การทำงานทางไกลกับสถานประกอบการถาวรตามมาตรา 76 ทวิ

โดย เอกสยาม ชัยศร ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

> เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

สาระสำคัญโดยสรุป

- **ฐาน อำนาจ อยู่ ที่มาตรา 76 ทวิ ไม่ใช่ ที่ นิยาม สถานประกอบการ ถาวร ใน อนุสัญญา** บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยจากการนั้น ถูกถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย
- **ผู้ที่ทำหน้าที่นั้นเป็นตัวแทนโดยผลของกฎหมาย** ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล และมีหน้าที่กับความรับผิดในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวถึงเท่านั้น
- **เมื่อคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ให้ใช้มาตรา 71 (1) โดยอนุโลม** คือประเมินในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า
- **การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเป็นภาระภาษีคนละชั้นกัน** ตามมาตรา 70 ทวิ ต้องหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายและนำส่งพร้อมยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย
- **ขอบเขตของคำว่าลูกจ้างและผู้ทำการแทนมิได้กว้างอย่างไม่มีขอบเขต** แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเห็นว่าบุคคลที่เป็นลูกจ้างของบริษัทในประเทศไทยแต่ผู้เดียวและไม่ได้ทำงานใดให้บริษัทต่างประเทศ ไม่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศนั้น

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

- **การประเมินตามมาตรา 76 ทวิ อุทธรณ์ได้** โดยผลของวรรคสามของมาตราเดียวกัน
- **อนุสัญญาต้นแบบ OECD ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2568** คณะมนตรีองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาอนุมัติเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2568 โดยมีสาระส่วนหนึ่งว่าด้วยการทำงานทางไกลข้ามพรมแดน

ฐานอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ

มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยจากการนั้น องค์ประกอบจึงอยู่ที่บุคคลและผลของการมีบุคคลนั้น ไม่ได้อยู่ที่การมีสำนักงานจดทะเบียน[1]

ในทางโครงสร้าง บทบัญญัตินี้เป็นบทสมมุติทางกฎหมาย กล่าวคือ กฎหมายมิได้รอให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสถานประกอบการในประเทศไทยด้วยตนเอง แต่ผูกอำนาจจัดเก็บภาษีไว้กับข้อเท็จจริงที่ว่ามีบุคคลทำการอยู่ในประเทศไทยเพื่อกิจการของบริษัทนั้น และบริษัทได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยจากการนั้น

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ ในทางปฏิบัติของยุคที่การทำงานย้ายออกจากสำนักงาน ข้อเท็จจริงที่กฎหมายเรียกหาอาจเกิดขึ้นโดยที่บริษัทต่างประเทศไม่เคยตัดสินใจเข้ามาในประเทศไทยเลย เพียงแต่มีผู้ปฏิบัติงานให้อยู่ในประเทศไทย การวิเคราะห์จึงต้องเริ่มที่ถ้อยคำสามคำในตัวบท มิใช่ที่คำว่าสำนักงานหรือที่อยู่ของนายจ้าง

ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน และผู้ทำการติดต่อ

ถ้อยคำสามคำในมาตรา 76 ทวิ คือ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน และผู้ทำการติดต่อ เป็นฐานทางเลือก ไม่ใช่เงื่อนไขที่ต้องครบพร้อมกัน เพียงข้อใดข้อหนึ่งประกอบกับการที่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ก็เพียงพอให้เกิดผลตามบทสมมุติของมาตรานี้ โดยตัวบทมิได้กำหนดจำนวนบุคคลหรือระยะเวลาขั้นต่ำไว้[1]

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ความกว้างของถ้อยคำนี้เป็นจุดที่ทำให้ขอบเขตของมาตรา 76 ทวิ ต่างจากนิยามสถานประกอบการถาวรที่ปรากฏในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งอาศัยองค์ประกอบเรื่องสถานที่ที่แน่นอนและความคงอยู่เป็นสำคัญ การวินิจฉัยตามกฎหมายภายในจึงอาจให้ผลก่อนที่การวิเคราะห์ตามอนุสัญญาจะเริ่มต้นด้วยซ้ำ

ในเชิงโครงสร้าง ถ้อยคำว่า “ในการประกอบกิจการในประเทศไทย” ทำหน้าที่จำกัดขอบเขต บุคคลที่อยู่ในประเทศไทยแต่มิได้ทำการใดเพื่อกิจการของบริษัทต่างประเทศ ย่อมไม่เข้าองค์ประกอบ และการได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยต้องเป็นผลจากการกระทำของบุคคลนั้น

สถานะตัวแทนและขอบเขตของหน้าที่

มาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ และมีหน้าที่กับความรับผิดในการยื่นรายการและเสียภาษีตามส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวถึงเท่านั้น[1]

สถานะตัวแทนนี้เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย ไม่ได้เกิดจากการมอบอำนาจ บุคคลที่ถูกกฎหมายกำหนดให้เป็นตัวแทนจึงไม่อาจอ้างว่าตนไม่เคยรับมอบอำนาจให้ยื่นแบบแสดงรายการแทน และในทางปฏิบัติ ผู้ที่แบกรับหน้าที่นี้มักเป็นบริษัทไทยหรือบุคคลไทยที่ทำงานให้บริษัทต่างประเทศ ไม่ใช่ตัวบริษัทต่างประเทศเอง

ถ้อยคำที่จำกัดความรับผิดไว้ “เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวถึง” เป็นข้อจำกัดที่มีความหมายในทางปฏิบัติ หน้าที่ของตัวแทนไม่ครอบคลุมเงินได้ทั้งหมดของบริษัทต่างประเทศทั่วโลก แต่จำกัดอยู่ที่เงินได้หรือผลกำไรซึ่งเกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยที่ทำให้เกิดสถานะตัวแทนนั้น

ฐานภาษีเมื่อคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

มาตรา 76 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า เมื่อผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งให้อำนาจประเมินในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า[2]

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ผลของบทบัญญัตินี้คือ การไม่มีบัญชีหรือไม่สามารถแยกกำไรสุทธิที่เกิดในประเทศไทยได้ ไม่ได้ทำให้ภาระภาษีหายไป แต่ทำให้ฐานภาษีเปลี่ยนจากกำไรสุทธิเป็นยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย ซึ่งเป็นฐานที่ไม่คำนึงถึงต้นทุนของกิจการเลย

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ ภาระการพิสูจน์ในทางปฏิบัติตกอยู่ที่ฝ่ายผู้เสียภาษี หากประสงค์จะเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามความเป็นจริง ต้องมีเอกสารที่แสดงการแบ่งรายได้และรายจ่ายซึ่งเกี่ยวกับการประกอบกิจการในประเทศไทยได้จริง มิฉะนั้นฐานตามมาตรา 71 (1) จะเข้ามาแทนที่โดยอนุโลม

การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

มาตรา 70 ทวิ กำหนดว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และนำส่งพร้อมยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย[3]

ในทางโครงสร้าง ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็นชั้นที่สองซึ่งเกิดขึ้นหลังจากภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แล้ว การวางแผนที่มองแต่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างเดียวจึงประเมินภาระรวมต่ำกว่าความเป็นจริง ความหมายของการจำหน่ายเงินกำไร ฐานภาษี และกำหนดยื่น ภ.ง.ด.54 อธิบายไว้ในบทความ มาตรา 70 ทวิ ภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ

ตัวบทยังขยายความคำว่าจำหน่ายไว้สามกรณี คือ การจำหน่ายเงินกำไรออกจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นเพื่อชำระหนี้ หักกลบลบหนี้ หรือลงเป็นเครดิตในบัญชีของบุคคลใดในต่างประเทศ กรณีที่ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงเช่นนั้นแต่มีการขอซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ และการกระทำอื่นใดอันก่อให้เกิดผลเช่นเดียวกัน[3]

ขอบเขตของผู้ทำการแทนตามแนววินิจฉัยและคำพิพากษาศาลฎีกา

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรจำกัดขอบเขตของมาตรา 76 ทวิ ไว้ที่การกระทำเพื่อกิจการของบริษัทต่างประเทศ หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/5568 ลงวันที่ 4 กันยายน 2551 วินิจฉัยว่า บุคคลที่เข้าเป็นลูกจ้างของบริษัทในประเทศไทยตามสัญญาจ้างแรงงาน และไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ใดให้บริษัทต่างประเทศ ย่อมไม่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทนั้น[4]

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ส่วน หนังสือ ตอบ ข้อ หารือ กค 0706/521 ลงวันที่ 17 มกราคม 2546 เป็นเรื่อง ผู้ประกอบการ รับ จัดการขนส่งสินค้า ระหว่างประเทศ ที่จะ รับ สินค้า ของ ผู้ขาย ต่างประเทศ เข้า เก็บ ใน คลังสินค้า ทัณฑ์บน เพื่อ ส่งมอบแก่ ลูกค้า ในประเทศไทย ตาม คำสั่ง ของ ผู้ขาย กรมสรรพากร มิได้ ชี้ขาด ข้อเท็จจริง นี้เอง แต่ ตอบ ว่า การจะ อยู่ใน บังคับ มาตรา 76 ทวิ หรือไม่ เป็นไป ตาม คำวินิจฉัย ของ คณะกรรมการ วินิจฉัย ภาษีอากร ที่ 2/2526 และการมีสถานประกอบการถาวรเป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้บังคับ ส่วนค่าสินค้าที่ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายให้ผู้ขายต่างประเทศเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ผู้จ่ายจึงไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70[5]

เส้นแบ่งที่อ่านได้จากหนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/5568 จึงอยู่ที่ว่า บุคคลในประเทศไทยกระทำการเพื่อประโยชน์ของตนเองตามสัญญาที่ตนเป็นคู่สัญญา หรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศในการประกอบกิจการของบริษัทนั้น ข้อเท็จจริงเรื่องขอบเขตหน้าที่ตามสัญญาจึงเป็นสาระสำคัญกว่าชื่อเรียกของความสัมพันธ์

นอกจากนี้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 เรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กล่าวถึงการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ไว้ด้วย[6]

คำพิพากษาศาลฎีกาวางเกณฑ์ไว้สองด้าน ด้านแรกเป็นเรื่องว่าผู้ใดเป็นผู้ทำการแทน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539 วินิจฉัย กรณี ผู้จัดจำหน่าย ในประเทศ ไทย ของ บริษัทผู้ผลิต ญี่ปุ่น หลาย ราย ผู้จัดจำหน่ายทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทยเอง แล้วจึงสั่งซื้อสินค้าจากผู้ขายในต่างประเทศ กำหนดราคาขายเอง รับผิดต่อลูกค้าเองเมื่อสินค้าชำรุดบกพร่อง และได้ประโยชน์ในรูปกำไร ไม่ใช่ค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า ศาลฎีกาจึงฟังว่าผู้จัดจำหน่ายไม่ใช่ตัวแทนของผู้ขายต่างประเทศ[7]

ด้านที่สองเป็นเรื่องภาระที่ตามมาเมื่อเป็นผู้ทำการแทนแล้ว คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 วินิจฉัยว่าผู้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าเงื่อนไขของมาตรา 70 ทวิ ศาลยังยกข้อความในอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นว่า กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในแต่ละรัฐยังคงใช้บังคับ เว้นแต่อนุสัญญาจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น[8] ภาระของบุคคลในประเทศไทยจึงไม่ได้จำกัดอยู่ที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แต่อาจรวมภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ที่อธิบายไว้ในหัวข้อก่อน

ข้ออนุมานของผู้เขียน เกณฑ์ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539 ใช้ได้มากที่สุดกับผู้ที่ไม่ใช่ลูกจ้าง เช่น ผู้รับจ้างอิสระหรือผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทย ซึ่งต้องพิจารณาว่าทำสัญญากับลูกค้าในนามตนเอง กำหนดราคาเอง และรับความเสี่ยงต่อลูกค้าเองหรือไม่ ส่วนพนักงานที่ทำงานจากที่พักในประเทศไทยเป็นลูกจ้างตาม ถ้อยคำ ของมาตรา 76 ทวิ อยู่แล้ว คำถาม ที่ เหลือ จึง เป็น ว่า งาน นั้น ทำ “ใน การ ประกอบ กิจการ ใน

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ประเทศไทย” หรือไม่ และบริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยจากการนั้นหรือไม่ ทั้งสองคดีไม่ได้วินิจฉัยกรณีการทำงานทางไกลโดยตรง ข้อนี้จึงเป็นการอ่านเกณฑ์ของศาลประกอบตัวบท ไม่ใช่คำวินิจฉัย

ข้อเท็จจริงที่ศาลยกขึ้นในคดีที่ 1009/2539 คือ การทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า การออกใบสั่งซื้อไปยังผู้ขาย และการกำหนดราคา ล้วนพิสูจน์ได้ด้วยเอกสาร บริษัทต่างประเทศที่มีผู้ปฏิบัติงานในประเทศไทยจึงควรเก็บสัญญาจ้าง ขอบเขตหน้าที่ อำนาจลงนาม และหลักฐานว่าใครเป็นคู่สัญญากับลูกค้าในประเทศไทยไว้ให้ครบ เอกสารชุดนี้เป็นพยานหลักฐานหลักเมื่อเจ้าพนักงานประเมินตั้งประเด็นตามมาตรา 76 ทวิ

สิทธิอุทธรณ์การประเมิน

มาตรา 76 ทวิ วรรคสาม บัญญัติโดยชัดแจ้งว่าการประเมินตามมาตรานี้อุทธรณ์ได้ และมาตรา 71 วรรคท้าย บัญญัติทำนองเดียวกันสำหรับการประเมินตามมาตรา 71 สิทธิอุทธรณ์จึงมิได้ถูกตัดไป แม้เจ้าพนักงานประเมินจะใช้ฐานร้อยละ 5 ของยอดรายรับตามมาตรา 71 (1) โดยอนุโลม[1]

ในทางปฏิบัติ ข้อโต้แย้งที่ยกขึ้นได้มีสองชั้น ชั้นแรกคือการโต้แย้งว่าองค์ประกอบของมาตรา 76 ทวิ ไม่ครบ เพราะบุคคลในประเทศไทยมิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศ ชั้นที่สอง คือ การโต้แย้งฐานภาษี โดยแสดงว่ากำไรสุทธิคำนวณได้ จึงไม่มีเหตุให้นำมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ผู้ที่ประสงค์จะโต้แย้งการประเมินควรอ่านประกอบกับหน้า ขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินภาษี ซึ่งอธิบายกำหนดเวลาและรูปแบบของคำอุทธรณ์ไว้แล้ว

ข้อพิจารณาเปรียบเทียบกับอนุสัญญาต้นแบบ

คณะมนตรีองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา อนุมัติการปรับปรุงอนุสัญญาต้นแบบว่าด้วยภาษีเก็บจากเงินได้และทุน ฉบับ พ.ศ. 2568 เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2568 โดยการปรับปรุงครั้งนี้มีสาระส่วนหนึ่งว่าด้วยการทำงานทางไกลข้ามพรมแดน ซึ่งเป็นคนละชั้นกับบทสมมุติตามมาตรา 76 ทวิ ของกฎหมายภายใน[9]

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ความต่างเชิงโครงสร้างที่กระทบผู้เสียภาษีไทยโดยตรงคือ มาตรา 76 ทวิ ผูกผลทางภาษีไว้กับตัวบุคคลที่ทำการในประเทศไทย ส่วนบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาผูกไว้กับสถานที่และลักษณะของกิจกรรม การวิเคราะห์ตามกฎหมายภายในจึงอาจให้ผลว่าเข้าข่าย ในขณะที่การวิเคราะห์ตามอนุสัญญายังไม่ถึงจุดนั้น

ข้อสรุปในทางปฏิบัติสำหรับผู้อ่านชาวไทยคือ การอ้างอิงเอกสารของ OECD ไม่ทำให้ผลตามมาตรา 76 ทวิ หมดไปโดยอัตโนมัติ หากประสงค์จะอาศัยประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศของนายจ้าง ต้องพิจารณาตัวบทของอนุสัญญาฉบับนั้นเป็นรายฉบับ ประกอบกับหลักฐานถิ่นที่อยู่ทางภาษี มิใช่อ้างเพียงถ้อยคำในคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบ

สำหรับการประเมินความเสี่ยงเป็นรายกรณี ดูหน้าบริการ การวิเคราะห์ความเสี่ยงสถานประกอบการถาวร และเนื้อหาพื้นฐานที่หน้า สถานประกอบการถาวรคืออะไร

ส่วนวิธีพิสูจน์สถานะถิ่นที่อยู่ทางภาษีซึ่งเป็นเงื่อนไขการเข้าถึงอนุสัญญา อยู่ที่ หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ ร.อ. 22 กับการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

คำถามที่พบบ่อย

คำถามที่ได้รับบ่อยที่สุดสี่ข้อเกี่ยวกับมาตรา 76 ทวิ คือ จำนวนบุคคลขั้นต่ำ ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการ ฐานภาษีเมื่อคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ตามมาตรา 71 (1) และสิทธิอุทธรณ์ตามวรรคสามของมาตราเดียวกัน คำตอบข้างล่างนี้ยึดตามถ้อยคำในตัวบทเป็นหลัก

การมีพนักงานทำงานจากประเทศไทยเพียงคนเดียว ทำให้บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่

มาตรา 76 ทวิ มิได้กำหนดจำนวนบุคคลไว้ องค์ประกอบอยู่ที่การมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และการที่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยจากการนั้น เมื่อองค์ประกอบครบ บุคคลคนเดียวก็เพียงพอ

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

ใครเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ

บุคคลในประเทศไทยที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นผู้มีหน้าที่ เพราะมาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ผู้นั้นอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เช่น บริษัทไทยที่ทำงานให้บริษัทต่างประเทศ หน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีจำกัดเฉพาะเงินได้หรือผลกำไรจากกิจการในประเทศไทยที่ทำให้เกิดสถานะตัวแทนนั้น ไม่รวมเงินได้อื่นของบริษัทต่างประเทศ

ถ้าคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินใช้ฐานใด

มาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ให้นำบทบัญญัติเรื่องการประเมินตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม คือ ประเมินในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

การประเมินตามมาตรา 76 ทวิ อุทธรณ์ได้หรือไม่

อุทธรณ์ได้ มาตรา 76 ทวิ วรรคสาม บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าการประเมินตามมาตรานี้อุทธรณ์ได้ เช่นเดียวกับที่มาตรา 71 วรรคท้าย บัญญัติให้การประเมินตามมาตรา 71 อุทธรณ์ได้

เชิงอรรถ

1. **ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ** ฉบับแปลภาษาอังกฤษของกรมสรรพากร: “For a company or juristic partnership incorporated under foreign laws which has an employee, an agent or a go-between for carrying on business in Thailand and as a result receives income or profits in Thailand, such company or juristic partnership shall be deemed to be carrying on business in Thailand and the person who acts as an employee, an agent or a go-between for the business, whether he is an individual or a juristic person, shall be deemed to be the representative of the company or juristic partnership incorporated under foreign laws and shall have the duty and liability to file a tax return and tax payment in accordance with the provisions of this Part, with respect to only the above mentioned income or profits. / In the case mentioned in paragraph 1, if a person who has the duty and liability to file a tax return and tax payment cannot calculate net profits for tax purposes under the provisions of this Part, the provisions regarding tax assessment under Section 71 (1) shall apply mutatis mutandis. / The assessment under this Section may be appealed.” ข้อความภาษาไทยที่กรมสรรพากรเผยแพร่ในส่วนเดียวกันระบุลักษณะของกรณีไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย” (rd.go.th/english/37764.html และ rd.go.th/835.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569)
2. **ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1)** ฉบับแปลของกรมสรรพากร: “a company or juristic partnership does not file particulars necessary for tax calculation under the provisions of this Part or does not keep a book of account or does not follow requirements prescribed under Sections 17 and 68 Bis or does not bring books of account, documents or other evidence to an assessment official for interrogation under Section 19 or Section 23, the assessment official shall have the power to assess tax at the rate of 5 per cent of gross income before deduction of any expenses or gross sales before deduction of expenses of the accounting period, whichever is higher. If gross income before deduction of

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

expenses or gross sales before deduction of expenses cannot be determined, the assessment official shall have the power to assess by comparing with the gross amount of the previous accounting period. If the amount of the previous accounting period cannot be determined, he shall assess as he deems appropriate." และวรรคท้ายของมาตราเดียวกัน "The assessment under the provisions of this Section may be appealed." (rd.go.th/english/37764.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569)

3. **ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ** ฉบับแปลของกรมสรรพากร: "A company or juristic partnership disposing its profits or other type of money that is set aside from profits or is deemed to be profits from Thailand shall pay income tax by deducting from such disposed amount of money in accordance with the corporate income tax rate for the company and juristic partnership and shall remit it to the local Amphur office together with the filing of a tax return in the form prescribed by the Director-General within 7 days from the date of disposal. / Disposal of profits under Paragraph 1 shall include (1) Disposal of profits or other type of money that is set aside from profits or is deemed to be profits from profit and loss account or other book of account in order to settle debt or to set off against liability or to enter as a credit in an account of any person abroad; or (2) in the case where there does not appear the fact in (1) there is a request to purchase and transfer foreign currency which is profit or other money that is set aside from profits or is deemed to be profits disposed abroad; or (3) any other action which results in (1) or (2)." (rd.go.th/english/37764.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569)

4. **หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0702/5568 ลงวันที่ 4 กันยายน 2551** เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ กรณีการมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทย วินิจฉัยว่า หากบุคคลที่จัดหามาเข้าทำงานเป็นลูกจ้างของบริษัทในประเทศไทยตามสัญญาจ้างแรงงาน และไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ใดให้แก่บริษัทต่างประเทศ บุคคลดังกล่าวไม่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศนั้น (rd.go.th/39289.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569)

5. **หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/521 ลงวันที่ 17 มกราคม 2546** เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการให้บริการเพิ่มเติมของธุรกิจ Freight Forwarding แนววินิจฉัยข้อ 1 ว่าการจะถือว่าอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 76 ทวิ หรือไม่ "เป็นไปตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526" และกรณีสถานประกอบการถาวร "ย่อมเป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ" ข้อ 2 ค่าสินค้าที่ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายให้ผู้ขายต่างประเทศ "เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)" ผู้จ่ายจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 70 (rd.go.th/24838.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)

6. **คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529** เรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ข้อความที่อ้างถึงการยื่นรายการและเสียภาษีระบุว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 จะยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง" (rd.go.th/3614.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569)

7. **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539** มาตราที่ระบบระบุ ป.พ.พ. มาตรา 797 ป.รัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ฉบับย่อ โจทก์อ้างว่าผู้ขายสินค้าญี่ปุ่น "ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน" และศาลฟังว่า "โจทก์ต้องทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทย แล้วโจทก์จึงทำใบสั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยโจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่อง โจทก์ก็ต้องรับผิดต่อลูกค้าตามสัญญาซื้อขาย ที่โจทก์ทำไว้กับลูกค้า ผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับอยู่ในรูปของกำไร ไม่ใช่ค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยคำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษีซ้อน" และ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีซ้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

8. **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548** มาตราที่ระบบระบุ ป.รัษฎากร มาตรา 3 (2) 50 54 70 ทวิ ฉบับย่อ "ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นระบุว่า กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด จะยังคงใช้บังคับในการเก็บภาษีอากรจากเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่บทของอนุสัญญานี้ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น" และ "ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html

หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าเงื่อนไขตามที่ ป. รัษฎากร มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยคำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษีซ้อน" และ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีซ้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

9. **The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention** หน้าเผยแพร่ของ OECD ระบุว่าคณะมนตรีอนุมัติการเปลี่ยนแปลงชุดนี้เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2568 (18 November 2025) (oecd.org/en/publications/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_5798080f-en.html, ตรวจ 22 กันยายน 2569) ส่วนสาระเรื่องการทำงานทางไกลข้ามพรมแดน ข่าวประชาสัมพันธ์ของ OECD ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2568 ระบุว่าการปรับปรุงนี้ "clarifies when remote work across borders, such as from a home office, creates a taxable presence" (oecd.org/en/about/news/press-releases/2025/11/oecd-updates-model-tax-convention-to-reflect-rise-of-cross-border-remote-work-and-clarify-taxation-of-natural-resources.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569) บทความนี้อ้างเฉพาะข้อเท็จจริงที่ปรากฏบนสองหน้านี้ ไม่ได้ยกถ้อยคำจากคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบฉบับเต็ม

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/remote-work-permanent-establishment.html