

Service PE: เกณฑ์วันให้บริการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละเรื่อง ต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html>

สาระสำคัญโดยสรุป

- Service PE เกิดจากระยะเวลาให้บริการในไทย ไม่ใช่จากสถานที่ บริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสำนักงานในไทย จึงอาจมีสถานประกอบการถาวรได้
- เกณฑ์วันขึ้นกับอนุสัญญาที่ใช้บังคับ: สหรัฐอเมริกาเกิน 90 วัน, สิงคโปร์เกิน 183 วัน, ญี่ปุ่นและฮ่องกงเกินหกเดือน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
- อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกามีทางเลือกที่สองที่ไม่นับวัน คือบริการที่ทำในไทยให้แก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันตามข้อ 9 วรรค 1
- อนุสัญญาที่ฉบับนี้นับเฉพาะกิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนอนุสัญญาแม่แบบของสหประชาชาติตัดเงื่อนไขเรื่องโครงการออกตั้งแต่ปี 2017
- เมื่อมีสถานประกอบการถาวร บริษัทต่างประเทศเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการในไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ ให้ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในไทยมีหน้าที่ยื่นรายการ



Service PE (สถานประกอบการถาวรจากการให้บริการ) คือกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในไทย เพราะส่งลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นมาให้บริการในไทย นานเกินจำนวนวันที่อนุสัญญากำหนด โดยไม่ต้องมีสำนักงานหรือสาขา เกณฑ์วันต่างกันตามอนุสัญญาแต่ละฉบับ อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาใช้เกิน 90 วัน อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ใช้เกิน 183 วัน ส่วนอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและความตกลงกับฮ่องกงใช้เกินหกเดือน ทุกฉบับนับภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ เมื่อเกินเกณฑ์ บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยจากกำไรที่เกิดจากกิจการในไทย บทความนี้อธิบายถ้อยคำของอนุสัญญาสี่ฉบับ วิธีอ่านเกณฑ์วัน และผลทางภาษีตามประมวลรัษฎากร

ความหมายของ Service PE

Service PE คือสถานประกอบการถาวรที่อนุสัญญาภาษีซ้อนสร้างขึ้นจากการให้บริการ รวมถึงบริการให้คำปรึกษา ผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นของวิสาหกิจต่างประเทศ เมื่อกิจกรรมนั้นดำเนินในอีกรัฐหนึ่งเกินระยะเวลาที่อนุสัญญากำหนด ต่างจากสถานประกอบการถาวรแบบสถานที่ ซึ่งต้องมี "สถานธุรกิจประจำ" เช่น สำนักงานหรือสาขา¹

ตัวอย่างที่พบบ่อยคือบริษัทต่างประเทศส่งวิศวกรมาติดตั้งและทดสอบระบบ ส่งที่ปรึกษามาวางระบบบัญชีหรือระบบไอที หรือส่งทีมมาฝึกอบรมพนักงานของลูกค้าไทย บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้าสำนักงาน ไม่ได้จดทะเบียนสาขา แต่ถ้าบุคลากรอยู่ในไทยนานเกินเกณฑ์ อนุสัญญาถือว่าสถานประกอบการถาวร

ประเด็นนี้ต่อเนื่องกับ บทความ สถานประกอบการถาวรคืออะไร ซึ่งอธิบายสถานประกอบการถาวรทั้งสี่ประเภท และบทความ การทำงานทางไกลกับมาตรา 76 ทวิ ซึ่งอธิบายกรณีลูกจ้างและผู้ทำการแทน บทความนี้เน้นเฉพาะเกณฑ์วันของการให้บริการ

เกณฑ์วันในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย

อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ของ ไทย ใช้ เกณฑ์ วัน ไม่ เหมือนกัน อนุสัญญา ไทย กับ สหรัฐอเมริกา ใช้ เกิน 90 วัน อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ ฉบับลงนาม 11 มิถุนายน 2558 ใช้เกิน 183 วัน อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและความตกลงไทยกับฮ่องกงใช้เกินหกเดือน ทุกฉบับนับรวมหลายระยะเวลาได้ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ²

อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 5 วรรค 3 (ข) มีสองทาง ทางแรกนับวัน กิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องต้องดำเนินในไทยเกิน 90 วันในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ และสถานประกอบการถาวรไม่เกิดในปีภาษีที่ให้บริการรวมกันน้อยกว่า 30 วัน ทางที่สองไม่นับวัน คือบริการที่ทำใน



ไทยให้แก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันตามข้อ 9 วรรค 1² บริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกาที่ส่งพนักงานมาให้บริการบริษัท ลูก ในไทย จึง ต้อง ตรวจ ทาง ที่สอง ก่อน นับวัน รายละเอียด ของ อนุสัญญา ฉบับ นี้ อยู่ใน บทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับอเมริกา

อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ ข้อ 5 วรรค 3 (ข) ใช้เกณฑ์ "เกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ" และ กำหนด ว่า กิจกรรม ต้อง "ดำเนิน ติดต่อกัน สำหรับ โครงการเดียวกัน หรือ โครงการ ที่เกี่ยวเนื่อง"³ ฉบับ เดียวกัน ให้ที่ตั้งอาคารหรือโครงการก่อสร้างเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อดำรงอยู่เกินสิบสองเดือน ซึ่ง ยาวกว่าเกณฑ์บริการ

อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 5 วรรค 4 ใช้เกณฑ์ "เกินกว่า 6 เดือน ภายใน ระยะเวลา สิบสอง เดือนใด ๆ" สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง และข้อ 5 วรรค 3 ให้โครงการก่อสร้างเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อมีอยู่เกินกว่าสามเดือน⁴ ความตกลงไทยกับฮ่องกง ข้อ 5 วรรค 3 (ข) ใช้ "เกินกว่าหกเดือน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ" เช่นกัน⁵

อนุสัญญา	บทบัญญัติ	เกณฑ์บริการ	เงื่อนไขโครงการ	ข้อพิเศษ
ไทยกับสหรัฐอเมริกา	ข้อ 5 วรรค 3 (ข)	เกิน 90 วันในสิบสอง เดือนใด ๆ	โครงการเดียวกันหรือที่ เกี่ยวเนื่อง	ไม่เกิดในภาษีที่น้อยกว่า 30 วัน, บริการแก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันไม่นับ วัน
ไทยกับสิงคโปร์ (2558)	ข้อ 5 วรรค 3 (ข)	เกิน 183 วันในสิบสอง เดือนใด ๆ	โครงการเดียวกันหรือที่ เกี่ยวเนื่อง	ก่อสร้างเกินสิบสองเดือน
ไทยกับญี่ปุ่น	ข้อ 5 วรรค 4	เกินหกเดือนในสิบสอง เดือนใด ๆ	โครงการเดียวกันหรือที่ เกี่ยวเนื่อง	ก่อสร้างเกินสามเดือน
ไทยกับฮ่องกง	ข้อ 5 วรรค 3 (ข)	เกินหกเดือนในสิบสอง เดือนใด ๆ	โครงการเดียวกันหรือที่ เกี่ยวเนื่องกัน	ก่อสร้างเกินหกเดือน

อนุสัญญาฉบับอื่นของไทยอาจใช้เกณฑ์ต่างจากตารางนี้ ต้องเปิดอ่านข้อ 5 ของฉบับที่ใช้กับประเทศของผู้ ให้บริการทุกครั้ง รายชื่อและวิธีใช้อนุสัญญาอยู่ในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย



วิธีอ่านเกณฑ์วันและเดือน

การนับเกณฑ์ service PE มีสามจุดที่ต้องอ่านจากถ้อยคำของอนุสัญญา คือ หน่วยนับเป็นวันหรือเดือน ช่วงนับเป็นสิบสองเดือนใด ๆ ซึ่งไม่ผูกกับปีปฏิทิน และกิจกรรมที่นับรวมต้องเป็นโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน ถ้าอนุสัญญาระบุว่ามีเงื่อนไข

หน่วยนับ อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาและไทยกับสิงคโปร์ใช้จำนวนวัน ส่วนไทยกับญี่ปุ่นและไทยกับฮ่องกงใช้จำนวนเดือน เกณฑ์หกเดือนกับเกณฑ์ 183 วันจึงไม่ควรถือว่าเท่ากันโดยอัตโนมัติ ควรบันทึกวันเข้าออกและวันทำงานของบุคลากรทุกคนไว้ตั้งแต่วันแรก

ช่วงนับ ถ้อยคำ "ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ" หมายถึงช่วงสิบสองเดือนที่ต่อเนื่องกันช่วงใดก็ได้ ไม่ใช่อายุขัยหรือปีปฏิทิน โครงการที่ครอบคลุมรอบบัญชีจึงต้องนับรวมข้ามรอบ

เงื่อนไขโครงการ อนุสัญญาทั้งสองฉบับเน้นเฉพาะกิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน งานสองงานที่ไม่เกี่ยวข้องกันและมีลูกค้าต่างกันจึงอาจนับแยก แต่การแบ่งสัญญาเดี่ยวออกเป็นหลายฉบับเพื่อให้แต่ละฉบับต่ำกว่าเกณฑ์ไม่ทำให้งานกลายเป็นโครงการที่ไม่เกี่ยวข้อง ข้อเท็จจริงเรื่องลูกค้า ผลงาน และการบริหารโครงการต้องตรงเป็นรายกรณี

ผลทางภาษีตามประมวลรัษฎากร

เมื่อบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในไทย บริษัทนั้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย "ในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย" ตามมาตรา 66 วรรคสอง ถ้าบริษัทมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ในไทย มาตรา 76 ทวิ ถือว่าบริษัทประกอบกิจการในไทย และให้ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนนั้นมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษี⁶

อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลในกฎหมายไทยผ่านมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามอนุสัญญา⁷ ผลในทางกลับกันจึงสำคัญเท่ากัน ถ้าการให้บริการไม่ถึงเกณฑ์และบริษัทต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในรูปแบบอื่น กำไรจากธุรกิจของบริษัทนั้นอยู่นอกสิทธิเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ตามโครงสร้างของอนุสัญญา⁸



ถ้าผู้มีหน้าที่ยื่นรายการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ มาตรา 76 ทวิ วรรคสองให้นำการประเมินตามมาตรา 71 (1) มาใช้โดยอนุโลม และให้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน⁶ บริษัทต่างประเทศที่คาดว่าจะเกินเกณฑ์จึงควรเตรียมบัญชีรายได้และรายจ่ายของงานในไทยแยกไว้ตั้งแต่ต้น หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้จ่ายในไทยเป็นอีกประเด็นหนึ่ง อธิบายไว้ในบทความ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70

ศาลฎีกาในคดีที่ 7323/2560 วินิจฉัยว่าเมื่อความตกลงภาษีซ้อน "ขัดแย้งกับบทบัญญัติใน ป.รัชฎากร จะต้องถือตามความตกลงดังกล่าว" และอ่านข้อ 7 (3) ของความตกลงไทยกับเยอรมนีว่าสถานประกอบการถาวรหักค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่เกิดขึ้นนอกประเทศไทยได้ แต่ผู้เสียภาษี "ต้องมีภาระการพิสูจน์" ว่ารายจ่ายที่ปันส่วนมามีจำนวนเหมาะสม ในคดีนั้นโจทก์พิสูจน์ไม่ได้ จึงหักรายจ่ายนั้นไม่ได้⁹ บริษัทที่มี service PE ในไทยจึงควรเก็บเอกสารการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากสำนักงานใหญ่ไว้ตั้งแต่ต้น

ขั้นตอนตรวจสอบก่อนส่งบุคลากรมาให้บริการในไทย

การตรวจความเสี่ยง service PE มีห้าขั้น คือ ระบุอนุสัญญาที่ใช้บังคับ อ่านเกณฑ์ในข้อ 5 ของฉบับนั้น ตรวจสอบว่าผู้รับบริการเป็นวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องหรือไม่ วางแผนและบันทึกวันทำงานในไทย และเตรียมบัญชีแยกของงานในไทยในกรณีนี้อาจเกินเกณฑ์

1. **อนุสัญญาที่ใช้บังคับ** ถิ่นที่อยู่ทางภาษีของบริษัทผู้ให้บริการอยู่ที่ประเทศใด และมีหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่หรือไม่
2. **เกณฑ์ในข้อ 5** หน่วยงานเป็นวันหรือเดือน จำนวนเท่าใด มีเงื่อนไขโครงการเดียวกันหรือไม่ และมีข้อพิเศษแบบข้อ 5 วรรค 3 (ข) ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาหรือไม่
3. **ความสัมพันธ์กับลูกค้า** ลูกค้าไทยเป็นบริษัทในกลุ่มเดียวกันหรือไม่ เพราะอนุสัญญาบางฉบับไม่นับวันในกรณีนี้
4. **บันทึกวันทำงาน** วันเข้าออกประเทศ วันทำงานจริง และโครงการที่แต่ละคนทำ แยกเป็นรายบุคคลและรายโครงการ
5. **บัญชีของงานในไทย** รายได้ ต้นทุน และค่าใช้จ่ายของงานในไทย เพื่อให้คำนวณกำไรสุทธิได้เมื่อมีหน้าที่ยื่นรายการ

บริการของสำนักงานในเรื่องนี้อยู่ที่หน้า วิเคราะห์ความเสี่ยงสถานประกอบการถาวร



กฎหมายเปรียบเทียบ: อนุสัญญาแม่แบบของสหประชาชาติและ OECD

อนุสัญญาแม่แบบของสหประชาชาติ ฉบับปี 2021 ข้อ 5 วรรค 3 (b) ใช้เกณฑ์บริการเกิน 183 วันในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มหรือสิ้นสุดในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง และไม่มีเงื่อนไขเรื่องโครงการเดียวกัน ส่วนอนุสัญญาแม่แบบของ OECD ไม่มีบทบัญญัติ service PE ในข้อ 5 ตามคำอธิบายของสหประชาชาติเอง¹⁰

ถ้อยคำของแม่แบบสหประชาชาติคือ "the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose" เมื่อกิจกรรมดำเนินในรัฐผู้ทำสัญญา "for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned"¹⁰

คำอธิบายข้อ 5 ของสหประชาชาติ ย่อหน้า 1 ระบุว่าข้อ 5 ของแม่แบบสหประชาชาติ "is based on Article 5 of the OECD Model Tax Convention but contains several significant differences" และความแตกต่างข้อหนึ่งคือ service PE ตามวรรค 3 (b)¹¹ ย่อหน้า 23 อธิบายว่าเกณฑ์เดิมเป็น "more than six months within any twelve-month period" แล้วเปลี่ยนเป็น 183 วัน และย่อหน้า 24 ระบุว่า การแก้ไขปี 2017 ตัดคำว่า "(for the same or a connected project)" ออก¹²

อนุสัญญาของไทยทั้งสี่ฉบับในบทความนี้ลงนามก่อนการแก้ไขปี 2017 จึงยังคงเงื่อนไขโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและไทยกับฮ่องกงใช้เกณฑ์หกเดือนแบบถ้อยคำเดิมของแม่แบบสหประชาชาติ อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ใช้ 183 วันแบบถ้อยคำใหม่ ส่วนอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาใช้ 90 วัน ซึ่งสั้นกว่าแม่แบบทั้งสอง

นิติเศรษฐศาสตร์และความรู้ข้ามศาสตร์

เกณฑ์วันของ service PE เป็นเส้นแบ่งทางบริหารจัดการเก็บ ไม่ใช่เครื่องวัดว่าก่อให้เกิดที่ใด Devereux และ Vella (2014) วิเคราะห์ว่าการแบ่งสิทธิเก็บภาษีระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่กับรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งใช้สถานประกอบการถาวรเป็นเกณฑ์เปิดสิทธิเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้ ไม่มีรากฐานทางทฤษฎีที่มั่นคง และสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติไม่มีฐานคิดที่ชัดเจนในการระบุว่าก่อให้เกิดขึ้นที่ใด⁸

ผู้เขียนทั้งสองพิจารณาเหตุผลที่มักใช้สนับสนุนการแบ่งสิทธิแบบนี้ คือหลักความสามารถในการเสียภาษีสำหรับรัฐถิ่นที่อยู่ และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับสำหรับรัฐแหล่งเงินได้ แล้วสรุปว่าเหตุผลทั้งสองไม่ผ่านการตรวจสอบอย่างละเอียด เพราะภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจตกแก่ผู้ถือหุ้นที่อยู่นอกรัฐถิ่นที่อยู่⁸ เมื่ออ่านคู่



กับเกณฑ์ 90 วัน 183 วัน และหกเดือนในอนุสัญญาของไทย ความต่างของตัวเลขจึงสะท้อนผลการเจรจาของ คู่สัญญา แต่ละ คู่ มากกว่า ความต่าง ของ ปริมาณ กำไร ที่เกิด ในไทย ข้อ นี้ เป็นการ ดีความ ของ ผู้เขียนบทความ ไม่ใช่ข้อสรุปของ Devereux และ Vella เรื่องอนุสัญญาของไทยโดยตรง

คำอธิบายของสหประชาชาติย่อหน้า 31 ให้เหตุผลทางนโยบายของการตัดเงื่อนไขโครงการว่าเงื่อนไขนี้ "was easy to manipulate" และสร้างภาระในการวินิจฉัยข้อเท็จจริงแก่เจ้าหน้าที่ภาษี โดยเฉพาะในประเทศกำลังพัฒนา¹³ ในทางเศรษฐศาสตร์ต้นทุนธุรกรรม เหตุผลนี้แสดงการแลกกันระหว่างความแม่นยำกับต้นทุนการบังคับใช้ เกณฑ์ที่ละเอียดกว่าอาจสะท้อนกิจกรรมจริงได้ดีกว่า แต่ตรวจยากกว่าและเปิดช่องให้จัดโครงสร้างสัญญาเพื่อหลบเกณฑ์ ผู้บริหารที่วางแผนโครงการในไทยจึงควรถือว่าการแบ่งสัญญาเป็นหลายฉบับเป็นจุดที่เจ้าหน้าที่ภาษีจะตรวจก่อน

คำถามที่พบบ่อย

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับ service PE ได้แก่ ความหมาย จำนวนวันตามอนุสัญญาแต่ละฉบับ การนับรวมหลายโครงการ ผลทางภาษีในไทย และบริการระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกัน

Service PE คืออะไร

คือ สถานประกอบการ ถาวร ที่ อนุสัญญา ภาษี ช้อน ถือว่า เกิดขึ้น เมื่อ บริษัท ต่างประเทศ ให้บริการ รวมถึงบริการให้คำปรึกษาในไทยผ่าน ลูกจ้าง หรือ บุคลากรอื่น นาน เกิน เกณฑ์ ที่อนุสัญญากำหนด โดยไม่ต้องมีสำนักงานหรือสาขาในไทย

บริษัทต่างประเทศส่งพนักงานมาให้บริการในไทยกี่วันจึงเป็นสถานประกอบการถาวร

ขึ้นกับอนุสัญญาที่ใช้บังคับ อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาใช้เกิน 90 วัน อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ใช้เกิน 183 วัน อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและความตกลงไทยกับฮ่องกงใช้เกินหกเดือน ทุกฉบับนับภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

นับวันของหลายโครงการรวมกันได้หรือไม่

อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ไทยกับสิงคโปร์ ไทยกับญี่ปุ่น และไทยกับฮ่องกง นับรวมเฉพาะกิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนอนุสัญญาแม่แบบของสหประชาชาติตัดเงื่อนไขออกในการแก้ไขปี 2017



ถ้ามี service PE ในไทยต้องเสียภาษีอะไร

บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการในไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ ให้ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในไทยมีหน้าที่ยื่นรายการ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ให้ใช้การประเมินตามมาตรา 71 (1) โดยอนุโลม

บริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกาส่งพนักงานมาให้บริการบริษัทลูกในไทยต้องนับวันหรือไม่

อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 5 วรรค 3 (ข) ถือว่าบริการที่ทำในไทยให้แก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องเนื่องกันตาม ข้อ 9 วรรค 1 เป็นสถานประกอบการถาวรโดยไม่ต้องครบ 90 วัน กรณีนี้จึงต้องตรวจสอบความสัมพันธ์ของสองบริษัทก่อนนับวัน

เชิงอรรถ

1. อนุสัญญาระหว่างไทยกับสิงคโปร์ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ข้อ 5 วรรค 1 "เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งความตกลงนี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน" ถ้อยคำของวรรคที่ว่าด้วยการให้บริการของแต่ละฉบับอยู่ในเชิงอรรถ 2 ถึง 5 (กรมสรรพากร singapore_th_dta_v2.pdf หน้า 7, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
2. อนุสัญญาระหว่างไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 5 วรรค 3 (ข) "การให้บริการ รวมทั้ง บริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านทาง ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้นถ้า เพียงแต่ (1) กิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ โดยมีเงื่อนไขว่า สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปีภาษีใด ๆ ของการให้บริการ นั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปีภาษีนั้น หรือ (2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับ วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของวรรค 1 ของข้อ 9" (กรมสรรพากร rd.go.th/2664.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
3. อนุสัญญาระหว่างไทยกับสิงคโปร์ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ข้อ 5 วรรค 3 (ข) "การให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาโดย วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่ได้รับการว่าจ้างโดยวิสาหกิจนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าว ทั้งนี้ กิจกรรมในลักษณะนั้นต้องดำเนินติดต่อกันสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องภายในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็น ระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ" และวรรค 3 (ก) "ที่ตั้งอาคารหรือ โครงการก่อสร้าง "ซึ่งที่ตั้ง โครงการ หรือกิจกรรมนั้นดำรงอยู่เป็นเวลาเกินกว่าสิบสองเดือน" (กรมสรรพากร singapore_th_dta_v2.pdf หน้า 7, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
4. อนุสัญญาระหว่างไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 5 วรรค 4 "วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งถ้าวิสาหกิจนั้นให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้างหรือพนักงานอื่น โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมเช่นว่านั้น ดำเนินอยู่ (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องสองโครงการหรือมากกว่านั้น) เป็นระยะเวลาเดียวกันหรือหลายระยะ เวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ" และวรรค 3 "ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งหรือ โครงการประกอบหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับการนั้นเป็นสถานประกอบการถาวร ถ้าที่ตั้ง โครงการ หรือกิจกรรมเช่นว่านั้นมี อยู่เกินกว่า 3 เดือน" (กรมสรรพากร japan_th_dta.pdf หน้า 4, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
5. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย ข้อ 5 วรรค 3 (ข) "การให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจหนึ่งผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นซึ่งถูกว่าจ้างโดยวิสาหกิจนั้นเพื่อความ มุ่งประสงค์ดังกล่าว แต่ทั้งนี้ กิจกรรมนั้น ต้องดำเนิน ติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในภาคี่คู่



สัญญาฝ่ายหนึ่ง ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่าหกเดือนภายในระยะเวลา สิบสองเดือนใดๆ" และวรรค 3 (ก) โครงการก่อสร้าง "ดำเนินติดต่อกันเป็นเวลาเกินกว่าหกเดือน" (กรมสรรพากร hongkong_th_dta.pdf หน้า 8, ตรวจ 29 กันยายน 2569)

6. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการใน ที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลา บัญชี ...", มาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการ แทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการ ติดต่อกับเข้านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้เฉพาะเกี่ยวกับ เงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว" วรรคสอง "ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสีย ภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี ตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
7. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 "ให้ยกเว้นภาษี อากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่าง ประเทศ" (กรมสรรพากร rd.go.th/2374.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
8. Michael P. Devereux and John Vella, "Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?", Fiscal Studies 35(4): 449-475 (2014), DOI 10.1111/j.1475-5890.2014.12038.x, ผู้เขียนบทความอ่านจากฉบับเอกสารวิจัย Oxford University Centre for Business Taxation WP 14/25 (ตุลาคม 2014) หน้า 2-5 ว่าด้วยการที่ข้อ 7 ของอนุสัญญาแม่แบบ OECD ให้รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีกำไรจากธุรกิจเมื่อถึงเกณฑ์สถานประกอบการถาวร การพิจารณาหลักความสามารถในการเสียภาษีและ หลักผลประโยชน์ และการไม่มีฐานคิดที่ชัดเจนในการระบุที่เกิดของกำไรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ข้อความในบทความเป็นการสรุป ความ เพราะฉบับเอกสารวิจัยขอไม่ให้ยกข้อความ (oxfordtax.sbs.ox.ac.uk, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
9. คำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 7323/2560 "หาก ข้อตกลง ตาม ความตกลง ระหว่าง ราชอาณาจักร ไทย กับ สหพันธ์ สาธารณรัฐ เยอรมันฯ ขัดแย้งกับบทบัญญัติใน ป.รัษฎากร จะต้องถือตามความตกลงดังกล่าวซึ่งเป็นข้อยกเว้นของบทบัญญัติตาม ป.รัษฎากร" และ "โจทก์ จึงต้องมีภาระการพิสูจน์ว่า จำนวนรายจ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควร เป็นไปเพื่อความจำเป็นของกิจการสาขาในประเทศไทยเพียงใด แต่โจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ ... จึงนำมาหักเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิไม่ได้" (ศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
10. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021, Article 5 paragraph 3 (b) "the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned." หน้า 11 (United Nations, financing.desa.un.org, ตรวจ 29 กันยายน 2569)
11. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 1 "Article 5 of the United Nations Model Tax Convention is based on Article 5 of the OECD Model Tax Convention but contains several significant differences. In essence these are that under the United Nations Model Tax Convention: ... the furnishing of services by an enterprise through employees or other personnel results in a permanent establishment where such activities continue for a total of more than 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned (paragraph 3 (b)) ..." หน้า 178 (แหล่งเดียวกับเชิงอรรถ 10)



12. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 23 "... the Committee agreed to a slight change in the wording of paragraph 3(b), which was amended to read: "but only if activities of that nature continue ... within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned", rather than, "but only if activities of that nature continue ... within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period", as it formerly read.", paragraph 24 "In the 2017 revision, the Committee made a further change to paragraph 3(b) to remove the words in parenthesis "(for the same or a connected project)"." หน้า 200 (แหล่งเดียวกับเชิงอรรถ 10)
13. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 31 "This wording was removed as the "project" limitation was easy to manipulate and created difficult interpretive issues and factual determinations for tax authorities, which in particular for developing countries is an undesired administrative burden." หน้า 208 (แหล่งเดียวกับเชิงอรรถ 10)

