



บทที่ 2

ขอบเขตของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งจะต้องตกอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร นั้น มีหลักเกณฑ์ที่จะต้องพิจารณาดังนี้

1. คำนิยาม "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ"

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งจะอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ต้องเป็นไปตามบทวิเคราะห์ศัพท์ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ในมาตรา 39 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการ เป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการรวมกัน ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท/และหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมดา และคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น "

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 มาตรา 5 ไข้อย่างบังคับสำหรับเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเพิ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2522 เป็นต้นไป.

ดังนั้น นิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งจะต้องอยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หมายความว่าถึง

1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

อย่างไรคือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น พิจารณาจากการประกอบ-
กิจการ เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติ
ไว้ดังนี้

มาตรา 1012 อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญา
ซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลง เข้ากัน เพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรแก่ -
กิจการที่ทำนั้น

มาตรา 1096 อันว่าบริษัทจำกัดนั้นคือบริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วย แบ่ง
ทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่า ๆ กันโดยมีผู้ถือหุ้นไม่ถึงหนึ่งร้อยคนรวมทั้งนิติบุคคล (ถ้ามี) และผู้ถือหุ้นคง
กล่าวต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ ... (1)

สำหรับนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งจะเข้าลักษณะเป็นบริษัท หรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องประกอบด้วยการตกลงเข้ากระทำการร่วมกันระหว่างบุคคลด้วยประสงค์
จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่กระทำนั้น และจะต้องมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย -
ของประเทศไทยนั้น ๆ ด้วย

1.2 กิจการซึ่งดำเนินการ เป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือโดย
องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

บทนิยามข้างต้นนี้ใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2522 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 ทั้งนี้เพราะประเทศไทยเริ่มติดต่อกับ
ประเทศในชายคอมมิวนิสต์เป็นลำดับ โดยระบบทางการเมืองของประเทศเหล่านี้ รัฐเท่านั้น

(1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096 ความเดิมถูกยกเลิกโดย พระ
ราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2521 มาตรา 3
ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2521

เป็นผู้ประกอบธุรกิจต่าง ๆ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นต้องเพิ่มนิยามผู้เสียภาษีนิติบุคคลชั้นอื่น ให้
หมายรวมถึงกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือ
องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม การกำหนดตัวผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นนี้มีผลกระทบต่อกิจการทางการค้า
หรือหากำไรของรัฐบาลต่างประเทศ หรือองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ ของประเทศในภาย-
เสรีด้วย ยกตัวอย่างเฉพาะที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ได้แก่ Snowy Mountain
corporation ของรัฐบาลออสเตรเลียซึ่งตั้งขึ้นโดย Parliament Act พนักงาน
ทุกคนของบริษัทนี้ เป็นข้าราชการตามกฎหมายของออสเตรเลีย และ Export - Import
Bank (Exim Bank) และ Overseas Private Investment Corporation
ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะของสหรัฐอเมริกา และกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้น -
ทะเล (The Oversea Economic Cooperation Fund. หรือ OECF ซึ่งตั้งขึ้น ตาม
กฎหมายเกี่ยวกับกองทุนความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลแห่งประเทศญี่ปุ่น ได้รับความ
ช่วยเหลือทางการเงินทั้งหมดจากรัฐบาลญี่ปุ่น เป็นต้น

1.3 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรของนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย
ของต่างประเทศ

โดยปกติ ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว การดำเนินการย่อมแสดง
ให้เห็นชัดว่า เป็นทางค้าหรือหากำไร แต่ยังมีนิติบุคคลอีกหลายประเภทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย
ต่างประเทศ แต่ตามกฎหมายต่างประเทศนั้นเองได้รับยกเว้นภาษี หรือไม่ได้รับยกเว้นภาษี แต่
ถ้าเข้ามาประกอบกิจการเป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศไทย ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคลในประเทศไทยทั้งสิ้น

ตัวอย่างเช่น มูลนิธิหนึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศเนเธอร์แลนด์
แลนค์ มีวัตถุประสงค์ส่งเสริมงานด้านวิศวกรรมและสถาปัตยกรรมของ เนเธอร์แลนด์ในต่าง -
ประเทศ ให้เป็นที่แพร่หลายทั่วไป พร้อมทั้งให้คำแนะนำวางโครงการเกี่ยวกับงานด้านวิศวกรรม
ต่าง ๆ ซึ่งรายได้ที่เกิดจากการให้บริการหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว จะนำเข้าสู่สมทบกองทุนมูลนิธิ
เพื่อส่งเสริมงานด้านนั้นต่อไป มูลนิธินี้ได้เข้ามาประกอบกิจการดังกล่าวในประเทศไทยโดยมีได้มี
วัตถุประสงค์แสวงหากำไรเพื่อนำมาแบ่งปันให้แก่สมาชิกของมูลนิธิ ดังนั้นการประกอบกิจการของมูลนิธิ

ดังกล่าว ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร .

1.4 กิจการร่วมค้า (Joint Venture)

กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร หมายถึง

"กิจการซึ่งดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัท กับบริษัท บริษัท กับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท/ และหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น"

ข้อสังเกตนิยามคำว่า "กิจการร่วมค้า" ตามประมวลรัษฎากรนี้ จะมุ่งเน้นไปในด้านการร่วมทำการค้าหรือหากำไรระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล หรือนิติบุคคลกับบุคคล - ธรรมดา หรือคณะบุคคล เหตุที่เป็นเช่นนี้เพราะวางามบุคคลธรรมดาคำเนนกิจการร่วมกันกับบุคคลธรรมดา การดำเนินการดังกล่าวเป็นกิจการของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อีกประการหนึ่ง คำอธิบายเกี่ยวกับการดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรเท่าที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร อันเป็นบรรทัดฐานทางปฏิบัติ มุ่งเฉพาะการดำเนินการลักษณะเป็นการชำระหนี้ (Performance of obligation) ร่วมกัน หรือที่เรียกในวงการธุรกิจว่า "เซ็นสัญญาาร่วมกัน" ไม่ไ้มุ่งไปถึงการที่จะต้องมีทุนมารวมกันควยตามความหมายสากลของคำว่า "กิจการร่วมค้า" ฉะนั้น จึงเป็นเหตุแยกไม่ออกระหว่างกิจการร่วมค้ากับลูกหนี้ร่วม

ตัวอย่าง

กรมประชาสัมพันธ์ ได้ดำเนินการว่าจ้างบริษัท HK Davis & Associates แห่งประเทศแคนาดา เพื่อทำหน้าที่ให้คำแนะนำปรึกษาทางด้านเทคนิคและควบคุมการดำเนินงานของผู้ขายอุปกรณ์ตามความต้องการของโครงการขยายบริการโทรศัพท์ทั่วประเทศระยะแรก โดย การปฏิบัติงานนั้นจะกระทำร่วมกันกับบริษัทไทยในประเทศไทย ทั้งนี้ การประกอบกิจการดังกล่าวของ บริษัท HK Davis & Associates กับบริษัทไทยเข้าลักษณะการประกอบกิจการร่วมค้า (Joint Venture) (1)

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0904/1918 ลงวันที่ 31 มกราคม 2520

2. ความหมายของคำว่า "ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ"

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยอันเนื่องจากการประกอบกิจการของลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ใ้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย นั้น พิจารณาได้ดังนี้

2.1 ความหมาย ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้ให้คำจำกัดความ คำว่า "ลูกจ้าง" "ผู้ทำการแทน" หรือ "ผู้ทำการติดต่อ" ไว้ ดังนั้นจึงต้องแปลความหมายดังนี้

2.1.1 ลูกจ้าง

เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้ จึงต้องแปลความหมายตามกฎหมายที่ใกล้เคียง ซึ่ง "ลูกจ้าง" นั้น ได้มีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 575 บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 575 "อันว่าจ้างแรงงานนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่า ลูกจ้าง ตกลงจะทำงานให้บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานได้"

ดังนั้น ลูกจ้าง ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจึงหมายความว่าบุคคลซึ่งตกลงทำงานให้นายจ้าง และนายจ้างมีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายสินจ้างให้กับลูกจ้างตลอดระยะเวลาที่ทำงานให้

2.1.2 ผู้ทำการแทน

ความหมายของ "ผู้ทำการแทน" นั้น นอกจากประมวลรัษฎากรจะมิได้ให้คำจำกัดความไว้แล้ว บทกฎหมายอื่นก็มีกล่าวถึงผู้ทำการแทนไว้แต่อย่างใด

แต่มีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 797 กล่าวถึงลักษณะของ "ตัวแทน" ไว้ดังนี้

มาตรา 797 "อันว่าสัญญาตัวแทนนั้น คือ สัญญาซึ่งให้บุคคลหนึ่งเรียกว่า ตัวแทน มีอำนาจทำการแทนบุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ตัวการ และตกลงจะทำการดังนี้"

ผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีความหมายกว้างกว่าตัวแทน โดยหมายความถึงบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งทำการแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน—
 นิติบุคคลต่างประเทศ ในลักษณะตั้งแต่เริ่มดำเนินการติดต่อประสานงานจนถึงขั้นเซ็นสัญญาแทนบริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1818/2505 ระหว่าง บริษัท
 บาโร เบราร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัย สัมภาษณ์ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท
 เยนเนอร์วัลดีเลกทริก จำกัด เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายในประเทศอังกฤษ มอบอำนาจให้โจทก์เข้า
 ทำการประมูล เสนอราคาและติดต่อทำสัญญาจำหน่ายและติดตั้ง เครื่องชุมสายโทรศัพท์ให้บมอการค้า—
 โทรศัพท์แห่งประเทศไทย การรับสินค้าจากท่าเรือการตรวจรับ การส่งมอบ การเร่งรัดเงิน การ
 ปฏิบัติงาน โจทก์เป็นผู้ดำเนินการเอง และโจทก์ยังลงนามในสัญญาแทนบริษัท เยนเนอร์วัลดีเลกทริก
 จำกัด อีกด้วย โจทก์โต้แย้งว่าการกระทำของโจทก์ เป็นการเอื้อเพื่อช่วยเหลือกันระหว่างพ่อค้า
 ค้ายกัน ศาลฎีกาไต่สวนวินิจฉัยถึงพฤติการณ์ต่าง ๆ ของโจทก์อันเกี่ยวกับสัญญาติดตั้ง เครื่องชุมสายโทร
 ศัพท์แล้ว เห็นว่า บริษัทโจทก์ได้แสดงออกโดยชัดแจ้งแล้วว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ
 ในประเทศไทยของบริษัท เยนเนอร์วัลดีเลกทริก จำกัด แล้ว จึงต้องถือว่าโจทก์เป็นตัวแทนของ —
 บริษัท เยนเนอร์วัลดีเลกทริก จำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีหน้าที่และความรับผิดชอบ ใน
 การยื่นรายการและการเสียภาษีตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกานี้เอง ได้กล่าวไว้ในตอนหนึ่งว่า "... ข้อที่โจทก์
 โต้แย้งว่า คำว่า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ นี้ จะต้องตีความว่าเป็นตัวแทนตามประมวล —
 กฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติใช้ คำว่า
 ตัวแทน ซึ่งจะต้องแปลว่าเป็นตัวแทนตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ประมวลรัษฎากรใช้คำเรียกเป็น
 อย่างอื่น คือ ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งจะต้องแปลความหมายตามคำพุทธกรรมคาสามัญ
 ทั่วไป คือ เป็นผู้ทำการแทน หรือมีชื่อหรือว่าเป็นผู้ทำการติดต่อ หรือมีชื่อ ซึ่งเป็นข้อเท็จจริงที่
 จะต้องพิจารณา ..."

2.1.3 ผู้ทำการติดต่อ

นอกจาก ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ซึ่งจะเป็นเหตุให้ถือว่า บริษัทหรือห้าง —
 หุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
 แล้ว ยังมี "ผู้ทำการติดต่อ" อีกผู้หนึ่งซึ่งจะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศต้อง
 เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวอีกด้วย

ประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติวิเคราะห์ศัพท์ "ผู้ทำการติดต่อ" ไว้ กังนั้น จึงต้องแปลความหมายทั่วไป คือ หมายความว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นคนกลางในการติดต่อระหว่างบุคคลหนึ่ง กับอีกบุคคลหนึ่ง แต่ผู้ทำการติดต่อซึ่งจะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ไม่เพียงแต่เป็นผู้ทำการติดต่อธรรมดาเท่านั้น แต่การติดต่อดังกล่าวต้องอยู่ในลักษณะซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ หรือผลกำไรแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศด้วย

ความหมายของผู้ทำการติดต่อ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายกว้างกว่าผู้ทำการแทน เพียงแต่ผู้ทำการติดต่อไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยตัดสินใจหรือเซ็นสัญญาแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ และไม่หมายความถึงการติดต่อในลักษณะการรับส่งในทำนองเดียวกับพนักงานรับส่งจดหมาย

2.2 การประกอบกิจการในประเทศไทยของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ที่เป็นเหตุให้เสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือ ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด หรือมีสัญชาติใด

จากหลักแหล่งเงินได้ข้างต้น แหล่งเงินได้ที่เห็นได้ชัดได้แก่การเข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย โดยการเข้ามาปฏิบัติตามสัญญาในประเทศไทย เช่น บริษัทต่างประเทศส่งลูกจ้างเข้ามาควบคุมการทำงานก่อสร้างในประเทศไทย โดยการเข้ามากระทำการกิจการนั้น อาจเข้ามาในรูปกิจการร่วมค้า บริษัทสาขา หรือส่งลูกจ้างเข้ามาควบคุมการดำเนินงาน ในประเทศไทย การปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าวนี้นี้เห็นได้ชัดความมีการกระทำการ กิจการ เกิดขึ้นในประเทศไทย และมีผู้จ่ายเงินได้ไปประเทศไทย

ส่วนแหล่งเงินได้ที่ไม่มีการปฏิบัติตามสัญญาในประเทศไทย แต่มีการทำสัญญาในประเทศไทย มีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย แต่ผู้มีเงินได้อยู่ในต่างประเทศ กรณีเช่นนี้ แม้จะเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยก็เป็นการยากที่จะจัดเก็บภาษีหากไม่มีกฎหมาย - บัญญัติไว้เป็นพิเศษ

ฉะนั้น การกำหนดการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมทั้ง 2 กรณี ดังจะเห็นได้จาก มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร มุ่งจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย ซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทย ได้แก่การเข้ามาปฏิบัติการตามสัญญาในประเทศไทย ในฐานะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เท่านั้น ดังนั้น จึงมีความจำเป็นของบัญญัติมาตรา 76 ทวิ ขึ้นไว้ควบคู่กับสำหรับกรณีการก่อให้เกิดสัญญา ในประเทศไทย ส่วนการปฏิบัติตามสัญญาทำขึ้นในต่างประเทศ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

มาตรา 76 ทวิ "บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่ง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เป็นเหตุให้ได้รับเงินไคหรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ เช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จะให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินไคหรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีตามทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้นำทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในการตีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ "

ความเห็นนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับสนับสนุนดังต่อไปนี้

1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2514 ระหว่างบริษัท ยิงเจริญพานิช โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ความว่า บริษัท อีสเทอน ลีฟ โทเบโก จำกัด และบริษัท เอ.ซี. มงค์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัททำการค้าใบยาสูบ ตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกา ได้มอบหมายให้บริษัทโจทก์เป็นผู้ติดต่อแทนในการเสนอราคาใบยาสูบต่อโรงงานยาสูบเป็นครั้งคราว และบางครั้งโจทก์ ก็ได้รับคำสั่งจากบริษัททั้งสองให้รับใบยาสูบที่ส่งมาเป็นตัวอย่างไปมอบแก่โรงงานยาสูบ บางครั้งโรงงานยาสูบต่อราคาก็แจ้งให้บริษัททราบ บริษัทดังกล่าวตกลงตามราคาที่คือนั้น หรือไม่ก็ส่งให้โจทก์ แจกแก่โรงงานยาสูบ เมื่อโรงงานยาสูบตกลงซื้อก็ทำใบสั่งซื้อมอบให้โจทก์ส่งไปให้บริษัททั้งสอง ดังนี้ จึงเป็นอันหมดหน้าที่โจทก์ โจทก์ไม่เคยได้รับมอบหมายจากบริษัทใดให้มีอำนาจกระทำการอื่นใด นอกเหนือไปจากที่กล่าว โจทก์ไม่เคยส่งมอบใบยาที่ซื้อขายกันแก่โรงงานยาสูบ และไม่เคยได้รับชำระราคาใบยาจากโรงงานยาสูบหรือผู้ใด บริษัททั้งสองได้จ่ายค่าตอบแทนให้โจทก์ในอัตราร้อยละ 3 ของเงินที่ขายใบยาได้ ...

... ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกามีความเห็นว่าการปฏิบัติกิจการของโจทก์ ที่ติดต่อกับโรงงานยาสูบ ตามที่ปรากฏในฟ้องและคำแถลงร่วมกันในข้อเท็จจริงนั้น เป็นอันพึงได้เห็นว่า แม้โจทก์จะไม่ได้ขายใบยาสูบให้แก่โรงงานยาสูบด้วยตนเอง โจทก์ก็ได้กระทำการเป็นตัวแทนของบริษัท อีส เทอน ลีฟ โทเบโก จำกัด และบริษัท เอ.ซี. มงค์ จำกัด ในสหรัฐอเมริกา อันเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้ประกอบกิจการใน

อยู่ที่ว่าการที่บริษัททั้งสองได้รับเงินค่าใบยาสูบจากโรงงานยาสูบนั้น เป็นเหตุให้บริษัททั้งสอง ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรหรือไม่ โจทก์โต้แย้งหนักหนาว่า ข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ โรงงานยาสูบได้ส่งเงินค่าใบยาไปให้บริษัททั้งสองในต่างประเทศ โดยทางเลตเตอร์ออฟเครดิต และโดยกราฟท์ ฉะนั้น บริษัททั้งสองไม่เคยรับเงินค่าซื้อขายในประเทศไทยเลย แต่รับในสหรัฐอเมริกาทุกครั้ง ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาได้พิเคราะห์ข้อโต้แย้งนั้นแล้ว เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติมุ่งถึงการรับตัวเงินในที่ใดเลย หากให้พิเคราะห์ถึงผลที่ว่า บริษัทในต่างประเทศนั้น ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยหรือไม่ คำว่า เงินได้ หรือผลกำไรนั้น มีใช้ตัวเงินสด บริษัทในต่างประเทศจะได้รับในทางเครดิตหรือทางอื่นใดก็ตาม ถ้าเป็นเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทยแล้วก็ย่อมอยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวแล้ว และย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ หรือผลกำไรนั้น ส่วนข้อความที่ว่า ในประเทศไทยนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า หมายความว่าถึงกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรนั้นได้ ได้กระทำในประเทศไทย หากใช้เงินได้หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้รับกันในประเทศไทย ดังที่โจทก์โต้แย้งมานั้นไม่ เพราะความหมายของบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ นี้ จะตีความเป็นเรื่องรับตัวเงินสดหาได้ไม่ดังที่กล่าวมาแล้ว หากหมายถึงกิจการของบริษัทที่มาประกอบในประเทศไทยเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรแก่บริษัทนั้น ๆ ต่างหาก อันเป็นกรณีแตกต่างกับบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ศาลฎีกา จึงพร้อมกันชี้ขาดว่า โจทก์ ผู้เป็นตัวแทนของบริษัททั้งสองดังกล่าว มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ตามที่จำเลย เรียกร้อง ... "

2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 ระหว่างบริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ความว่า การทำเรือแห่งประเทศไทยเปิดประมูลซื้อเรือชุกเคินทะเล ชับเคลื่อนด้วยไอน้ำสำหรับชุกคอกกิน บริษัท ไอ.เอ.ซี ฮอลแลนด์ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฮอลันดา ทำใบเสนอราคาและยื่นข้อส่งผ่านมาทางโจทก์ พร้อมกับทำใบมอบอำนาจให้โจทก์ยื่นใบประกวดราคาผลการประมูล บริษัท ไอ.เอช.ซี. ฮอลแลนด์ ประมูลได้ โจทก์เป็นผู้ยื่นข้อสัญญากับการทำเรือแห่งประเทศไทย แทนบริษัท ไอ.เอช.ซี. ฮอลแลนด์ การส่งมอบเรือโจทก์ไม่เกี่ยวข้องกับการชำระราคา การทำเรือแห่งประเทศไทยโอนเงินไปชำระให้บริษัท ไอ.เอช.ซี. ฮอลแลนด์ ที่ประเทศฮอลันดา เงินที่ซื้อขายไม่ได้ผ่านมือโจทก์ โจทก์ได้รับค่านายหน้าจากบริษัท ไอ.เอช.ซี. ฮอลแลนด์ ร้อยละหนึ่งครึ่ง ... ศาลฎีกาเห็นว่า ... กิจการซื้อขายเรือก็คือการทำสัญญาซื้อ

รายละเอียดของเงินที่ส่งไปแต่ละปีตามเอกสาร ล. 5 โจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 5 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ปี 2502 ถึง 2505 ไว้ตามเอกสาร ล. 1 ถึง ล. 4 แต่โจทก์ไม่ได้เอาคอกเบี้ยเงินกู้ที่ได้รับจากบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด มาลงรวมไว้เป็นรายรับเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเมื่อเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 พบคอกเบี้ยเงินกู้อยู่ในงบดุลของบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด และหลักฐานการส่งเงินออกจากประเทศไทย ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย หัวหน้าแผนกตรวจสอบ กองภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวน โจทก์มอบอำนาจให้นายพยงค์ กิจนิจธีระ มาให้ถ้อยคำว่าสาขารุงเทพฯ เก็บคอกเบี้ยเงินกู้ในระหว่างปี 2502 ถึงปี 2505 ส่งไปให้โจทก์จริง แต่โต้แย้งว่าจะเอาคอกเบี้ยเงินกู้ทั้งหมดมาเป็นรายรับในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะยังมีให้หักรายจ่าย หัวหน้าแผนกตรวจสอบกองภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นายพยงค์ หาหลักฐานรายจ่ายมาแสดงและยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่นายพยงค์ ก็หาหลักฐานรายจ่ายมาแสดงไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงอาศัยอัตรากำไรสุทธิแต่ละปีของสาขารุงเทพฯ มาเป็นหลักคำนวณหากกำไรสุทธิในคอกเบี้ยเงินกู้แล้วประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ ตามภาพถ่ายเอกสารหมายเลข 3 ถึง 6 และภาษีอื่น ๆ ตามภาพถ่ายเอกสารท้ายฟ้อง

พิจารณาแล้ว แม้บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด จะได้อำนาจเงินจากโจทก์ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ แต่เมื่อโจทก์มีสาขาอยู่ในกรุงเทพฯ ก็ถือว่าโจทก์และสาขามีฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่าโจทก์ประกอบกิจการในประเทศไทย คอกเบี้ยเงินกู้ที่บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด ส่งออกไปจากประเทศไทย ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ เมื่อโจทก์ได้รับเงินนั้นแล้วถือว่าโจทก์ได้รับเงินได้ในประเทศไทย โจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตราที่กล่าว

บัญญัติภาษีตามข้อ ก. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง ให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยเสียภาษีในกำไรสุทธิ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี ตามมาตรา 71 (1) มาบังคับโดยอนุโลม เห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 65 ทวิ, 65 ทรี เป็นเรื่องกำหนดกรอบระยะเวลาบัญชี เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามบทบัญญัติทั้งสามมาตราที่กล่าวไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการคำนวณกำไรสุทธิคอกเบี้ยเงินกู้ของโจทก์ โดยวิธีเทียบเคียงกับกำไรสุทธิตาม ภ.ง.ด. 5 ของสาขารุงเทพฯ แต่ละปี ที่เจ้าพนักงานประเมินอาศัย

อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 วรรคสอง ทำการคำนวณกำไรสุทธิคอกเบี้ยเงินกู้รายนี้
 อ้างว่า ไก่กระทำตามบทบัญญัติสามมาตราข้างต้นจึงไม่ถูกต้อง และไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งเห็น
 ไก่จากเอกสาร จ. 15 หรือ ล. 6 ว่านายพยงค์ กิจนิจชีวะ ผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ ได้
 รับข้อเสนอของเจ้าพนักงานประเมินไปแจ้งให้โจทก์ทราบว่า เจ้าพนักงานประเมินอาจใช้วิธี -
 เทียบเคียงอัตรากำไรจากกิจการของสาขากรุงเทพฯ เป็นอัตรากำไรจากคอกเบี้ยเงินกู้เท่านั้นยัง
 พังไม่ไควว่าโจทก์ยินยอมให้เจ้าพนักงานประเมินคิดกำไรสุทธิคอกเบี้ยเงินกู้ที่ได้รับจากบริษัทส่งเสริม
 เศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด ดังคำให้การและฎีกาของจำเลยชั้นนี้ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาตามที่ตามข้อ ข. เห็นว่า คอกเบี้ยรายนี้เป็นเงินได้ของโจทก์ ที่เกิดในประ
 เทศไทย ฉะนั้น การส่งคอกเบี้ยเงินกู้ออกไปจากประเทศไทย ในกรณีนี้ ถ้าเงินคอกเบี้ยนั้นเป็น
 กำไรก็เป็นกำหนายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งแม้ธนาคารโจทก์สาขากรุงเทพฯ จะ
 เป็นผู้ส่งหรือบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด จะเป็นผู้ส่งโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ใด ก็ตาม
 แต่เมื่อธนาคารโจทก์เป็นผู้รับเงินดังกล่าวในต่างประเทศ ก็ถือได้ว่าธนาคารโจทก์เป็นผู้กำหนายเงิน
 นั้น โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ที่โจทก์
 อ้างว่าบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด ได้ส่งคอกเบี้ยเงินกู้สำหรับปี 2502 ออกไป จาก
 ประเทศไทย ก่อนวันที่ 5 พฤศจิกายน 2502 ซึ่งเป็นวันที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ใช้ -
 บังคับ เห็นว่าที่โจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 5 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 25 ธันวาคม 2501
 ถึงวันที่ 24 ธันวาคม 2502 ตามเอกสาร ล. 1 เมื่อคอกเบี้ยเงินกู้สำหรับปี 2502 ได้ส่งออก
 ไปในระหว่างวันที่ 13 มีนาคม 2502 ถึงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2502 ตามเอกสาร ล. 12 และ
 ล. 5 ก็เป็นที่เห็นได้ว่าคอกเบี้ยเงินกู้ได้ส่งไปในรอบระยะเวลาปี 2502 นั้นเอง การเก็บภาษี
 ต้องบังคับตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่เก็บนั้น หากได้เป็นการเก็บภาษีย้อนหลังดังฎีกาของโจทก์ไม่
 และประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ในคดีภาษีในจำนวนเงินที่จำหน่ายออกไป โจทก์ได้รับคอกเบี้ย
 เงินกูรวม 4 ปี เป็นเงิน 1,359,931.51 เหรียญอเมริกัน คิดเป็นเงินไทย 28,621,195.78
 บาท เจ้าพนักงานประเมินได้คิดภาษีจากจำนวนเงินที่กล่าวได้คำนวณกำไรสุทธิให้ก่อน รวม 4 ปี
 เป็นเงิน 16,145,964.22 บาท แล้วคิดภาษีจากเงินจำนวนนี้ จึงเป็นภาษีเงินได้จากการจำ -
 หน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย รวม 4 ปี เป็นเงิน 2,421,894.73 บาท เมื่อโจทก์
 มีโต้แย้งการคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวจึงต้องคดีภาษีไปตามนี้

2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ระหว่างบริษัท เหล็กสยาม จำกัด ในฐานะ
 คู่แทน บริษัท ฮาเย็ค เอนิเนียริง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ความว่า

โจทก์ เป็นนิติบุคคลโล่จ้างบริษัท ฮาเย็ค เอนิเนียริง จำกัด ซึ่งจัด
 ทะเบียนในประเทศสวีเดน ให้มาเป็นที่ปรึกษาทางวิชาการโดยการส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนิน
 กิจการในประเทศไทยให้แก่โจทก์ และโจทก์เป็นผู้จัดส่งค่าจ้างอันเป็นเงินได้ทั้งหมดไปยังบริษัทคัง
 กลาว ส่วนลูกจ้างที่เข้ามาให้คำปรึกษาแก่โจทก์ โจทก์เป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย ค่าที่พัก ค่าภาษี -
 เงินได้บุคคลธรรมดาให้ โจทก์ได้ส่งเงินค่าจ้างจำนวน 32,507,548.39 บาท ออกไปจาก
 ประเทศไทยไปให้บริษัทฮาเย็ค เอนิเนียริงจำกัด และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับค่าจ้าง
 ก่อนหักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) รวมเป็นเงิน 650,150.98
 บาท แก่จำเลยที่ 1 แล้ว ครั้งนี้คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยว่า เงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ฮาเย็ค
 เอนิเนียริง จำกัด เป็นเงินกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัท ฮาเย็ค เอนิเนียริง
 จำกัด ซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้แทนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ หรือไม่ ตาม
 ข้อเท็จจริงดังกล่าว ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่าเงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ฮาเย็ค
 เอนิเนียริง จำกัด เป็นเงินกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัท ฮาเย็ค เอนิเนียริง
 จำกัด รวมอยู่ด้วย ซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

ส่วนปัญหาเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีคำนวณจาก
 ภาษีที่โจทก์ชำระไว้แล้วเป็นกำไรสุทธิเท่าใด แล้วหักภาษีที่ชำระแล้วออก เหลือเท่าใดเป็นเงินกำไร
 ที่ต้องเสียภาษีร้อยละ 15 ถือได้ว่าเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ถูกต้องแล้ว สำหรับปัญหาเรื่องการ
 เสียภาษีซ้ำซ้อน เห็นว่าการที่โจทก์เสียภาษีเงินได้แทนบริษัท ฮาเย็ค เอนิเนียริง จำกัด ใน
 อัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับ ค่าจ้างก่อนหักรายจ่ายให้จำเลยที่ 1 ไปแล้ว เป็นการเสียภาษี -
 เงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) ส่วนการเสียภาษีเงินได้ ตาม
 มาตรา 70 ทวิ เป็นการเสียภาษีเนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไร ออก
 จากประเทศไทย หากใช่เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนไม่ ..."

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 ระหว่างธนาคารแห่งอเมริกันแนชั่นแนลทรัสต์
 แอนด์เซฟวิ่งส์แอสโซซิเอชัน โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย จะเห็นได้ว่า ธนาคารแห่งอเมริกัน ฯ
 จัดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด ตั้งสำนักงานใหญ่อยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา และเข้ามาตั้งธนาคาร
 สาขาในประเทศไทย ประกอบกิจการธนาคารโดยได้รับอนุญาต จึงมีสิทธิที่ต้องให้ถือว่า

ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นการเข้ามา - ประกอบกิจการในประเทศไทยเลยที่เดียว ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และจาก คำพิพากษาศาลฎีกาจะเห็นได้ว่า ศาลฎีกายังสับสนในการใช้กฎหมาย มาตรา 76 ทวิ และ มาตรา 66 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยศาลฎีกาเห็นว่า การประกอบกิจการของธนาคาร - แห่งอเมริกัน ฯ เป็นการประกอบกิจการตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อคิดคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลฎีกาอ้างถึงการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่ ตามบทบัญญัติ - ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิในกรณีที่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และในกรณีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งกำหนดเงินได้ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไว้อีกด้วย จึงจะเห็นได้จากบทบัญญัติ ในมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ ดังนี้

มาตรา 66

... บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่อง จากกิจการที่ใดกระทำให้ในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิ ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิ ดังกล่าวได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 76 ทวิ

... ให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และ เสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ เสียภาษี ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ...

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ภาย บริษัท เหล็กสยาม จำกัด ในฐานะตัวแทน บริษัท ฮาเย็ค เอ็นยีเนียร์ริง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ก็เช่นเดียวกัน บริษัทฮาเย็ค เอ็นยีเนียร์ริง จำกัด เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย ประเทศสวีเดน ประกอบกิจการรับจ้าง เป็นที่ปรึกษาทางวิชาการให้กับบริษัท เหล็กสยาม จำกัด โดยการเป็นที่ปรึกษาทางวิชาการ ได้ ส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนินการในประเทศไทย ดังนั้น จึงมีสิทธิให้ถือว่าประกอบกิจการ ใน ประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าเป็นกรณีตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และให้บริษัทเหล็กสยาม จำกัด ซึ่งมีลูกจ้าง ของ บริษัท ฮาเย็ค เอ็นยีเนียร์ริง จำกัด ต้องชำระภาษีในกรณีการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงโดยละเอียดในภายหลัง

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร ในกรณีถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

1) บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ทำสัญญาจ้างเป็นที่ปรึกษาทางวิศวกรรมกับองค์การรัฐบาล โดยแบ่งที่ทำงานออกเป็นสองส่วน ส่วนหนึ่งส่งลูกจ้างเข้ามาในประเทศไทย เพื่อให้คำปรึกษาและอีกส่วนหนึ่งทำในต่างประเทศ งานดังกล่าวอยู่ภายใต้สัญญาฉบับเดียวกันและเป็นงานต่อเนื่องเป็นโครงการเดียวกัน ถือว่างานตามโครงการนั้นได้กระทำในประเทศไทยทั้งหมด เข้าลักษณะเป็นบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างในการประกอบกิจการในประเทศไทย เงินได้ คองนำมาเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (1)

2) องค์การรัฐบาลทำสัญญาซื้อขายเป็นพร้อมด้วยอุปกรณ์และอุปกรณ์กับบริษัทต่าง - ประเทศ ซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายประเทศสวีเดน การลงนามในสัญญาซื้อขาย บริษัทผู้ขายมอบอำนาจให้ผู้จัดการฝ่ายขายประจำภูมิภาคซึ่งอยู่ในประเทศสวีเดน เป็นผู้ลงนามในสัญญา ณ กรุงเทพมหานคร โดยสิ่งของที่ซื้อขายกัน บริษัทผู้ขายผลิตในต่าง-ประเทศ แลนำมาส่งมอบให้ที่กรุงเทพมหานคร ถือว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการ

(1) หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/8327 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2518

ในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (1)

3) สมาคมไทย มีวัตถุประสงค์ที่จะส่งเสริมและยกระดับมาตรฐานการจัดการในวงธุรกิจ กิจกรรมส่วนใหญ่ของสมาคมคือการฝึกอบรมผู้จัดการและนักบริหารธุรกิจ ซึ่งสมาคมจะเชิญบริษัทต่างประเทศเข้ามาทำการฝึกอบรมนักบริหารภายในประเทศเป็นครั้งคราว บริษัทฝึกอบรมจากต่างประเทศจะคิดค่าบริการจากผู้เข้าร่วมการฝึกอบรม โดยทางสมาคมจะเป็นผู้จัดการเก็บแทน และแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศส่งไปให้บริษัทต่างประเทศ ในการฝึกอบรมแต่ละครั้ง บริษัทได้จัดส่งผู้ฝึกอบรม 1-2 คน จากต่างประเทศมาดำเนินการฝึกอบรมในระยะเวลาประมาณ 1 สัปดาห์ เงินค่าบริการที่บริษัทต่างประเทศได้รับเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทย ลูกจ้างของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาทำการฝึกอบรมนั้นจะตองนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (2)

4) บริษัทไทยได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทต่างประเทศแห่งหนึ่งให้เป็นผู้บริหาร และดำเนินธุรกิจของบริษัท พร้อมทั้งการแนะนำด้านการเงินและเทคนิคทางวิศวกรรม การบริหารนี้ได้กระทำโดยลูกจ้างของบริษัทต่างประเทศซึ่งอยู่ในประเทศไทย เงินค่าจ้างที่บริษัทไทยจ่ายให้กับบริษัทต่างประเทศเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทย ลูกจ้างของบริษัทต่างประเทศจะตองนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร (3)

5) บริษัทต่างประเทศรับจ้างองค์การรัฐบาลเป็นที่ปรึกษาในโครงการปรับปรุงระบบชลประทานภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยมีหน้าที่ให้คำปรึกษาและช่วยเหลือในด้านการควบคุมการก่อสร้าง การวางแผนส่งน้ำ และบำรุงรักษาสำรวจและทำแผนที่ รวบรวมสถิติข้อมูล และการประเมินผล ตรวจสอบและวางแผนเกี่ยวกับการชลประทานและการระบายน้ำ การส่งน้ำ และ

(1) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/18058 ลงวันที่ 4 กันยายน 2522

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/18916 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2518

(3) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/16578 ลงวันที่ 22 กันยายน 2518

การบำรุงรักษาระบบทางวิศวกรรม การวางแผน การปลูกพืชจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับไรนา ตามประเภทกลุ่มคินกลุ่มต่าง ๆ ศึกษาพิจารณาภาวะตลาดและวิเคราะห์ทางเศรษฐกิจในการปฏิบัติ - งานมีลูกจ้างของบริษัท ๆ เข้ามาปฏิบัติงานตามข้อกำหนดของสัญญาในประเทศไทย บริษัทต่าง - ประเทศต้องนำเงินไค้มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินไค้ตามมาตรา 66 วรรคสองและ มาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร (1)

จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา และคำวินิจฉัยกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ทั้ง กรมสรรพากรและศาลฎีกา เกิดความสับสนในเรื่องการมีลูกจ้างหรือไม่มีลูกจ้างในประเทศไทย กรณีมีลูกจ้างทั้งคำวินิจฉัยกรมสรรพากรและศาลฎีกาจะวินิจฉัยออกมาสอดคล้องกันหมดว่า ตกอยู่ภาย ใต้บังคับมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งสิ้น

อันที่จริงแล้วข้อแตกต่างของระหว่าง 2 มาตรา นี้ จะเห็นได้ว่าในกรณีบริษัทหรือ ห้าง หุ่นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ตามบทบัญญัติในมาตรา 66 ไข้อยู่คำว่า "บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ... " ส่วนมาตรา 76 ทวิ ไข้อยู่คำว่า

" บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินไค้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการใน ประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล - เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นราย การและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินไค้หรือ ผลกำไรที่กล่าวแล้ว ... "

(1) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/6877 ลงวันที่ 27 เมษายน 2519

ข้อที่สมควรที่จะนำมาพิจารณาได้แก่ วัตถุประสงค์ในการใช้ถ้อยคำที่ต่างกัน ของ 2 มาตรานี้ หากพิจารณาโดยยึดกิจกรรมเป็นเกณฑ์การกระทำกิจการนี้จะประกอบด้วยกิจกรรม 2 อย่าง คือ การได้มาซึ่งสัญญาและการปฏิบัติตามสัญญาทั้ง 2 อย่าง ของกระทำในประเทศไทย จึงจะถือว่ากระทำกิจการในประเทศไทย แต่สำหรับมาตรา 76 ทวิ นั้น เนื่องจาก คำว่า "ในประเทศไทย" ขยายคำว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ฉะนั้น จึงมีความหมาย เพียงแต่ว่าการประกอบกิจการอาจทำได้นอกประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นเหตุทำให้เกิดสัญญาอันก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด ได้แก่การประกอบกิจการนายหน้า ตัวแทนขายของให้กับบริษัทต่างประเทศแต่ผู้ซื้อในประเทศไทย

ฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า ลูกจ้างผู้ทำการ ผู้ทำการติดต่อ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ไม่ใช่ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ปฏิบัติตามสัญญาแต่เป็นผู้ที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญานั้น

2.2.1 การก่อให้เกิดสัญญา

สัญญาเป็นนิติกรรมหลายฝ่าย ซึ่งเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป โดยฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาเป็นคำเสนอ และอีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาเป็นคำสนอง เมื่อคำเสนอและคำสนองถูกต้องตรงกัน สัญญาจึงจะเกิดขึ้น (1)

คำเสนอเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียว ซึ่งต้องมีผู้รับการแสดงเจตนา ซึ่งต้องเป็นการแสดงเจตนาโดยชัดแจ้ง ทั้งต้องมีข้อความชัดเจนแน่นอน กล่าวคือ เมื่อมีคำสนองรับตามคำเสนอ สัญญาจะต้องเกิดขึ้น

(1) ศักดิ์ สนองชาติ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา. (กรุงเทพมหานคร : บพิธการพิมพ์, 2523), หน้า 313

ในกรณีทางสรรพสินค้า ซึ่งคิดป้ายแสดงราคาสินค้า เมื่อผู้ซื้อแสดงเจตนาซื้อสินค้าดังกล่าว ผู้ขายอาจจะไม่ขายสินค้าให้ก็ได้ เพราะสินค้าอาจมีผู้จองหรือจำหน่ายหมดไปแล้ว เช่นเกี่ยวกับการประกาศขายรถยนต์ทางหน้าหนังสือพิมพ์ เมื่อไปติดต่อบริษัทอาจปรากฏว่าผู้ขายได้ขายรถยนต์คันดังกล่าวไปแล้ว โดยพฤติการณ์เช่นนี้ไม่ใช่คำเสนอเป็นแต่เพียงคำเชื้อเชิญ ซึ่งหากจะมีการทำสัญญากับผู้ขายผู้ซื้อจะต้องแสดงเจตนาทำคำเสนอขึ้นใหม่และให้ผู้ขายทำการสนอง ดังนั้นผู้แสดงคำเชื้อเชิญไม่ใช่ผู้ก่อให้เกิดสัญญา เพราะเมื่อทราบคำเชื้อเชิญแล้วผู้ซื้อผู้ขายจะต้องสนองสนองกันเองต่อไปอีก ทางหาก ผู้แสดงคำเชื้อเชิญเป็นแต่เพียงผู้ชักชวนให้บุคคลทั่วไปทำคำเสนอต่อผู้ขายอีกต่อหนึ่ง ซึ่งการชักชวนนี้อาจให้รายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าทุกอย่าง แม้แต่ราคาขาย ที่ไม่ผูกพันเป็นคำเสนออีก เพราะไม่ใช่กระทำต่อผู้ใดโดยเฉพาะเจาะจง ดังนั้น ในกรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งเป็นแต่เพียงเข้ามาทำการโฆษณาขายสินค้า จึงไม่ถือว่าเป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้ ในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความเห็นดังกล่าวนี้เป็นไปตามแนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร ดังตัวอย่างเช่น

1) สำนักงานผู้แทนประจำภาคของบริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีพนักงาน หรือ ลูกจ้างไม่เกิน 5 คน ในประเทศไทยทำหน้าที่เสาะหา รวบรวม และรายงานเกี่ยวกับสภาวะทางเศรษฐกิจ การเมือง แรงงาน ความเหมาะสมในการลงทุน ตลอดจนสภาวะทางการค้าระหว่างประเทศ ของประเทศไทยและกลุ่มประเทศในแถบภูมิภาค เอเชียอาคเนย์ เงินค่าใช้จ่ายของสำนักงานและเงินเดือนพนักงานที่ได้รับจากบริษัทต่างประเทศไม่เข้าลักษณะ เป็นเงินที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (1)

2) บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายของมลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้จัดตั้งสำนักงานประจำภูมิภาคขึ้นในประเทศไทย เพื่อสำรวจค้นคว้าเกี่ยวกับตลาดในประเทศไทย ไม่มีรายได้ใด ๆ ในประเทศไทย ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้รับจากบริษัทต่างประเทศ ดังนั้นสำนักงานประจำภูมิภาคไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในบุคคลตามประมวลรัษฎากร (2)

(1) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/22600 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2522

(2) หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/720 ลงวันที่ 16 มกราคม 2523

ส่วนคำเสนอ คือ การแสดงเจตนาของผู้เสนอต่อผู้เสนอ ตกลงรับทำสัญญา
 คำเสนอ คำเสนอต้องมีข้อความชัดเจนแน่นอน ปราศจากเงื่อนไข คำเสนอที่มีเงื่อนไข ไม่
 ก่อให้เกิดสัญญา

2.2.2 คำเชื่อเชิฐ หรือคำทาบทาม

คำเสนอเป็นการแสดงเจตนา มุ่งที่จะผูกพันผู้แสดงเจตนาในการทำสัญญา -
 คำที่เสนอไปนั้น แต่คำเชื่อเชิฐ หรือคำทาบทามนั้น เป็นแต่เพียงหยั่งดูเพื่อรู้ว่าประโยชน์ ใน
 การนี้จะขอให้เขาทำสัญญาคงจะเป็นประการใด และคำเชื่อเชิฐนั้นเป็นการขอให้อีกฝ่ายหนึ่ง
 ทำคำเสนอขึ้นมาก่อน ถ้าพอใจตนจะสนองรับทำสัญญาคงย กังนั้น คำเชื่อเชิฐ หรือคำทาบทาม
 นั้น จึงยังไม่ถึงขีดเป็นการแสดงเจตนาทำนิติกรรม ยังไม่มีผลอย่างใดในกฎหมาย ตัวอย่าง
 เช่น ร้านขายของแจกไปปลิวขายของลดราคา หากกำหนดบอกราคาของไวแต่ละอย่างแน่นอน
 เป็นศนวา หมวกไหมปานามา 25 สตางค์ เสื้อฝนส่งจากนอกเนื้อดีก็ราคา 25 สตางค์
 อะไร ๆ ก็ราคา 25 สตางค์ เท่านั้น เป็นการเชื่อเชิฐหรือคำเสนอขอทำสัญญาอย่างไร เรื่อง
 เช่นนี้จะคงดูตามพฤติการขอเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไปว่าเพียงไรเป็นคำเสนอเพียงไรเป็นคำเชื่อ
 เชิฐให้มาเสนอทำสัญญากัน (1)

(1) เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและ
หนี้ (พระนคร : โรงพิมพ์ศรีพัฒนา, 2478), หน้า 538 - 541

การก่อให้เกิดสัญญาและการบังคับปฏิบัติตามสัญญาเป็นคนละกรณีกัน ในทางทฤษฎีสัญญาเกิดขึ้นเมื่อมีการแสดงเจตนาตรงกันระหว่างบุคคล 2 ฝ่าย เกิดคำเสนอและคำสนอง เมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้วจะฟ้องร้องหรือบังคับให้ปฏิบัติตามสัญญาได้หรือไม่นั้น เป็นเรื่องแบบและความสมบูรณ์ของสัญญา ซึ่งการดำเนินการบางประเภทกฎหมายบังคับให้ต้องทำตามแบบ มิฉะนั้นจะฟ้องร้องบังคับกันไม่ได้ เช่น สัญญาซื้อขาย มาตรา 456 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า

"การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไซ้ ท่านว่าเป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายเรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์ มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย

อนึ่ง สัญญาจะขายหรือจะซื้อทรัพย์สินอย่างใด ๆ ก็ความมานี้ก็ดี คำมั่นในการซื้อขายทรัพย์สินเช่นว่านั้นก็ ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใด ลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบเป็นสำคัญ หรือได้วางประจำไว้ หรือได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว ท่านว่าจะฟ้องร้องให้บังคับคดีหาได้ไม่ ..."

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ดังนั้น การลงนามในสัญญาในประเทศไทย กับกรณีที่ผู้จ้างปฏิบัติหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้น จะเห็นได้ว่าสาระสำคัญของกาเกิดเงินได้หรือผลกำไรนั้น เกิดขึ้นเมื่อคำสั่งสอนคำสั่งของถูกต้องตรงกัน ส่วนการลงนามในสัญญาเป็นผลตามมาในภายหลัง ดังนั้น เมื่อการก่อให้เกิดสัญญาซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทย ของผู้จ้างหรือผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อก่อเกิดขึ้นในประเทศไทยแล้ว การลงนามในสัญญาจะไปกระทำในที่ใดก็ตาม ก็ต้องอยู่ในบังคับของเสียภาษีเงินได้ในบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในกรณีกองทัพเรือได้ทำสัญญาวางบริษัทเคนติเออร์ นาวาล เบรคา ซึ่งเป็นบริษัทรับต่อเรือ ตั้งขึ้นตามกฎหมายและอยู่ในประเทศอิตาลี เป็นผู้สร้างเรือยนต์เร็วโจมตี สัญญาจ้างทำของได้กระทำ ณ กองทัพเรือ กรุงเทพมหานคร โดยบริษัทผู้รับจ้างได้มอบอำนาจให้ผู้จ้างของตนมาลงนามแทนในประเทศไทย แต่การต่อเรือดังกล่าวทั้งหมดได้กระทำที่ผู้ของบริษัท ณ ประเทศอิตาลี และเมื่อทำงานเสร็จให้ส่งมอบเรือต่อกองทัพเรือที่เมืองเวนิส ประเทศอิตาลี ซึ่งในการดำเนินการด้านธุรการเกี่ยวกับการติดต่อกับกองทัพเรือในประเทศไทย บริษัท เคนติเออร์ ได้ตั้งให้บริษัท คอมเมอร์เชียลแอสโซซิเอตส์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย เป็นผู้ดำเนินการ

ซึ่งปรากฏว่า ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นว่

ประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือ คำว่า "ประกอบกิจการในประเทศไทย" จะต้องกระทำกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ขอนี้เห็นว่ากรณีที่ความในมาตรา 76 ทวิ จะพิจารณาแยกองค์ประกอบในมาตรานี้มาตราเดียวหาเพียงพอไม่ ควรพิจารณาความในหมวด 3 ภาษีเงินได้ทั้งหมดเพื่อหาเจตนารมณ์ของกฎหมายที่จะเก็บภาษีเงินได้สำหรับภาษีเงินได้ซึ่งเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา มาตรา 41 บัญญัติว่า ผู้มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย ส่วนภาษีเงินได้ที่เก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยมีมาตรา 66 บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ความในวรรคสอง

ของมาตรา 66 ยังบัญญัติชัดเจนต่อไปอีกว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากการที่ใดกระทำในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนั้น กรณีกระทำการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ มาตรา 67 ก็บัญญัติให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งที่ทำในประเทศไทย คือ กรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และผลประโยชน์อื่นที่เรียกเก็บในประเทศไทย กรณีรับขนของ ให้เรียกเก็บภาษีจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและผลประโยชน์อื่น เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย เท่านั้น

แต่ถาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ใดมีมาตรา 70 บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือ ในประเทศไทย หากใครรวมถึงการรับเหมาซึ่งของลงทุนควยการจัดทำสัมภาระตาม (7) เขาไวควยไม่ เพราะมีไซเป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือการลงทุนในประเทศไทย หรือใดจากทรัพย์สินในประเทศไทย ตามที่บัญญัติไว้ใน (2) ถึง (6) หากประสงค์จะเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างทำของที่กระทำในต่างประเทศควย ก็น่าจะบัญญัติรวมถึง (7) ไว เพราะมาตรา 70 นี้ เพิ่งถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ขอ 11 หลังจากที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 76 ทวิ ในปี พ.ศ. 2494

สำหรับมาตรา 76 ทวิ หาใดมีบทบัญญัติเป็นการยกเว้นมาตรา 66 ที่ต้องกระทำ - กิจการในประเทศไทยไม่ เพราะถาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเขามาประกอบกิจการในประเทศไทยเอง กรณีอยู่อยู่ในชายแห่งมาตรา 66 อยู่แล้ว ส่วนมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของกิจการที่กระทำนั้น เป็นผู้รับเงินได้หรือผลกำไรจากกิจการนั้นในประเทศไทย แต่ไม่ใดเขามาทำเอง เพียงแต่มีผู้ทำแทนให้ จะเรียกเก็บภาษีเอาจากผู้ใด ถาจะเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ผู้ทำการแทนบุคคลธรรมดานั้นก็มิได้รับเงินได้จากการรับเหมาการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา อยู่ในส่วนที่ 2 ซึ่งถือหลักว่าผู้ใดรับเงินได้ ผู้นั้นเป็นผู้เสียภาษี สำหรับการเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อยู่ในหมวด 3 แต่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มิได้เขามาประกอบกิจการเอง จึงต้องบัญญัติให้ถาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย เพื่อให้เป็นไปตามหลักในมาตรา 66 และการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาต่างกับการเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพราะนิติบุคคลประเภทนี้ เก็บจากกำไรสุทธิ จึงต้องบัญญัติให้ชัดว่าผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี และเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีตัวคนในประเทศไทย จึงต้องบัญญัติให้ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เพื่อให้นายรายการแสดงกำไรสุทธิในส่วนกิจการที่ทำในประเทศไทย จึงเห็นความาตรา 76 ทวิ

บัญญัติเป็นมาตรการที่จะเก็บภาษีตามมาตรา 66 ใหม่บริบูรณ์ หากใดหมายความว่า เมื่อมีการประกอบกิจการนอกประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้อันจะผิดจากหลักการทั้งที่บัญญัติไว้ในมาตรา 66 มาตรา 67 และมาตรา 70 เป็นลำดับมา กรณีตามมาตรา 76 ทวิ นี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504 ระหว่างบริษัทฮิงเจอร์วิญพานิช จำกัด โจทก์ - กรมสรรพากร ที่ 1 อธิบดีกรมสรรพากร ที่ 2 จำเลย ว่า " ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกามีความเห็นว่า การปฏิบัติกิจการของโจทก์ที่ติดต่อกับโรงงานยาสูบ - ความที่ปรากฏในฟ้องและคำแถลงรวมรับกันในข้อเท็จจริงนั้น เป็นอันฟังได้ว่า แมโจทก์ จะไม่ได้อาศัยใบอนุญาตให้แก่โรงงานยาสูบด้วยตนเอง โจทก์ก็ไต่กระทำการเป็นตัวแทน ของบริษัท อีสเตอร์น โทเบโก จำกัด และบริษัท เอ. ซี. มงคุด จำกัด ในสหรัฐอเมริกา อันเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้ประกอบ กิจการในประเทศไทย โดยอาศัยใบอนุญาตให้แก่โรงงานยาสูบในประเทศไทย โจทก์ได้แยงหนักหนาวว่า โรงงานยาสูบได้ส่งเงินค่าโฆษณาไปให้บริษัททั้งสองในต่างประเทศ โดยเลศเทอรอพอเฟครคิต และโดยคราฟท์ ฉะนั้น บริษัททั้งสองไม่เคยรับเงินค่าโฆษณา ในประเทศไทยเลย ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาได้พิเคราะห์ข้อโต้แย้งนี้แล้ว เห็นว่าประมวล - รัษฎากรมิได้บัญญัติถึงการรับตัวเงินในที่ใดเลย คำว่าเงินใดหรือผลกำไรนั้นมีใช้ตัวเงิน สด บริษัทในต่างประเทศจะใคร่รับในทางเครดิตหรือทางอื่นใดก็ตาม ถ้าเป็นเงินใดหรือผล กำไรในประเทศไทยแล้ว ก็ย่อมอยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวแล้ว และยอมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินใดหรือผลกำไรนั้น ส่วนขอความที่ว่า ใน ประเทศไทยนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า หมายความว่าถึงกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงิน ใดหรือผลกำไรนั้น ไต่กระทำในประเทศไทย

ปัญหาที่จะวินิจฉัยต่อไปว่า เพียงแต่มีการทำสัญญาจะถือว่า เป็นการประกอบกิจการหรือไม่ มาตรา 66 ใช้คำว่า กระทำกิจการ มาตรา 76 ทวิ ใช้คำว่า ประกอบกิจการ และมาตรา 70 ก็ใช้คำว่า ประกอบกิจการเหมือนกัน คำว่า "ประกอบ" ความพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายความว่า "ทำ" คำว่ากิจการคือการงานที่ประกอบ ประมวลรัษฎากรมุ่งถึงการงานที่ทำ จึงบัญญัติกิจการต่าง ๆ ไว้ ตามมาตรา 40 และ บัญญัติกรณีทำกิจการในประเทศไทยไว้ในมาตรา 66 ส่วนกิจการที่ประกอบนอกประเทศไทย จะเก็บภาษีกรณีใดบ้าง ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 70 หากใดมุ่งถึงการทำสัญญาไม่ เพราะการทำสัญญาเป็นแต่เพียงผูกพันใหม่กิจการขึ้น ถาละเลยเสีย ไม่ชำระหนี้ก็ไม่มี กิจการเกิดขึ้น และเพียงแต่มีความผูกพันยังไม่เป็นเหตุให้ได้รับเงินใด ต้องมีการชำระ หนี้ตอบแทนจึงจะใคร่รับเงินใด การชำระหนี้ตอบแทนยอมแล้วแต่ประเภทของสัญญา สัญญา ซื้อขายต้องส่งมอบทรัพย์สินที่ขายจึงจะใคร่รับราคา สัญญาจ้างทำของต้องส่งมอบของที่ทำ จึงจะใคร่รับสินจ้าง การขายของ การทำของที่รับจ้างจึงเป็นกิจการที่เกิดขึ้นตามขอผูกพัน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 ที่อ้างมา นั้น เป็นกรณีการซื้อขายบริษัทต่างประเทศใด ส่งมอบทรัพย์สินที่ขายมาใหญ่ขอในประเทศไทย จึงเป็นการขายในประเทศไทย เช่น

เดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504 ซึ่งส่งใบยาสุมมาขายในประเทศไทย หากมีแค่เพียงทำสัญญากัน แต่มีใตส่งมอบของเขามาขายไม

หากจะถือเอาการทำสัญญาเป็นหลัก ว่าทำสัญญาในประเทศไทยเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ส่วนการไปทำงานที่ใดเป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาครั้งนี้แล้ว ถ้าสัญญาออกไปลงนามในสัญญากันที่ประเทศสิงคโปร์ แต่เขามาทำงานรับจ้างทำของตามสัญญานั้นในประเทศไทย ก็จะต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศสิงคโปร์ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ในส่วนภาษีการค้า กลับเป็นการประกอบการค้าในประเทศไทย เพราะถือหลัก " ประกอบการ " การที่ความใหญ่เกิดผลชั้กันในขณะที่ตั้งกล่าวว่าจะไม่ถูกต้องทั้งในมาตรา 76 ทวิ ก็บัญญัติว่าต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงจะถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย หากที่ความว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นการทำสัญญา ลูกจ้างในการทำสัญญาก็ยอมมีไม่ได เพราะผู้ทำสัญญาแทนมีแค่ตัวแทนเท่านั้น และคำว่า " มีลูกจ้าง ในการประกอบกิจการในประเทศไทย " แสดงว่า มีการทำงาน จึงมีลูกจ้างในการทำงานนั้น หากไม่มีการทำงานในประเทศไทย มีแต่ลูกจ้างอยู่ในประเทศไทย จะว่ามีลูกจ้างในการประกอบกิจการได้อย่างไร ดังนั้น การที่ความว่า ทำสัญญาเป็นการประกอบกิจการ จึงปรับเข้ากับตัวบทไม่ได สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ 7) จึงเห็นว่า กรณีตามมาตรา 76 ทวิ ต้องมีการทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มาตรา 40 บัญญัติไว้ และการนั้นต้องกระทำในประเทศไทย

โดยกรณีนี้ เป็นการจ้างทำของซึ่งเป็นการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยให้ต่อเรือโจมตีเร็วที่เรือเมืองเวนิช ประเทศอิตาลี และส่งมอบที่เมืองเวนิช มีไซประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีจึงไม่เข้ามาตรา 66 มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ ทั้งสามมาตรา บริษัทรับจ้างจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในความเห็นต้น ๆ คณะกรรมการกฤษฎีกา พิจารณามาตรา 40 ประกอบมาตรา 66 เพื่อที่จะอธิบายคำว่า ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยพยายามที่จะชี้ให้เห็นว่า การที่นิติบุคคลต่างประเทศต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทย จะต้องกระทำกิจการในประเทศไทย ในวรรคนี้ ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาไม่ได้สรุปว่า หมายความว่า การกระทำกิจการในประเทศไทย ในวรรค 2 มีความเห็นต่อไปว่า กรณีบริษัท ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีมาตรา 70 บัญญัติให้เสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) และ

ไต่ถามต่อไปว่า มาตรา 70 ไม่ได้จำกัดแก่ภาพสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) โดยให้เหตุผลว่า เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40 (7) นี้ มีใช้เป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือการลงทุนในประเทศไทยหรือได้จากทรัพย์สินในประเทศไทยตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ (6) ข้อนี้แสดงให้เห็นชัดว่า ความเข้าใจ ของคณะกรรมการกฤษฎีกาไขข้อข้องใจ เพราะกรณีตามมาตรา 70 ฉบับเรื่องที่ได้รับเงินได้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ทั้งไม่มีผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือถูกจ้างอยู่ในประเทศไทยทั้งสิ้น มีผู้อยู่ในประเทศไทยเพียงคนเดียว ในกรณีนี้คือผู้จ่ายเงิน คงจะเห็นว่า มาตรา 40 (2) ผู้ว่าจ้างจะต้องอยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายค่ากุศลวิมล คาลิขสิทธิ์ หรือคาสีหรืออย่างอื่น ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย และจ่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยเช่นเดียวกับเงินได้ตามมาตรา 40 (4)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แสดงว่า มีการทำงานจึงมีลูกจ้างในการทำงานนั้น หากไม่มีการทำงานในประเทศไทย มีแต่ลูกจ้างอยู่ในประเทศไทย จะว่ามีลูกจ้างในการประกอบกิจการได้อย่างไร ดังนั้น การตีความว่า ทำสัญญาเป็นการประกอบกิจการ จึงปรับเข้ากับตัวบทไม่ได้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ 7) จึงเห็นว่า กรณีตามมาตรา 76 ทวิ ต้องมีการทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามมาตรา 40 บัญญัติไว้ และการนั้นต้องกระทำในประเทศไทย

โดยกรณีนี้ เป็นการจ้างทำของซึ่งเป็นการปรับเหมาตามมาตรา 40 (7) ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยให้เรือโจรสลัดที่เมืองเวนิซ ประเทศอิตาลี และส่งมอบที่เมืองเวนิซ มีใ้ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีจึงไม่เข้ามาตรา 66 มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ ทั้งสามมาตรา บริษัทผู้รับจ้างจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในความเห็นต้น ๆ คณะกรรมการกฤษฎีกา พิจารณามาตรา 40 ประกอบมาตรา 66 เพื่อที่จะอธิบายคำว่าประกอบกิจการในประเทศไทย โดยพยายามที่จะชี้ให้เห็นว่า การที่นิติบุคคลต่างประเทศต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทย จะต้องกระทำกิจการในประเทศไทย ในวาระนี้ ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาไม่ได้สรุปว่า ใดคือการกระทำกิจการในประเทศไทย ในวรรค 2 มีความเห็นต่อไปว่า กรณีบริษัท ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีมาตรา 70 บัญญัติให้เสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5)(6) และได้กล่าวต่อไปว่า มาตรา 70 ไม่ได้จัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) โดยให้เหตุผลว่า เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40 (7) นี้ มีใ้เป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือการลงทุนในประเทศไทยหรือได้จากทรัพย์สินในประเทศไทยตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) ข้อนี้แสดงให้เห็นชัดว่า ความเข้าใจของคณะกรรมการกฤษฎีกา - ไขว่เขว เพราะกรณีตามมาตรา 70 เป็นเรื่องที่ได้รับเงินได้มีใ้ในประเทศไทย ทั้งไม่มีผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือลูกจ้างอยู่ในประเทศไทยทั้งสิ้น มีผู้อยู่ในประเทศไทยเพียงคนเดียว ในกรณีนี้คือผู้จ่ายเงิน จึงจะเห็นว่า มาตรา 40 (2) ผู้ว่าจ้างจะต้องอยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายค่ากุศลิลล คาลิซลิลล หรือคาลิซลิลลหรืออย่างอื่น ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย และจ่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยเช่นเดียวกับเงินได้ตามมาตรา 40(4)

(5) และ (6) เหตุผลที่คณะกรรมการกฤษฎีกาอ้างว่ามาตรา 70 ไม่ได้จัดเก็บมาตรา 40 (7) ไว้ด้วย เพราะไม่ใช่กิจการของนายจ้างในประเทศไทย การลงทุนในประเทศไทย หรือได้จากทรัพย์สินในประเทศไทยนั้นไม่ถูกต้อง เพราะหากมีการรับเหมาเกิดขึ้นจริงในต่างประเทศ และจ่ายเงินค่ารับเหมาในไทย ย่อมถือได้ว่าเป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทยได้ เพราะฉะนั้น จึงไม่น่าจะเป็นเหตุผลที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 นี้ไม่เก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40(7)

นอกจากนี้ มาตรา 70 ก็ไม่ได้บัญญัติจัดเก็บเงินได้จากการประกอบธุรกิจ มาตรา 40 (8) การพาณิชย์ ดังนั้น การซื้อขายในต่างประเทศโดยไม่ประกอบกิจการในประเทศไทย ก็ไม่อยู่ในบังคับมาตรา 70 แต่มาจัดเก็บตามมาตรา 76 ทวิ แทน ดังนั้นกรณีรับจ้างทำของในต่างประเทศก็เช่นเดียวกัน ต้องอยู่ในบังคับมาตรา 76 ทวิ การจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ จึงเป็นคนละกรณีกัน

ตามวรรค 3 ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาอ้างว่ามาตรา 76 ไม่ใช่ข้อยกเว้นมาตรา 66 และอธิบายต่อไปว่ากรณีมาตรา 76 นั้น เป็นกรณีที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของกิจการที่ทำนั้นเป็นผู้รับเงินได้หรือผลกำไรจากกิจการนั้นในประเทศไทย แต่ไม่ได้เข้ามาทำเอง เพียงแต่มีผู้ทำแทนให้ ความเข้าใจของคณะกรรมการกฤษฎีกา นี้อ้างว่า เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนี้ไม่มีตัวตนในประเทศไทย จึงต้องบัญญัติให้ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือลูกจ้าง เป็นตัวแทน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเพื่อยื่นแบบแสดงรายการ จำนวนภาษีและชำระภาษี จากกำไรสุทธิในประเทศไทย จึงเห็นได้ว่า มาตรา 76 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่เป็นมาตรการการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 ให้สมบูรณ์ขึ้น หากได้หมายความว่าเมื่อมีการประกอบกิจการนอกประเทศ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ อันจะผิดจากหลักการที่บัญญัติในมาตรา 66, มาตรา 67 และมาตรา 70 ตามลำดับ เหตุผลของคณะกรรมการกฤษฎีกาตามวรรคนี้ ไม่น่าจะถูกต้อง เพราะวานิติบุคคลเป็นบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งมีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ดำเนินการและแสดงเจตนาแทน ซึ่งตามกฎหมายถือว่าเป็นตัวแทนของนิติบุคคล การที่นิติบุคคลจดทะเบียนตามกฎหมายต่างประเทศ และการที่มีลูกจ้างเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่น่าจะเป็นในลักษณะสาขาหรือไม่ก็ตาม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้ถือว่าผู้ที่เรียกตัวเองว่าเป็นสาขานั้นเป็นตัวแทนของนิติบุคคล เพราะในประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนสาขาเป็นนิติบุคคล ฉะนั้น

นิติบุคคลที่ส่งลูกจ้างเข้ามาในประเทศไทยไม่ว่าจะมีคนเกี่ยวหรือหลายคน หรือสาขา หรือไม่
 ยอมรับฐานะ เทากันเป็นตัวแทนของนิติบุคคลนั้นเอง เมื่อลูกจ้างมีฐานะ เป็นตัวแทนนิติบุคคล
 ประกอบกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนที่นิติบุคคลกำหนดไว้ในวัตถุประสงค์ ยอมรับว่านิติบุคคลนั้นได้
 ประกอบกิจการในประเทศไทย แล้วและมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 ฉะนั้น
 การที่คณะกรรมการกฤษฎีกาอ้างว่านิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้เข้ามาทำเอง เพียงแต่มีผู้ทำแทน
 ให้ ในกรณีเช่นนี้ จึงเป็นการไม่ถูกต้อง เพราะแท้จริงแล้วนิติบุคคลได้เข้ามาประกอบกิจการ
 เองทั้งที่ใดกล่าวไว้ข้างต้น คำพิพากษากฎีกาที่ 773/2504 ที่คณะกรรมการกฤษฎีกา ได้
 ยกขึ้นมา เพื่อสนับสนุนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาก็ไม่มีที่หนึ่งที่ได้เคยที่จะใช้เป็นเหตุผล
 ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ เพราะตามคำพิพากษากฎีกานี้ บริษัท ยิงเจริญ จำกัด เป็น
 บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายไทยอยู่ในประเทศไทย กระทำตัวเป็นนายหน้าของบริษัทอเมริกัน
 เพื่อขายใบยาสูบ แก่โรงงานยาสูบ ตามคำพิพากษากฎีกานี้ บริษัท ยิงเจริญ จำกัด เป็น
 แต่เพียงนายหน้าผู้ประกอบการอันเป็นเหตุให้บริษัทในสหรัฐอเมริกาเงินได้หรือผลกำไร ใน
 ประเทศไทย และการประกอบกิจการของบริษัท ยิงเจริญ จำกัด ในคำพิพากษากฎีกานี้ คือการ
 ทำตัวเป็นตัวแทนเอง ฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า แนวคำพิพากษากฎีกานี้ชี้ให้เห็นว่าการก่อให้เกิด
 เกิดสัญญาเป็นเหตุที่ทำให้บริษัทอเมริกันมีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยซึ่งตรงกันข้ามกับ
 ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกานี้ ซึ่งจะนำความเห็นของคำพิพากษากฎีกานี้ สนับสนุน

ในวรรค 4 คณะกรรมการกฤษฎีกาพยายามให้เหตุผลแวดล้อม โดยนำเอาคำ
 อธิบายศัพท์ในพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน มาอธิบายคำว่า "ประกอบ" หมายความว่า
 "ทำ" แล้วรวบรวมว่าประมวลรัษฎากรมุ่งถึงการทำงานที่ทำ จึงบัญญัติกิจการต่าง ๆ ไว้ ใน
 มาตรา 40 และกรณีกิจการที่ทำในประเทศไทยไว้ตามมาตรา 66 ส่วนกิจการที่ประกอบนอก
 ประเทศไทยจะเก็บภาษีกรณีใดบ้าง บัญญัติไว้ในมาตรา 70 หาได้มุ่งถึงการทำสัญญาไม่ เหตุผล
 ของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ว่า คำว่า "ประกอบ" หมายความว่า "ทำ" นั้น เป็นการ
 ถูกต้องและที่ว่าประมวลรัษฎากรมุ่งถึงการทำงานที่ทำนั้นก็ถูกต้อง แต่การทำงานที่ทำนั้นไม่มีที่ใดเคย
 หมายถึงการปฏิบัติตามสัญญาในขณะที่การทำงานที่ทำนั้นหมายความรวมไปถึงก่อให้เกิดสัญญาด้วย
 เพราะการก่อให้เกิดสัญญาย่อมมีงานทำหลายประการกว่าจะถูกพันเป็นสัญญาได้ การที่อ้างว่า

กฎหมายไม่ได้มุ่งถึงการทำสัญญาเพราะการทำสัญญาเป็นแต่เพียงผูกพันให้มีกิจการขึ้น ถ้าละเลยเสีย ไม่ชำระหนี้ก็ไม่มีการเกิดขึ้น เพียงแต่มีความผูกพันไม่เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ ต้องชำระหนี้ตอบแทนจึงจะได้รับเงินได้ ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาในข้อนี้ค่อนข้างแปลก เพราะแท้ที่จริงแล้วการทำสัญญาเป็นสาเหตุทำให้มีการชำระหนี้ หากไม่มีการชำระหนี้เกิดขึ้น มีแต่การทำสัญญา ผู้นั้นก็ไม่มีเงินได้และไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอยู่แล้ว ในมาตรา 76 ทวิ ก็เขียนไว้ชัดว่าการกระทำนั้นต้องเป็นบ่อเกิดให้เกิดเงินได้ด้วย เมื่อเงินได้เกิด ผู้นั้นก็จะมีหน้าที่เสียภาษี สัญญาจ้างทำของซึ่งกระทำในต่างประเทศนั้น เมื่อผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้างตกลงตรงกันสัญญาจ้างทำของก็เกิดขึ้น การชำระราคาและการส่งมอบทรัพย์สินเป็นเรื่องความรับผิดชอบตามสัญญาซึ่งเกิดขึ้นแล้ว ดังนั้น เมื่อสัญญาจ้างทำของนั้นเกิดขึ้นในประเทศไทย การปฏิบัติตามสัญญาจะไปกระทำกันที่ใดก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504 ไม่ได้เป็นเหตุผลของข้ออ้างในความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาในข้อนี้เลย ยิ่งไปกว่านั้นในวรรคต่อมาคณะกรรมการกฤษฎีกายังกล่าวไว้ว่าหากถือเอาการทำสัญญาเป็นหลักว่าการทำสัญญาเป็นการประกอบกิจการ แต่การปฏิบัติงานเป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาแล้ว ถ้าสัญญาออกไปลงนามในสัญญากันที่สิงคโปร์ แต่เข้ามาทำงานรับจ้างทำของตามสัญญาในประเทศไทย ก็คงถือว่าประกอบกิจการในสิงคโปร์ ไม่เสียภาษี ตามตัวอย่างนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาตัดสินเรื่องการเก็บภาษีตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ การเซ็นสัญญาในสิงคโปร์ แต่ปฏิบัติตามสัญญาทำในประเทศไทย ย่อมถือว่าบุคคลประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 ในทางกลับกันหากมีการเซ็นสัญญาในประเทศไทย การปฏิบัติตามสัญญาคือการต่อเรือไค้กระทำในสิงคโปร์ และนำเข้ามาส่งมอบในประเทศไทยหรือส่งมอบในสิงคโปร์ก็ตามในกรณีเช่นนี้ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ เพราะมีผู้แทนทำสัญญาอันเป็นบ่อเกิดเงินได้ในประเทศไทย โปรดสังเกตถ้อยคำในมาตรา 76 ทวิ ไขคำว่า " ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย" ข้อนี้แสดงชัดว่าการกระทำของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้น ในสภาพของการกระทำไม่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย คือ การก่อให้เกิดสัญญา เกิดในประเทศไทย แต่การกระทำอันมีผลก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย มาตรา 76 ทวิ มุ่งจะอุดช่องโหว่ในข้อนี้จึงบัญญัติให้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ต่างกับมาตรา 66 ซึ่งเป็น การประกอบกิจการในประเทศไทย โดยตรง มิใช่กรณีถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

ข้อสังเกตในคำขอเท็จจริงนั้น ปรากฏว่าในกรณีนี้ก่อนที่จะมีการลงนามในสัญญาจ้าง ประกอบเรือรบ 3 ลำนั้น บริษัท แคนดิเออร์ นาวาล เบรคา ซึ่งเป็นบริษัทรับต่อเรือตั้งขึ้น – ตามกฎหมายและอยู่ในประเทศอิตาลี ได้แต่งตั้งให้บริษัทคอมเมอร์เชียล แอสโซซิเอทส์ จำกัด ดำเนินการดำเนินการติดต่อกับกองทัพเรือ จนมีการตกลงจะทำสัญญากันแล้ว กรรมการของบริษัทจึงเดินทางเข้ามาลงนามในสัญญาในไทย กรณีดังกล่าวนี้อาจกล่าวได้ว่าในชั้นเริ่มต้น บริษัท แคนดิเออร์ นาวาล เบรคา มีบริษัทคอมเมอร์เชียล แอสโซซิเอทส์ จำกัด เป็นผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยอยู่แล้ว และต่อมาได้ส่งตัวแทนเข้ามาลงนามในสัญญาหากมีการฟ้องร้องให้ชำระหนี้ ตามมาตรา 76 ทวิ อาจกล่าวได้ว่า เมื่อผู้ชายของบริษัท ซึ่งเป็นกรรมการผู้ลงนามในสัญญา อยู่ในนอกเขตอำนาจศาลไทย บริษัทไทยผู้ทำหน้าที่เป็นผู้ทำการติดต่อซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาลไทย อาจถูกฟ้องร้องให้ชำระหนี้เงินไต่คดีบุคคลแทนบริษัท แคนดิเออร์ นาวาล เบรคา ได้.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย