับจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศแหล่งเงินได้

ประเทศไทยได้บัญญัติแทรกขอบเขตการจัดเก็บภาษีไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็น  
กฎหมายภายใน เพื่อให้เข้าใจโดยชัดแจ้งว่า เงินได้จากแหล่งเหล่านี้เป็นเงินได้ในประเทศไทย  
เฉพาะในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบัญญัติในมาตรา 41 ว่า

" ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งาน -  
หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจาก  
ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้น จะจ่ายใน  
หรือนอกประเทศ "

ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ได้บัญญัติไว้ชัดแจ้งว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศ หมาย  
ความว่าอย่างไร จึงจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติใน  
มาตรา 66, 70 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ ว่า

" มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้น  
ตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติ ใน  
ส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำ  
กิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจาก  
กิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ...

มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ...

มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อ เช่นว่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ หรือ ผลกำไรที่กล่าวแล้ว ... "

จะเห็นได้ว่า มาตรา 66, 70 และมาตรา 76 ทวิ บัญญัติเพียงว่าเงินได้ จากการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่แหล่งเงินได้อยู่ในประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีได้เขียนคำนิยามไว้ชัดอย่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบัญญัติไว้ชัดเจนว่า แหล่งเงินได้ จะต้องเนื่องมาจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

ในต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ แต่ละประเทศก็กำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้แตกต่างกันไป ตามความเจริญทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ โดยกำหนดไว้ในรูปของนิยาม "สถานประกอบการถาวร" ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

### 1. คำนิยามของ "สถานประกอบการถาวร"

บางประเทศได้กำหนดนิยามสถานประกอบการถาวรให้เป็นไปตามแนวทาง ของ Model Double Taxation Convention on Income and an Capital ขององค์การ

เพื่อการประสานงานและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) เช่น เคนมาร์ค (1) อย่างไรก็ตาม มีหลายประเทศได้กำหนดนิยามสถานประกอบการถาวรไว้แตกต่างกันออกไปเพียงเล็กน้อย ก็จะเปรียบเทียบให้เห็นได้ ดังนี้

1.1 สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ตามแนว  
ร่างของความตกลงฉบับ "OECD" ค.ศ. 1977 ได้กำหนดนิยามคำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไว้ในหมวด 2 ข้อ 5 ดังนี้

" 1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งความตกลงนี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายความว่า สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะให้รวมถึง

ก. สถานจัดการ

ข. สาขา

ค. สำนักงาน

ง. โรงงาน

จ. โรงช่าง และ

ฉ. เมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือแก๊ส เมืองหิน หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการขุด -  
ทรัพยากรธรรมชาติ

3. อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการติดตั้งประกอบ ถ้าหากดำรงอยู่เกินกว่า

12 เดือน "

(1) J. Van Hoorn. Jr et al, Guide to European Taxation Volume  
The Taxation of Companies in Europe. (Amsterdam : International  
Bureau of Fiscal Documentation , 1978) p. 1 : 13

ดังนั้น " สถานประกอบการถาวร " ตามความหมายของแนວງຽວຄວາມທຸກລຽງ ຈຸມນຶກ " OECD " ຈຶ່ງໝາຍຄວາມດຶງ

#### 1.1.1 ສູນກຸຮກສຸກກຶງປຽວຈຳ

ຄື ສູນກຸຮກສຸກກຶງປຽວຈຳທີ່ປຽວຈຳກຸຮກສຸກກຶງຂອງຕົນເປັນປຽວຈຳ ຈຶ່ງອາດໄດ້ແກ່ ສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ທຳງານ ຮຽງງານ ຫຼືສຳນັກງານກຸຮກສຸກກຶງ ເປັນຕົ້ນ ແລະສູນກຸຮກສຸກກຶງປຽວຈຳທີ່ເປັນທີ່ໃຫ້ປຽວຈຳກຸຮກສຸກກຶງເພີ່ງບາງສ່ວນກືດໄດ້

#### 1.1.2 ສູນກຸຮກສຸກກຶງຈັດການ

ຄື ສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ປຽວຈຳກຸຮກສຸກກຶງ ໃຫ້ຄຶດຕອດແລະບຸຮກສຸກກຶງງານໃນການປຽວຈຳກຸຮກສຸກກຶງຂອງຕົນ ເຊັ່ນ ຫ້ອງພັດໃນຮຽງແຮມ ຈຶ່ງປຽວຈຳກຸຮກສຸກກຶງໃຫ້ເປັນທີ່ພັດ ແລະເປັນສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ຄຶດຕອດສຳລັບລູກຄ້າ ເປັນຕົ້ນ

#### 1.1.3 ສຳຂາ

ຄື ສຳນັກງານຍ່ອຍ ຈຶ່ງເປັນນິຕິບຸກຄລເຄີຍວຽກກັບສຳນັກງານໃຫຍ່ ອຸບູ່ກາຍໄດ້ຄວາມຄວາມກຸມຄຸດຂອງສຳນັກງານໃຫຍ່

#### 1.1.4 ສຳນັກງານ

ຄື ສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ທຳງານຈຶ່ງໃຫ້ຄຶດຕອດ ແລະບຸຮກສຸກກຶງງານ

#### 1.1.5 ຮຽງງານ

ຄື ສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ໄຂມລຶດສິນຄ້າ

#### 1.1.6 ຮຽງຂາງ

ຄື ສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ໃຫ້ໃນການຂອມແຂມ ແກ່ໄຂສິນຄ້າ

#### 1.1.7 ເມືອງແຮ່ ບອນຳມັນຫຼືແກ່ສ ເມືອງທຶນ ຫຼືສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ໃຫ້ໃນການຊຸດທຸກພັຍາກຮຽງງານຮຽງງານ

ຄື ເມືອງແຮ່ ບອນຳມັນ ບອກແກ່ສ ເມືອງທຶນ ຫຼືສູນກຸຮກສຸກກຶງທີ່ໃຫ້ໃນການຊຸດທຸກພັຍາກຮຽງງານຮຽງງານ ຈຶ່ງໝາຍດຶງ ບຸຮກສຸກກຶງທີ່ໃຫ້ຊຸດຕົນທຸກພັຍາກຮຽງງານຮຽງງານ ເຊັ່ນ ບຸຮກສຸກກຶງຊຸດແກ່ສ

หรือนำมันภายในทะเล เป็นต้น

1.1.8 อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการติดตั้ง ประกอบ ถ้าหากค้างอยู่  
เกินกว่า 12 เดือน

คือ ตึกแถว เรือนพักอาศัย หรือ สำนักงานก่อสร้าง ซึ่งตั้งอยู่ไม่ว่ากว่า  
12 เดือน

นอกจาก ความหมายของสถานประกอบการถาวรเป็นไปตามแนวร่างของ  
ข้อตกลงฉบับ " OECD " แล้ว กฎหมายภาษีอากรภายในของบางประเทศยังกำหนดนิยาม  
"สถานประกอบการถาวร" ใหม่ซึ่งปลีกย่อยเพิ่มเติมจากแนวร่างของ " OECD " ดัง  
ต่อไปนี้

1) คลังสินค้า ( Storerooms หรือ Warehouse )

คือ สถานที่ใช้เก็บสินค้า ไซ้แก ประเทศ เบลเยียม (1) ญี่ปุ่น (2)

2) ร้านค้า ( Shop or other place used for sales purpost)

คือ สถานที่จำหน่ายสินค้า ไซ้แก สวีเดน (3) เบลเยียม (4)

ญี่ปุ่น (5)

(1) Ibid ., p. 1 : 53

(2) Tax Bureau Ministry of Finance . An Outline of Japanese  
Taxes 1980. (Japan : Bureau Ministry of Finance, 1980), p. 225

(3) J. Van Hoorn. etal, Guide to European taxation ... ,  
P. 4 : 52

(4) Ibid, P. 1 : 53

(5) Tax Bureau Ministry of Financce, An outline of Japaness ...,  
p. 53

3) ตัวแทน (Agencies )

คือ บุคคลซึ่งกระทำการแทนตัวการ มีผลผูกพันตัวการเหมือนเช่นตัวการกระทำ  
ไคแก เมลเยียม (1) อังกฤษ (2)

4) ห้องทดลอง ( Laboratories )

คือ สถานที่ใช้ปฏิบัติการทางวิทยาศาสตร์ ไคแก เมลเยียม (3)

5) ที่ดินเพื่อใช้ในการเกษตรกรรม (Land for agricultural

คือ ที่นา ที่สวน ไคแก เนเธอร์แลนด์ (4)

6) การบริการส่วนบุคคล (Personal service) ซึ่งเกี่ยวกับการควบคุมการ  
ก่อสร้าง การประกอบที่มีอายุมากกว่า 1 ปีขึ้นไป

ผู้เชี่ยวชาญ ผู้ชำนาญงาน ซึ่งเข้ามาควบคุมการปฏิบัติงานนานกว่า 1 ปี  
ไคแก ญี่ปุ่น (5)

1.2 กรณีให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

นอกจากกำหนดควาอย่างไร คือ สถานประกอบการถาวรแล้ว ในแนวร่างข้อ-  
ตกลง ฉบับ " OECD " ยังกำหนดถึงกรณีให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย โดย  
บัญญัติไว้ในหมวด 2 ข้อ 5.5 ดังนี้

(1) J. Van. Hoorn. Jr etal, Guide to European Taxation ...,  
p. 1 : 53

(2) Ibid., p.3 : 76

(3) Ibid ., p.1 : 53

(4) Ibid ., p. 3 : 64

(5) Tax Bureau Ministry of Finance, An Outline of Japanese  
Taxes 1980 , P 53

" 5. แม้จะมีบทของวรรค 1 และ 2 อยู่ หากบุคคลหนึ่ง นอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานะภาพอิสระ ซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการแทนวิสาหกิจหนึ่ง โดยมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้น อยู่ในรัฐ ผู้ทำสัญญานั้นเป็นปกติ / ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้น ในเรื่องกิจกรรมใด ๆ ซึ่งบุคคลนั้นทำเพื่อวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้น จำกัดอยู่แต่เฉพาะเพียงที่วรรค 4 ได้กำหนดไว้ ถ้าใช้โดยผ่านทางสถานธุรกิจประจำ จะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนี้กลายเป็น สถานประกอบการถาวร ภายใต้ขอบเขตของวรรคนี้ "

หมายความว่าถึง ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ( Dependent Agent ) ซึ่งได้กระทำการแทนวิสาหกิจต่างประเทศโดยมีอำนาจในการทำสัญญาต่าง ๆ ในนามของวิสาหกิจนั้น และได้ใช้อำนาจนั้นอยู่เป็นปกติในรัฐนั้น ถือว่า ตัวแทนนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ - ต่างประเทศดังกล่าว แต่ถ้าวแทนดังกล่าวได้กระทำการอยู่แต่เฉพาะเพียงที่วรรค 4 ได้กำหนดไว้ คือ กระทำการเก็บรักษานุลภัณฑ์สินค้าของวิสาหกิจต่างประเทศและได้มีการส่งมอบ ( delivery ) สินค้า ดังกล่าว เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือถ้าหากว่าตัวแทนได้กระทำการที่จัดหาคำสั่งซื้อ ( Secure orders ) ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศอยู่เป็นประจำโดยในการจัดหาคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดนั้นได้ทำไปเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ซึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจดังกล่าวรวมกันไม่ทำให้การกระทำ การของตัวแทนดังกล่าวนี้กลายเป็นสถานประกอบการถาวร

หลักการซึ่งให้ถือว่าตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ( Dependent Agent ) เป็นสถานประกอบการถาวรนี้ กฎหมายภาษีอากรภายในของประเทศใดยึดถือปฏิบัติตาม ไลแอกเนเชอร์ แลนค (1) นอร์เวย์ (2) แต่อย่างไรก็ตาม มีบางประเทศได้กำหนดหลักการเพิ่มเติม

(1) J. Van Hoorn Jr. et al, Guide to European taxation ..., P. 3 : 64

(2) Ibid. P 4 : 28

จากแนวร่างข้อตกลงฉบับ " OECD " ไว้ดังต่อไปนี้

- 1) ตัวแทนซึ่งกระทำการเป็นปกติชุกะในการเจรจาหรือกระทำการอื่นใด อันเป็นสาระสำคัญในนามของวิสาหกิจทางประเทศ เว้นแต่การกระทำนั้นจะจำกัดเพียงการซื้อขายสินค้านั้น ใดแก่ ญี่ปุ่น (1)
- 2) ตัวแทนซึ่งกระทำการเป็นปกติชุกะในประเทศเพื่อเก็บรักษามูลค่าของหรือสินค้า ทำคำสั่งซื้อและส่งมอบสินค้าในนามของบริษัททางประเทศโดยสม่ำเสมอ ใดแก่ ญี่ปุ่น (2)
- 3) บุคคลซึ่งกระทำเป็นปกติชุกะในการจัดทำคำสั่งซื้อเจรจา หรือกระทำการอื่นใดอันเป็นสาระสำคัญเพื่อก่อให้เกิดสัญญาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด เพื่อหรือแทนบริษัททางประเทศ ใดแก่ ญี่ปุ่น (3)

### 1.3 กรณีไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

แนวร่างข้อตกลง ฉบับ " OECD " ได้แบ่งแยกถึงกรณีไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ดังต่อไปนี้

#### 1.3.1 ความหมวด 2 ข้อ 5.4 บัญญัติว่า

ก. การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ ในการเก็บรักษาจัดแสดง หรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ คือ การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกไม่ใช่สถานที่แต่เป็นเรื่องการไต่สวนพาหนะเพื่ออำนวยความสะดวกในการรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้า เช่น ใช้รถยนต์ หรือเรือ เป็นพาหนะในการโฆษณาสินค้า เป็นต้น

(1) Tax Bureau Ministry of Finance. An Outline of Japanese taxes 1980. P. 218

(2) Ibid

(3) Ibid



ข. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจ นั้น  
เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบ  
คือ คลังสินค้าของวิสาหกิจซึ่งจัดตั้งเพื่อเก็บรักษาสินค้า จัดแสดง—

สินค้า หรือส่งมอบสินค้า

ค. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจ<sup>(จ)</sup> นั้น  
เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่น<sup>(ก)</sup> ให้การแปรสภาพ  
หมายถึง คลังสินค้า ซึ่งจัดตั้งเพื่อเก็บรักษาสินค้าเพื่อรอให้บริษัทอื่น

หรือผู้นำไปแปรสภาพสินค้า

ง. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อของ  
หรือสินค้า หรือเพื่อรวบรวมขอเสนอเทศสำหรับวิสาหกิจนั้น

หมายถึง สำนักงานติดต่อเพื่อจัดซื้อของหรือสินค้า หรือสำนักงานที่ทำ  
หน้าที่รวบรวมข้อมูล ข่าวสาร เกี่ยวกับสินค้าที่อยู่ในข่ายที่สนใจ

จ. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนิน  
การเพื่อวิสาหกิจหรือกิจกรรมอันใดของการเตรียมการ หรือ เป็น  
ส่วนประกอบอันรวมกันนี้

หมายถึง สำนักงานที่ใช้เป็นที่ประกอบธุรกิจเป็นประจำ ซึ่งจำกัดไว้  
ภายในขอบเขตที่ไว้ใช้สถานที่นั้นเพื่อประกอบกิจกรรมบางอย่าง ซึ่งอยู่ในขั้นเตรียมงาน —  
เท่านั้น

ฉ. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการร่วมกัน  
ทำกิจกรรมใด ๆ ขึ้นข้อ ก. ถึง จ. รวมทั้งกิจกรรมทั้งหมด ของ  
สถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการเตรียมการหรือเป็นส่วน —  
ประกอบอันรวมกันนี้

คือ สถานที่ใช้ประกอบธุรกิจเป็นประจำแต่จำกัดขอบเขตของกิจกรรม  
ให้อยู่ภายในข้อ ก. ถึง จ. รวมทั้งการเตรียมการหรือกิจการอย่างอื่นรวมกัน

จะเห็นได้ว่า สถานประกอบการ ตามข้อ ก. ถึง ฉ. เป็นสถานประกอบการของวิสาหกิจซึ่งไม่ก่อให้เกิดเงินได้แก่วิสาหกิจหรือแม้จะมีส่วนช่วยก่อให้เกิดเงินได้ หรือผลกำไรอยู่บ้าง แต่ไม่ใช่ผลโดยตรง ซึ่งจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลไทย

### 1.3.2 ตามแนวร่างข้อตกลง ฉบับ " OECD " หมวด 2 ข้อ 5.6 บัญญัติ

ว่า

6. วิสาหกิจหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจ在那รัฐนั้น โดยผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นนั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจ - ของตน "

วิสาหกิจต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศหนึ่ง ผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ถ้าหากดำเนินการในทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน คือ (1) กระทำการให้กับวิสาหกิจหลาย ๆ แห่งโดยกีดกาคอแทนอันเป็นอัตราปกติ

อย่างไรคือ การประกอบธุรกิจของนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระนั้น หมายความว่าดังนี้

#### ก. นายหน้า ( Broker )

คือ คนกลางซึ่งทำหน้าที่ซื้อของให้บุคคลฝ่ายหนึ่งได้เข้าทำสัญญากับ - บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง หรือจัดการให้บุคคลสองฝ่ายเข้าทำสัญญากัน ซึ่งโดยนายหน้ามิได้เข้าเป็นฝ่าย หรือเป็นคู่ในสัญญาที่ทำกันขึ้นโดยเป็นเพียงคนวิ่ง เตะ ซึ่งของให้คู่สัญญาเขาทำสัญญากันได้ แต่คู่สัญญาทำสัญญากันในนามของตัวเอง

(1) ศุภรัตน์ ควขันกุล . "สถานประกอบการถาวร" สรรพากรศาสตร์, 28

ข) ตัวแทนค่าจ้าง ( Commission Agency )

คือ ตัวแทนประเภทหนึ่งซึ่งกระทำการซื้อหรือขายทรัพย์สินหรือกิจการค้าขาย  
 อย่างอื่น เป็นปกติธุระในนามของตนเอง มีสิทธิและความรับผิดชอบตามกฎหมายในนามตนเอง

ค) ตัวแทนอิสระที่มีสถานภาพอิสระ ( Independent Agency )

อย่างไรคือการประกอบกิจการของตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ นั้นตามแนวร่าง  
 ขอตกลง " OECD " ไม่ได้กำหนดไว้แต่อาจพิจารณาได้ดังนี้ คือ

1) ต้องไม่เป็นการกระทำเพื่อบุคคลใด คณะใด หรือกลุ่มใด กลุ่มหนึ่ง -  
 โดยเฉพาะ

คือ ไม่เป็นการกระทำเพื่อบริษัทใดเพียงบริษัทเดียวหรือบริษัทในเครือ-  
 ของบริษัทใดโดยเฉพาะ

2) ต้องไม่อยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งโดยเฉพาะ

การอยู่ในความควบคุมนั้นเป็นไปได้ 2 ทางคือ ควบคุมทางด้านการบริหารโดย  
 ให้กรรมการของวิสาหกิจไปเป็นกรรมการของอีกวิสาหกิจหนึ่งด้วย หรือควบคุมในด้านเงินโดยการ  
 เข้าไปถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินที่ลงทุน ซึ่งเป็นผลให้เป็นเสียงข้างมากในการตัดสินใจ  
 ต่าง ๆ ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นได้

1.3.3 แนวร่างขอตกลงฉบับ " OECD " หมวด 2 ข้อ 5.7 บัญญัติว่า

" เพียงแต่ขอเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งซึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา-  
 รัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัท ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ  
 ซึ่งประกอบธุรกิจอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุ  
 ให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง ... "

คือ การที่วิสาหกิจหนึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจหนึ่ง เพียงขอ  
 แท้จริงแล้วไม่ถือว่าวิสาหกิจซึ่งอยู่ในความควบคุมเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น  
 หมายความว่า อยู่ในความควบคุม อาจพิจารณาได้ดังนี้ คือ

ก) ความคุมในค่านบริหารได้แก่การให้กรรมการของวิสาหกิจหนึ่งไปดำรงตำแหน่ง  
เป็นกรรมการผู้จัดการในอีกวิสาหกิจหนึ่ง

ข) ความคุมค่านทุน ได้แก่ วิสาหกิจหนึ่งเข้าไปถือหุ้นในอีกวิสาหกิจหนึ่ง จนสามารถ  
มีสิทธิออกเสียงข้างมากค่านบริหารในอีกวิสาหกิจหนึ่งได้ ซึ่งตามปกติคือ ถือหุ้น 51 % ของจำนวน  
หุ้นทั้งหมด ซึ่งการประกอบกิจการประเภทนี้ ก็คือ การจัดตั้งบริษัทในรูปบริษัทในเครือ ( Subsidi-  
aries branch )

ในบางประเทศได้กำหนดหลักการเพิ่มเติมของสถานประกอบการบางประเภท ซึ่ง  
ไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร จากแนวร่างข้อตกลง ฉบับ "OECD"  
ซึ่งได้แก่

1) สำนักงานติดต่อ ( Liaison Office ) โดยที่สำนักงานติดต่อ ไม่  
ก่อให้เกิดเงินได้แก่วิสาหกิจ จึงไม่ถือว่าการประกอบกิจการของสำนักงานติดต่อนั้นเป็น สถาน-  
ประกอบการถาวร ซึ่งได้แก่ สวีเดน (1)

2) สถานประกอบการถาวรของผู้แทน ( Permanent Representative )  
ซึ่งกระทำกิจการในนามของตนเองใช้สำนักงานของตนเองในการประกอบกิจการ ไม่มีอำนาจใน  
การเจรจา จึงไม่ใช่ผู้ก่อให้เกิดเงินได้แก่วิสาหกิจ ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ได้แก่  
เดนมาร์ก (2) เนเธอร์แลนด์ (3)

ทั้งสำนักงานติดต่อ และสถานประกอบการถาวรของผู้แทนนั้น ความจริงก็คือ  
สถานประกอบการประเภทเดียวกันแต่เรียกชื่อแตกต่างกันไป ตามกฎหมายภายในของแต่ละ  
ประเทศ

(1) J. Van Hoorn Jr. et al, Guide To European Taxation ...,  
P 4 : 52

(2) Ibid . P 1 : 53

(3) Ibid . P 3 : 64

## 2. สถานประกอบการถาวร ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทย กับนานาประเทศ

นอกจากกฎหมายภายในจะมีบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ดังกล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่า การที่แต่ละประเทศต่างกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน, ของตน อาจทำให้บุคคลบางประเภทต้องรับภาระภาษีซ้อนขึ้น ฉะนั้น นานาประเทศจึงต้องมีการตกลงกันทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศขึ้น ดังจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบัน ประเทศไทยได้ทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวม 11 ประเทศ คือ สวีเดน ญี่ปุ่น นอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ เกาหลี อิตาลี และอังกฤษ ซึ่งตามข้อตกลงดังกล่าวได้กำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวร ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

### 2.1 สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

ตามอนุสัญญาหรือข้อตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทย ทำกับต่างประเทศต่าง ๆ ได้กำหนดขอบเขตของสถานประกอบการถาวรไว้ดังต่อไปนี้

#### 2.1.1 กรณีสถานประกอบการซึ่งทำความตกลงไว้กับทุกประเทศ ได้แก่

- ก) สถานธุรกิจประจำ
- ข) สำนักงาน
- ค) โรงงาน
- ง) โรงช่าง
- จ) เมืองหรือพิภพกรรมชาติ
- ฉ) สถานจัดการ
- ช) สาขา

อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศเกาหลีนั้น ตามข้อตกลงระหว่างประเทศไทยกับเกาหลีไม่ว่า สถานจัดการ และสาขาเป็นสถานประกอบการถาวร แต่ใครจะเสนอข้อสังเกตว่า แม้ไม่ได้กำหนดคำว่า สถานจัดการหรือสาขาไว้ในข้อตกลงก็ตาม คำว่า สถาน

ประกอบธุรกิจประจำหรือสำนักงานนั้นเป็นคำกว้าง ซึ่งครอบคลุมถึงสถานจัดการและสาขา ทั่ว

### 2.1.2 สถานประกอบการซึ่งทำความตกลงกับบางประเทศ ได้แก่

ก) คลังสินค้า ได้แก่ ความตกลงกับ สวีเดน (1) ญี่ปุ่น (2) นอร์เวย์ (3) เดนมาร์ก (4) สิงคโปร์ (5) เกาหลี (6) อังกฤษ (7)

ข) ร้านค้า ได้แก่ ความตกลงกับ เกาหลี (8)

ค) ฟาร์มไร่วัว ได้แก่ ความตกลงกับ สิงคโปร์ (9)

### 2.2 กรณีถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

ในความตกลงหรืออนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศนั้น ได้กำหนดให้บุคคลหนึ่งกระทำการในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาฝ่ายหนึ่ง เพื่อหรือแทนวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวร จึงจะเปรียบเทียบให้เห็นได้ดังนี้

#### 2.2.1 กรณีที่ทำความตกลงไว้กับทุกประเทศ ได้แก่

ก) บุคคลนั้นมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญานั้น เป็นปกติ เว้นไว้แต่ภารกิจธรรมดา ๆ ของบุคคลนั้น จำกัดอยู่เฉพาะเพียงการซื้อของหรือสินค้า เพื่อวิสาหกิจนั้น

(1) ข้อ 2 (1) (ข) (1) ของความตกลง สวีเดน

(2) ข้อ 1 (1) (ฎ) (1) ของความตกลง ญี่ปุ่น

(3) ข้อ 5 (2) (จ) ของความตกลง นอร์เวย์

(4) ข้อ 5 (2) (ฉ) ของความตกลง เดนมาร์ก

(5) ข้อ 5 (2) (ค) ของความตกลง สิงคโปร์

(6) ข้อ 8 (2) (จ) ของความตกลง เกาหลี

(7) ข้อ 5 (2) (ฉ) ของความตกลง อังกฤษ

(8) ข้อ 8 (2) (ข) ของความตกลง เกาหลี

(9) ข้อ 5 (2) (ช) ของความตกลง สิงคโปร์

คือ ทั่วแทนซึ่งมีอำนาจในการลงนามในสัญญาแทนตัวการซึ่งเป็นวิสาหกิจ  
ต่างประเทศ แต่กัจำกัดเฉพาะทั่วแทนในการขายของ เท่านั้น

ข) บุคคลนั้นได้เก็บรักษามูลภัณฑ์ ของของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจ  
นั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญานั้นเป็นปกติ และดำเนินการส่งมอบของหรือสินค้าจากมูลภัณฑ์นั้น เพื่อหรือ  
ในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ

คือ ทั่วแทนเก็บสินค้าเป็นปกติวิสัย เพื่อตัวการและส่งมอบสินค้าให้แก่ตัวการ  
ทั่ว

ค) ผู้นั้นจัดหาคำสั่งซื้อในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่แรกอย่าง เป็นปกติวิสัยทั้ง-  
หมดหรือเกือบทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจและวิสาหกิจอื่น ซึ่งวิสาหกิจ นั้น  
ควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่

อย่างไรคือผู้จัดหาคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดนั้น จะเห็นได้ว่า ทั้งหมดคือ  
100 % แต่อย่างไรคือเกือบทั้งหมดนั้น ไม่มีคำนิยามไว้ แต่เกือบทั้งหมด นั้นตีความได้ว่า 75%  
โดยยึดถือตามการแลกเปลี่ยนข้อสนเทหะระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน ซึ่งปรากฏตาม  
หนังสือรัฐมนตรีกระทรวงการคลังประเทศสวีเดน ถึงรัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศไทย  
ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2524 ความว่า

" ... เนื่องจากมีข้อสงสัยเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความในความตกลงระหว่าง  
ประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจาก  
เงินได้และจากทุน ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 1961 ข้อ 2 (1)(ข)(4)(3) ซึ่งข้อ  
สงสัยนั้นเกี่ยวกับคำถามที่ว่ากรณีบุคคลซึ่งจัดหาคำสั่งซื้อในรัฐหนึ่ง เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจ  
ของอีกรัฐหนึ่ง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ซึ่งวิสาหกิจนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผล -  
ประโยชน์ควบคุมอยู่ ควรจะถืออย่างไรว่าได้กระทำการในทำนองนี้ "เกือบทั้งหมด"สำหรับ  
วิสาหกิจนั้น ดังนั้น เพื่อที่จะจัดข้อสงสัยและบรรลุดังซึ่งผลสรุปร่วมกันในเรื่องนี้ ข้าพเจ้า  
ขอเสนอให้ข้อความดังกล่าวมีความหมายดังต่อไปนี้ คือ

1) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งได้จัดหาคำสั่งซื้อเป็นประจำตามแบบที่กล่าวถึงข้างต้น  
เป็นเวลา 1 ปี ถือว่าบุคคลนั้นได้จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ

ในปีนั้น ถ้า

(ก) ร้อยละ 75 ขึ้นไปของค่านายหน้าของบุคคลนั้นได้รับมาจากคำสั่งซื้อที่  
ไต่จ้กหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

(ข) ร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้นของมูลค่าในสัญญาทั้งหมดของคำสั่งซื้อที่ไต่จ้กหา  
ในปีนั้นเป็นผลเนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่ไต่จ้กหาให้แก่วิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ

2) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งไต่จ้กหาคำสั่งซื้อเป็นประจำตามวิธีการที่กล่าวถึงข้างต้น  
เป็นเวลา 2 ปี ถือว่าบุคคลนั้นไต่จ้กหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ  
ในช่วงระยะเวลาปีที่ 2 ถ้า

(ก) ผลเฉลี่ยทุกปีใน 2 ปี ของค่านายหน้าของบุคคลนั้น ได้รับเนื่องมา-  
จากการจ้กหาคำสั่งซื้อสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้นของค่านายหน้า  
ทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในแต่ละปี สำหรับช่วงระยะเวลา 2 ปีนั้น หรือ

(ข) ผลเฉลี่ยแต่ละปีสำหรับช่วงระยะเวลา 2 ปี ของผลรวมของมูลค่า  
ในสัญญาสำหรับคำสั่งซื้อที่ไต่จ้กหาเพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้น ของ  
ผลเฉลี่ยแต่ละปีสำหรับช่วงเวลา 2 ปีนั้น ของผลรวมของมูลค่าของสัญญาทั้งหมด หรือ

(ค) ร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้น ที่ค่านายหน้า ซึ่งบุคคลนั้นได้รับมาในช่วง  
ระยะเวลาปีที่ 2 ได้มาจากคำสั่งซื้อที่ไต่จ้กหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

(ง) ร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้นของผลรวมของมูลค่าในสัญญาทั้งหมดของคำ  
สั่งซื้อที่ไต่จ้กหา ระหว่างช่วงเวลาปีที่ 2 เป็นผลเนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่ไต่จ้กหาให้แก่วิสาหกิจ  
นั้น ๆ

3) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งจ้กหาคำสั่งซื้อเป็นประจำตามวิธีการที่กล่าวถึงข้างต้น เป็น  
เวลา 3 ปี หรือน้อยกว่านั้น ถือว่าบุคคลนั้นไต่จ้กหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็น  
ปัญหานั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาปีสุดท้าย ถ้า

(ก) ผลเฉลี่ยประจำปีสำหรับช่วงระยะเวลา 3 ปีสุดท้ายของค่านายหน้า  
ที่ได้รับสำหรับการจ้กหาคำสั่งซื้อเพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือน้อยกว่านั้นของผล -



เฉลี่ยของกานายหน้าทั้งหมดของบุคคลนั้น ใ้รับสำหรับช่วงระยะเวลา 3 ปีนี้ หรือ

(ข) ผลเฉลี่ยประจำปีของผลรวมของมูลค่าสัญญาในช่วงระยะเวลา 3 ปี สำหรับคำสั่งซื้อที่ไ้จัดหาเพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ 75 หรือกว่านั้น ของผลเฉลี่ยประจำปีสำหรับมูลค่าสัญญาทั้งหมดในช่วงระยะเวลา 3 ปีนี้ หรือ

(ค) ร้อยละ 75 หรือกว่านั้นของกานายหน้าทีบุคคลนั้นไ้รับมา ในเวลาปีสุดท้าย หรือในปีก่อนปีสุดท้ายเป็นผลเนื่องมาจากกาที่ไ้จัดหาคำสั่งซื้อสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

(ง) ร้อยละ 75 หรือกว่านั้นของผลรวมของมูลค่าสัญญาทั้งหมดในคำสั่งซื้อที่ไ้จัดหา ระหว่างปีสุดท้ายหรือระหว่างปีก่อนสุดท้ายเป็นผลเนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่ไ้จัดหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ

ความตกลงเกี่ยวกับเรื่องการค้าความนี้จะใช้บังคับสำหรับปีรายได้ ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1982 เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณค่าเฉลี่ยตาม (2) และ (3) ของความตกลงที่จะใช้บังคับในปีรายได้ ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1980

ถาทานยอมรับการที่ความคังกล่าวข้างต้น ข้าพเจ้าขอให้ทานยื่นยันการรับรองนั้นด้วย เมื่อทานรับรองแล้ว หนังสือฉบับนี้และหนังสือรับรองของท่านจะถือเป็นความตกลง ตามข้อ 20 ของความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี เก็บจากเงินไ้และจากทุน ลงวันที่ 20 ตุลาคม ค.ศ. 1961 เกี่ยวกับการที่ความบางส่วนของข้อ 2 ของความตกลงคังกล่าว

ซึ่งทางประเทศไทยโดย รัฐมนตรีกระทรวงการคลัง ไ้ตอบหนังสือฉบับคังกล่าวไปแล้ว เมื่อวันที่ 29 ตุลาคม 2524 ความว่า

ข้าพเจ้าขออ้างหนังสือของท่าน ลงวันที่ 13 สิงหาคม ค.ศ. 1981 ซึ่งมีข้อความคังต่อไปนี้

" เนื่องจากมีข้อสงสัยเกิดขึ้น ... ของความตกลงคังกล่าว "

ข้าพเจ้าขอแจ้งให้ท่านทราบว่า ข้าพเจ้ายินดีรับข้อเสนอในหนังสือของท่าน ดังกล่าว ข้าพเจ้าจึงขอยืนยันให้หนังสือของท่านและหนังสือยืนยันฉบับนี้ของข้าพเจ้า ถือเป็นความตกลงร่วมกันตามข้อ 20 ของความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี เก็บจากเงินโคและทุน ลงวันที่ 20 ตุลาคม ค.ศ. 1961 ในส่วนที่เกี่ยวกับการตีความบางส่วน of ข้อ 2 ของความตกลงดังกล่าว

เนื่องจากหลักในการทำอนุสัญญาจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติ ฉะนั้น การตีความของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสวีเดนดังกล่าวข้างต้น ซึ่งใช้ในการตีความอนุสัญญาที่ไทยทำกับทุกประเทศด้วย

อย่างไรคือ ผู้จัดทำคำส่งข้อ ซึ่งอยู่ในความควบคุมหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ แยกพิจารณาได้ดังนี้

#### 1) ควบคุมในค่านทุน

การควบคุมค่านทุนนั้น เป็นไปได้ในกรณีที่วิสาหกิจหนึ่ง ไปถือหุ้นในอีกวิสาหกิจหนึ่ง ถึงขนาดที่มีสิทธิออกเสียงข้างมาก หรือออกเสียงจนเป็นเหตุให้ชนะทำให้ ผู้ถือหุ้นอื่นต้องติดตาม เช่น ถือหุ้น 51 % ในจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัท

#### 2) ควบคุมในค่านบริหาร

การควบคุมค่านบริหาร คือ กรรมการของวิสาหกิจหรือเข้าเป็นกรรมการของอีกวิสาหกิจหนึ่ง เกินครึ่งของกรรมการทั้งหมดของวิสาหกิจนั้น

กรณีดังกล่าวนี้บัญญัติอยู่ในข้อตกลงเพื่อการเว้นภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับทุกประเทศ ยกเว้น ฝรั่งเศส และ เกาหลี

ง) บุคคลนั้นจัดทำคำส่งข้อทั้งหมดในรัฐผู้ทำสัญญานั้นอยู่เป็นปกติ เพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

ข้อตกลงนี้บัญญัติอยู่ในความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย กับ

รัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ใดๆคือทั้งหมด หรืออยู่ใน ความควบคุมหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้นเป็นไปตามแนวกังกล่าวมาแล้ว ดังนั้น ผู้ จักหาคำสั่งข้อเกือบทั้งหมดจึงไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร สำหรับประเทศฝรั่งเศส

จ. ผู้จักหาคำสั่งข้อเบ็ดเตล็ดในรัฐหลัง ใดเคยมีถิ่นที่อยู่ในหรือบริษัท

ข้อตกลงดังกล่าวนี้มีผลอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่าง ไทยกับเกาหลี

2.3 กรณีไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

ตามอนุสัญญา หรือข้อตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับ - ประเทศต่าง ๆ ใ้บัญญัติถึงกรณีไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ใ้ดังนี้

2.3.1 วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าใ้ประกอบธุรกิจใ้รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่าน ทางนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง ๆ ไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่น ใ้ นั้นใ้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจของตน แต่จะไม่ใ้บังคับ ถ้าหากว่านายหน้า หรือ ตัวแทนใ้ นั้นใ้ประกอบการใ้อีกรัฐหนึ่ง เกี่ยวกับกิจกรรมที่กำหนดใ้ใ้วรรรกอนทั้งหมดหรือ เกือบทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจนั้นเองหรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุม ของวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

ข้อตกลงดังกล่าวนี้ประเทศไทยใ้ทำความตกลงใ้กับประเทศดังต่อไปนี้

เยอรมัน (1)	ฝรั่งเศส (2)	เนเธอร์แลนด์ (3)	สิงคโปร์ (4)	เกาหลี (5)	อังกฤษ (6)
-------------	--------------	------------------	--------------	------------	------------

- (1) ข้อ 5 (6) และ (7) ของความตกลงกับเยอรมัน ฯ
- (2) ข้อ 5 (5) และ (6) ของความตกลงกับฝรั่งเศส ฯ
- (3) ข้อ 5 (6) และ (7) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ ฯ
- (4) ข้อ 5 (5) และ (6) ของความตกลงกับสิงคโปร์ ฯ
- (5) ข้อ 8 (5) และ (6) ของความตกลงกับเกาหลี ฯ
- (6) ข้อ 5 (6) และ (7) ของความตกลงกับอังกฤษ ฯ

อิตาลี (1) ญี่ปุ่น (2)

อย่างไรคือ การประกอบธุรกิจผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง ตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพอิสระ หรืออยู่ในความควบคุมหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น ใ้กล่าวมาแล้วใน ข้อ 1.3.2 และข้อ 1.3.3

2.3.2 นายหน้าที่มีฐานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งดำเนินการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และผู้ที่จะเป็นลูกค้าในอาณาเขตของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ไม่ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่หลัง ของวิสาหกิจนั้น

ข้อตกลงดังกล่าวนี้ประเทศไทยได้ทำความตกลงไว้กับประเทศดังต่อไปนี้คือ สวีเดน (3) นอร์เวย์ (4) เดนมาร์ก (5)

อย่างไรคือนายหน้าที่มีฐานะเป็นอิสระอย่างแท้จริงนั้น ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับสวีเดน นอร์เวย์ และเดนมาร์ก ไม่ได้บัญญัติไว้ อาจพิจารณาได้เช่นเดียวกับตัวแทน ที่มีสถานภาพอิสระ คือ ไม่กระทำการเพื่อบุคคลใด คณะใด หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ และไม่อยู่ในความควบคุมหรือมีผลประโยชน์ควบคุมของวิสาหกิจนั้น ซึ่งใ้กล่าวมาแล้วในข้อ 1.3.2

- 
- (1) ข้อ 5 (5) และ (6) ของความตกลงกับอิตาลี ๓
- (2) ข้อ 2 (1) (ฉ) (5) และ (6) ของความตกลงกับญี่ปุ่น ๓
- (3) ข้อ 2 (1) (ข) (5) และ (6) ของความตกลงกับสวีเดน ๓
- (4) ข้อ 5 (6) และ (7) ของความตกลงกับนอร์เวย์ ๓
- (5) ข้อ 5 (6) และ (7) ของความตกลงกับเดนมาร์ก ๓

ตัวอย่าง

บริษัท ASEA-THAI AGENCY ประกอบกิจการนายหน้า ตัวแทนค่างานในกิจการ และธุรกิจทุกประเภท ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ในปี 2521 บริษัทเป็นตัวแทนติดต่อให้ บริษัทต่าง ๆ รวมทั้งรัฐวิสาหกิจ ใ้ซื้อสินค้าจากต่างประเทศ คือ บริษัทในประเทศเดนมาร์ก สวีเดน ฝรั่งเศส เยอรมัน และ นอร์เวย์ มีจำนวนทั้งสิ้น 35 รายการ เป็นของบริษัท ASEA AB - SWEDEN 21 สัญญาเป็นของ ASEA KABEL 5 สัญญา นอกนั้นเป็นของบริษัทอื่น บริษัท ASEA AB - SWEDEN เป็นผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัท ASEA KABEL แต่การดำเนินการแยกกันกรณีถือได้ว่าบริษัทดำเนินการ เป็นตัวแทนให้แก่บริษัทในต่างประเทศ กลุ่มเดียวกัน เป็นส่วนใหญ่ ไม่เป็นตัวแทนโดยอิสระ ไม่เข้าข้อยกเว้นตาม ข้อ 2 (5) แห่งความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน บริษัทฯ จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ และ 70 ทวิ (1)

ข้อสังเกต หนังสือขอขอรื้อของกรมสรรพากรฉบับที่บริษัท ASEA THAI ได้กระทำการ เป็นนายหน้าให้บริษัททั้ง ใน เครือและไม้อยู่ในเครือ เข้าทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทกับผู้อนุญาตและผู้นายหน้าเป็นเรื่องนายหน้าตามมาตรา 845 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การเป็นนายหน้าของบริษัท ASEA THAI AGENCY ตามข้อเท็จจริงนี้ เห็นได้ชัดและเพียงพอว่าเป็นนายหน้าอิสระ เพราะตลอดปีดังกล่าวบริษัทได้ติดต่อกับบริษัท ทั้งในเครือและนอกเครือ หลายบริษัทไม่กระทำโดยเฉพาะเจาะจงกับบริษัทหนึ่งบริษัทใดทั้งบริษัทในเครือทั้งหมดก็ไม่มีบริษัทใดถือหุ้นอยู่ในบริษัท ASEA THAI AGENCY ของเงินที่ลงทุนทั้งหมด และกรรมการบริษัทส่วนใหญ่เป็นคนไทยเมื่อการกระทำของบริษัท ASEA THAI AGENCY เป็นลักษณะนายหน้าแล้ว การที่บริษัทจะเป็นตัวแทนอยู่ในความควบคุมของบริษัทในเครือหรือไม่ จึงไม่ต้องเป็นประเด็นที่จะนำมาพิจารณา

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/13171 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2522

## 2.4 การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีเงินได้นั้น ตามอนุสัญญาหรือข้อตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จะกำหนดไว้ว่ากำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้น จะจัดเก็บภาษีใดเฉพาะวิสาหกิจซึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐนั้นเท่านั้น ส่วนหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้ไม่ได้บัญญัติไว้ ดังนั้น จึงต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศนั้น ซึ่งตามประมวลรัษฎากรก็โดยคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ทวี ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการในประเทศไทย แม้ค่าใช้จ่ายจะเกิดนอกประเทศไทยก็นำมาหักค่าใช้จ่ายได้ ทั้งในอนุสัญญาภาษีซ้อนยังได้กล่าวเนนถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไปให้นำมาทำเป็นค่าใช้จ่ายได้ ในเรื่องนี้ในทางปฏิบัติ ถ้าหากว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป เกิดนอกประเทศ

ตัวอย่างเช่น เงินเดือนกรรมการ ค่าเช่าสำนักงาน ค่าน้ำไฟ ค่าจ้างพนักงาน ค่าเครื่องมือเครื่องใช้ทุกชนิด ฯลฯ เหล่านี้ของสำนักงานใหญ่จะไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้

คงที่ใดกล่าวมาแล้วในบทที่ ๖ ว่าการคำนวณภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ว่าหากค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการในประเทศไทย และไม่อาจจะชี้ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายจำนวนเท่าใดที่ควรจะเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจการในประเทศไทย ทั้งนี้ เพราะว่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากได้ให้บริการ เช่น เกี่ยวกันกับสาขาอื่น ๆ ด้วย มีผู้เคยเสนอแนะให้ใช้หลัก (1) Percentage allocation หากวิธีในการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย จากสำนักงานใหญ่มายังสถานประกอบการถาวรโดยสูตรว่า

$$\frac{\text{ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่}}{\text{ยอดขายทั่วโลก}} \times \text{ยอดขายในประเทศไทย} = \text{ค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทย}$$

(1) กฤตศิลป์ กนกนาก. "ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ." วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์บัณฑิต วิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525

คงได้กล่าวมาข้างต้นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 76 ทวิ เป็น
 การการปฏิบัติในแง่ที่ว่าตามตัวบทมาตรา 76 ทวิ มีขอบเขตที่กว้างกว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนในแง่ที่
 ว่า ถ้าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการใน
 ประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นต้องเสียภาษีให้แก่อธิบดีไทย ทั้งนี้โดยไม่ตองคำนึงว่า ผู้
 ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ นั้น เป็นตัวแทนค้าต่าง ตัวแทนอิสระหรือนายหน้าอิสระใด ๆ ทั้งสิ้น
 แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเขียนเรื่องนี้ไว้เป็นข้อยกเว้นว่า หากนิติบุคคลต่างประเทศ ประกอบ
 กิจการในประเทศไทย โดยผ่านบุคคลดังกล่าวข้างต้น ไม่ได้ว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นมี สถาน
 ประกอบการถาวรในประเทศไทย คือ ไม่มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่อธิบดีไทยนั่นเอง ฉะนั้น จึง
 สรุปได้ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนในเรื่องนี้เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร .


  
 ศูนย์วิทยทรัพยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย