

บันทึก

เรื่อง ท้าหรือเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับการรับจ้างทำของในต่างประเทศ

กระทรวงการคลังได้มีหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๐๒๙ ลงวันที่ ๕ มกราคม ๒๕๒๐ ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัยปัญหาว่า การที่บริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างมาลงนามในสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย แต่งานที่ทำตามสัญญาได้กระทำในต่างประเทศทั้งหมด จะถือว่าบริษัทดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย ตามบทบัญญัติมาตรา ๗๖ ทวิ^๑ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ข้อเท็จจริงตามหนังสือที่แจ้งไปมีว่า กองทัพเรือได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทแคนดิเออร์ นาวัล เบรดา ซึ่งเป็นบริษัทรับต่อเรือตั้งขึ้นตามกฎหมายและอยู่ในประเทศอิตาลี เป็นผู้สร้างเรือยนต์เร็วโจมตี สัญญาว่าจ้างได้กระทำ ณ กองทัพเรือ กรุงเทพมหานคร โดยบริษัทผู้รับจ้างได้มอบอำนาจให้ลูกจ้างของตนมาลงนามแทนในประเทศไทย แต่การต่อเรือดังกล่าวทั้งหมดได้กระทำที่อู่ของบริษัทฯ ณ ประเทศอิตาลี และเมื่อทำงานเสร็จให้ส่งมอบเรือต่อกองทัพเรือที่เมืองเวนิช ประเทศอิตาลี ซึ่งในการดำเนินการด้านธุรการเกี่ยวกับการติดต่อกับกองทัพเรือในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการ ซึ่งในเรื่องนี้ กระทรวงการคลังเห็นว่า อาจแยกพิจารณาได้เป็นสองความเห็น คือ

(๑) ความเห็นที่หนึ่งเห็นว่า คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” ตามมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายมิได้ระบุไว้แน่ชัดว่า จะต้องให้บริการในประเทศไทยจึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อได้มีการทำสัญญาในประเทศไทย ก็ถือว่าได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว ส่วนการไปทำงานกัน ณ ที่ใดก็เป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น ทั้งนี้ จะเห็นได้ชัดในคำนิยาม “ผู้ประกอบการค้า” ตามมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรที่ระบุไว้ชัดว่าต้องประกอบการค้าในราชอาณาจักร จึงจะต้องเสียภาษีการค้า และตามนัยเทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๒๑/๒๕๐๙ ระหว่าง บริษัทยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า บริษัทในประเทศฮอลันดาส่งลูกจ้างเข้ามาทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทยกับการทำเรือแห่งประเทศไทย ถือว่า บริษัทฮอลันดาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

^๑ มาตรา ๗๖ ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในกำไรหรือนายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

(๒) ความเห็นที่สองเห็นว่า ตามความในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” นั้น ต้องมีลักษณะดังนี้ คือ

(ก) งานหรือการให้บริการต้องกระทำในประเทศไทย

(ข) บริษัทต่างประเทศจะต้องมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอยู่ในประเทศด้วย

แต่ตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ งานที่บริษัทฯ รับทำให้นั้นได้กระทำในต่างประเทศทั้งสิ้น ส่วนกรณีที่ลูกจ้างเข้ามาในประเทศไทยนั้นก็เพื่อเข้ามาลงนามในสัญญา มิได้อยู่ประกอบกิจการรับจ้างทำของในประเทศไทยแต่ประการใดทั้งสิ้น กรณีจึงไม่ถือว่าบริษัทฯ ประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้แต่ประการใด ส่วนคำพิพากษาฎีกาในเรื่องซื้อขายที่อ้างถึงนั้นจะนำมาเป็นบรรทัดฐานในเรื่องรับจ้างทำของไม่ได้ เพราะสัญญาซื้อขายนั้นเมื่อมีการลงนามในสัญญาซื้อขายที่บริษัทต่างประเทศส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย ก็ต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการซื้อขายในประเทศไทยแล้ว ซึ่งต่างกับการรับจ้างทำของ แม้ลูกจ้างบริษัทต่างประเทศจะได้มาลงนามในสัญญาในประเทศไทย แต่การประกอบกิจการในประเทศไทยยังไม่มี เพราะการประกอบกิจการตามสัญญาจ้างทำของนั้นจะมีขึ้นได้ต่อเมื่อลงมือทำงานนั้น

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวและได้ฟังข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพกร) และผู้แทนกระทรวงกลาโหม (กองทัพเรือ) แล้ว ปรากฏว่า สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ กรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค.๐๘๐๔/๘๕๑๔ ลงวันที่ ๒๕ พฤษภาคม ๒๕๑๙ เรื่อง การเสียภาษีอากรรับเหมาต่อเรือในต่างประเทศ ถึงผู้จัดการบริษัทคอมเมอร์เชียลแอสโซซิเอตส์จำกัด^๒ ไปแล้วว่า สัญญาจ้างต่อเรือเข้าลักษณะเป็น “สัญญาจ้างทำของ” แม้จะมีลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาแทนในประเทศไทยก็ตามแต่โดยที่การให้บริการและผลสำเร็จของงานตามสัญญานี้เกิดในต่างประเทศทั้งหมด การประกอบกิจการตามสัญญานี้จึงไม่ถือว่า บริษัทแคนติเออร์ นาวาล เบรดา ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทแคนติเออร์ นาวาล เบรดา จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้แต่ประการใด และเมื่อบริษัทแคนติเออร์ นาวาล เบรดา ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว กองทัพเรือผู้จ่ายเงินค่าจ้างก็ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายแต่ประการใด

^๒

ฯลฯ

ฯลฯ

๑. ภาษีเงินได้นิติบุคคล สัญญาจ้างต่อเรือเข้าลักษณะเป็น สัญญาจ้างทำของ แม้จะมีลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาแทนในประเทศไทยก็ตาม แต่โดยที่การให้บริการและผลสำเร็จของงานตามสัญญานี้เกิดในต่างประเทศทั้งหมด การประกอบกิจการตามสัญญานี้จึงไม่ถือว่าบริษัทอิตาลีประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทอิตาลีจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้แต่ประการใด และเมื่อบริษัทอิตาลีไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว กองทัพเรือผู้จ่ายเงินค่าจ้างก็ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายแต่ประการใด

ฯลฯ

ฯลฯ

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) เห็นว่าในเรื่องนี้ แม้เจ้าหน้าที่ของกระทรวงการคลังจะมีความเห็นไม่ตรงกัน ก็เป็นเรื่องภายในของส่วนราชการเดียวกัน และเมื่อกรมสรรพากรผู้มีหน้าที่โดยตรงในการเก็บรักษาต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากรได้ตอบไปยังบริษัทคอมพิวเตอร์เซียลแอสโซซิเอทส์ จำกัด เป็นการขัดแย้งเด็ดขาดแล้ว เช่นนั้น ทั้งมิได้ปรากฏว่ามีความเห็นขัดแย้งกับส่วนราชการใดให้เป็นปัญหาขึ้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่าไม่สมควรพิจารณาปัญหาของกระทรวงการคลังในเรื่องนี้ต่อไป

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์
(นายสมภพ โหตระกิตย์)
(เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา)

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กุ่มภาพันธุ์