

บันทึก

เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้ในการจ้างบริษัทต่างประเทศปฏิบัติงาน  
ในต่างประเทศขององค์การก๊าซธรรมชาติแห่งประเทศไทย

ตามที่องค์การก๊าซธรรมชาติแห่งประเทศไทย ได้มีหนังสือ ที่ อก.๑๐๐๓/๑๔๐๘ ลงวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๖๒ ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาว่า การที่องค์การก๊าซธรรมชาติฯ ได้ทำสัญญาว่าจ้างให้บริษัทฟลูออรีโอเชียน เซอร์วิส เซส อิงค์ ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา ไม่มีสาขา ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนอยู่ในราชอาณาจักร ให้ทำการศึกษาและออกแบบวิศวกรรมตลอดจนให้คำปรึกษาในการจัดซื้อและควบคุมงานในต่างประเทศ เพื่อใช้ในงานตามโครงการพัฒนาก๊าซธรรมชาติในอ่าวไทย ซึ่งงานที่บริษัทฯ ปฏิบัติทั้งหมดเป็นงานที่กระทำและมีการส่งมอบงานกันนอกประเทศไทย ทั้งสิ้น และการจ่ายเงินค่าจ้างให้แก่บริษัทนั้นบางส่วนจ่ายโดยตรงจากธนาคารโลก ในประเทศสหรัฐอเมริกา และบางส่วนจ่ายจากเงินขององค์การก๊าซธรรมชาติฯ ในประเทศไทย นั้น เงินค่าจ้างที่บริษัทฯ ได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันจะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ องค์การก๊าซธรรมชาติแห่งประเทศไทยได้หารือปัญหาดังกล่าวไปยังกรมสรรพากรแล้ว กรมสรรพากรเห็นว่า เงินค่าจ้างที่บริษัทฯ ได้รับตามสัญญาดังกล่าวมีลักษณะเป็นเงินได้จากการให้บริการเกี่ยวกับวิศวกรรมและสถาปัตยกรรมอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งองค์การก๊าซธรรมชาติฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ของบริษัทฯ ไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร แต่องค์การก๊าซธรรมชาติฯ ไม่เห็นด้วยกับความเห็นดังกล่าวของกรมสรรพากร และเห็นว่าปัญหาการจ้างทำนองเดียวกันนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยตีความไว้แล้วว่าในกรณีที่เป็นการจ้างประกอบกิจการในต่างประเทศและงานทั้งหมดกระทำในต่างประเทศแล้ว บริษัทฯ ผู้รับจ้างไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ฉะนั้นกรณีที่องค์การก๊าซธรรมชาติฯ จ้างบริษัทฟลูออรีโอเชียน เซอร์วิส เซส อิงค์ นี้ก็มีลักษณะทำนองเดียวกัน คือ งานทั้งหมดทำในต่างประเทศจึงเห็นว่า บริษัทฯ ไม่ควรเสียภาษีในประเทศไทย และหากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นเป็นประการใดแล้ว องค์การก๊าซธรรมชาติฯ ก็จะได้ถือเป็นหลักปฏิบัติในการทำสัญญาต่อไป นั้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนองค์การก๊าซธรรมชาติแห่งประเทศไทย เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นว่า

๑. บทบัญญัติที่เกี่ยวกับกรณีนี้ได้แก่มาตรา ๗๐<sup>๑</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ได้

<sup>๑</sup> มาตรา ๗๐ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้

กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินอันมีลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐<sup>๒</sup> (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยซึ่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๖) ได้แก่เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรมสถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้

๒. ข้อเท็จจริงตามกรณีที่เป็นปัญหานี้ สรุปได้ว่า บริษัทฟลูออโรเอเชียน เซอร์วิส เซลลิงค์

(๑) เป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ

(๒) ไม่มีสาขา ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนอยู่ในประเทศไทยได้รับจ้างทำการศึกษาและออกแบบวิศวกรรม ตลอดจนให้คำปรึกษาในการจัดซื้อและควบคุมงานในต่างประเทศ เพื่อใช้ในงานตามโครงการก๊าซธรรมชาติในอ่าวไทย ให้แก่องค์การก๊าซธรรมชาติ ฯ โดยค่าจ้างในการทำงานตามสัญญาบางส่วนได้รับจ่ายโดยตรงจากธนาคารโลกและบางส่วนจากองค์การก๊าซธรรมชาติ ฯ แต่งานที่บริษัทปฏิบัติทั้งหมดเป็นงานที่กระทำและส่งมอบกันนอกประเทศลักษณะของงานตามสัญญาดังกล่าว คืองานทำการศึกษาและออกแบบวิศวกรรม ตลอดจนให้คำปรึกษาในการจัดซื้อและควบคุมงานในต่างประเทศเพื่อใช้ในงานตามโครงการพัฒนาก๊าซธรรมชาติในอ่าวไทย

๓. งานตามข้อเท็จจริงข้างต้นถือได้ว่ามีลักษณะเป็นงานประกอบวิชาชีพอิสระทางวิศวกรรมได้แขนงหนึ่ง เพราะงานวิศวกรรมนั้นมีความหมายรวมถึงงานออกแบบและคำนวณงานให้คำปรึกษา งานพิจารณาตรวจสอบ งานค้นคว้า งานวิเคราะห์และการหาข้อมูลต่าง ๆ อันจะนำมาประกอบการวินิจฉัยเกี่ยวกับงานวิศวกรรมด้วย ดังจะเห็นได้จากการกำหนดถึงลักษณะวิชาชีพวิศวกรรมควบคุมไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓ (พ.ศ.๒๕๐๘) ออกตามความใน

ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามวิธีการและอัตราดังต่อไปนี้แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา ๕๔ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ฯลฯ

ฯลฯ

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรมพาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

<sup>๒</sup> มาตรา ๔๐ เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ฯลฯ

ฯลฯ

พระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ.๒๕๐๕<sup>๓</sup>

เมื่อบริษัทฟลูออรีโอเซียน ฯ ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศทำสัญญาจ้างทำงานวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามกฎหมายของราชอาณาจักรมาตรา ๔๐ (๖) และมาตรา ๗๐ ได้กำหนดว่าบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระที่จ่ายจากประเทศไทยหรือในประเทศไทย แม้การประกอบกิจการนั้นจะมีได้กระทำในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีเงินได้เช่นนี้แล้ว ก็ย่อมต้องถือว่า บริษัทฟลูออรีโอเซียน ฯ เข้าอยู่ในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๐ ซึ่งผู้จ่ายคือองค์การกำชาธรรมชาติ ฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามวิธีการและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗๐ ดังกล่าว และแม้ว่าเงินได้ที่จ่ายบางส่วนจะจ่ายโดยตรงจากธนาคารโลก แต่เงินได้ส่วนนั้นก็เป็นเงินได้ที่ประเทศไทยได้กู้จากธนาคารโลกเพื่อใช้ในโครงการขององค์การกำชาธรรมชาติ ฯ จึงต้องถือว่าเงินได้ส่วนนั้นเป็นเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทย ซึ่งธนาคารโลกเป็นผู้จ่ายแทนนั่นเอง

ส่วนความเห็นโต้แย้งขององค์การกำชาธรรมชาติ ฯ ที่ว่า สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยตีความไว้ว่า ในกรณีที่เป็นการจ้างประกอบกิจการในต่างประเทศ และงานทั้งหมดกระทำในต่างประเทศแล้ว บริษัทผู้รับจ้างไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย นั้น เห็นว่า องค์การกำชาธรรมชาติ ฯ ยังเข้าใจความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาคลาดเคลื่อนอยู่ ความเห็นดังกล่าว สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) ได้ให้ความเห็นไว้ตามข้อหารือของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับกรณีสัญญาจ้างต่อเรือระหว่างบริษัทแคนทิเออร์นาเวล เบรดา กับกองทัพเรือ ซึ่งข้อเท็จจริงของกรณีดังกล่าวเป็นเรื่องเงินได้จากการจ้างทำของ ซึ่งไม่มีลักษณะเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระเช่นกรณีที่เป็นปัญหานี้ กล่าวคือสัญญาจ้างดังกล่าวมีลักษณะเป็นการจ้างรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระใน

<sup>๓</sup> ให้กำหนดวิชาชีพวิศวกรรมในสาขา แขนง และขนาดดังต่อไปนี้ เป็นวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม

สาขา ๑ วิศวกรรมโยธา

๑. งานออกแบบและคำนวณ หมายถึงการใช้ความรู้ในสาขาวิศวกรรมโยธา เพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดในการก่อสร้างโดยแสดงเป็นแบบรูป ข้อกำหนดและประมาณการ

๒. งานควบคุมการก่อสร้าง หมายถึงการอำนวยความสะดวกดูแลการก่อสร้างในสาขาวิศวกรรมโยธา ให้เป็นไปโดยถูกต้องตามหลักวิชาการ แบบรูป และข้อกำหนด

๓. งานพิจารณาตรวจสอบ หมายถึงการค้นคว้า การวิเคราะห์ การทดสอบการหาข้อมูล และสถิติต่าง ๆ เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ประกอบการตรวจสอบวินิจฉัยงานในสาขาวิศวกรรมโยธา

๔. งานวางโครงการก่อสร้าง หมายถึงการวางแผนผังหรือการวางแผนงานการก่อสร้างในสาขาวิศวกรรมโยธา

๕. งานให้คำปรึกษา หมายถึงการให้คำแนะนำ และหรือการตรวจสอบที่เกี่ยวกับงานในสาขาวิศวกรรมโยธา ตาม ๑.๒.๓.หรือ ๔.

ส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ซึ่งเงินได้จากงานดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๕๐ (๗) อันอยู่นอกขอบข่ายของข้อกำหนดตามมาตรา ๗๐ กรณีจึงจะนำมากล่าวอ้างเปรียบเทียบกันมิได้

(ลงชื่อ) วัฒนา รัตนจิตร

(นายวัฒนา รัตนจิตร)

กรรมการร่างกฎหมายประจำ

รักษาราชการแทน รองเลขาธิการ ฯ

ปฏิบัติราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๖๒