

# ภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Taxation

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

# (หลักถิ่นที่อยู่ Residence Rule)

=เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะ ถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่? และไม่คำนึงว่าเงินได้ ที่บุคคลนั้นได้รับจะเกิดจากการทำงานหรือการทำธุรกิจใน ประเทศนั้นหรือไม่?

=หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)

## สำนักงานใหญ่ (ธนีสลม กทม.)



สาขาในต่างประเทศ  
(23สาขา)



สาขาในประเทศไทย  
(230สาขา)



★ ใช้หลักการเกิดเงินได้ (Arising Income Basis)  
=แม้จะไม่ได้โอนหรือนำเงินได้มาในประเทศไทย  
ก็ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ได้ใช้หลักการนำหรือ  
โอนเงินได้ (Remittance Income Basis) เหมือนภาษี  
เงินได้บุคคลธรรมดา

## หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

= เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่? และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่?

= หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)

สำนักงานใหญ่ (เมืองเซินเจิ้น จีน)



สาขาในประเทศไทย

บริษัท บีวายดี ออโต้ (ประเทศไทย) จำกัด และเปิดโรงงานที่ระยอง

1. การเสียภาษีเงินได้กรณีประกอบกิจการใน  
ประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง, 76 ทวิ  
, 70 ทวิ , 69 ทวิ)

2. การเสียภาษีเงินได้กรณีมิได้ประกอบกิจการใน  
ประเทศไทย (มาตรา 70)

## การเสียภาษีเงินได้กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย

### 1. กรณีที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

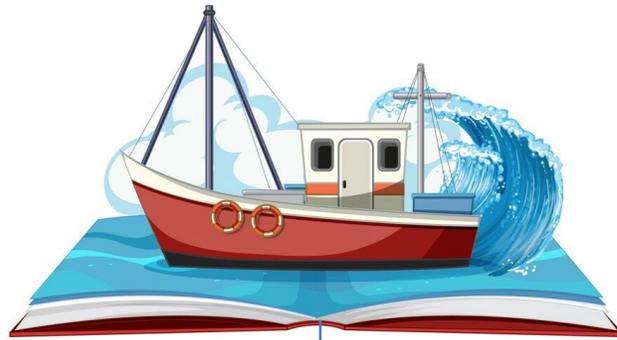
1.1 หลักการมีสถานประกอบการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง) เช่น มีสาขา สำนักงาน โรงงาน ในประเทศไทย

1.2 หลักการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ) เช่น แนะนำสินค้าหรือบริการ เจริญต่อรอง ลงนามในสัญญา รับคำสั่งซื้อ

บริษัท ไอ.เอส.ซี.ฮอลแลนด์

↓  
สัญญาแต่งตั้งตัวแทน

บริษัท ยิบอินซอย



เรือขุด

↓  
สัญญาซื้อขายเรือขุด

การทำเรือแห่งประเทศไทย

- ▲ ฎ.1321/2509 บริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)
- ▲ อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย-เนเธอร์แลนด์ ใช้บังคับ 20 กค. 2519
- ▲ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509

บริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์

กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

เรื่อง การรับมอบอำนาจจากผู้ขายที่อยู่ต่างประเทศให้ลงชื่อในสัญญาซื้อขาย  
กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตัวแทน , ประมวลรัษฎากร

โจทก์ได้รับมอบอำนาจจากผู้ขายที่อยู่ต่างประเทศให้ลงชื่อในสัญญาซื้อขาย  
เรือชุดให้แก่การทำเรือแห่งประเทศไทย การที่โจทก์ลงชื่อในสัญญาซื้อขาย  
แทนผู้ขาย ย่อมได้ชื่อว่าเป็นผู้กระทำการแทนในการทำสัญญาซื้อขาย  
นั้นแล้ว จึงต้องยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา  
76 ทวิ

บริษัท ไอ.เอส.ซี.ฮอลแลนด์



สัญญาแต่งตั้งตัวแทน

บริษัท บินฮอย



การทำเรือแห่งประเทศไทย

เรือชุด

สัญญาจ้างต่อเรือชุด

บริษัท อิตาลี

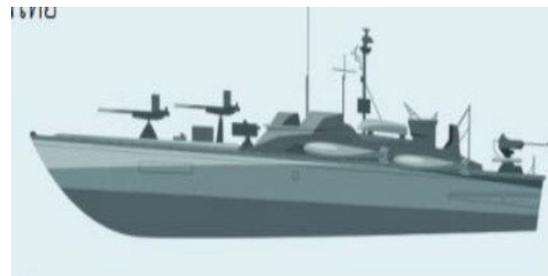


Mr.A ลูกจ้าง



ต่อเรือรบ

กองทัพเรือ



(ข้อสอบความรู้ชั้นเนติบัณฑิตยสภาสมัยที่ 33 ปีการศึกษา 2523)

สำหรับข้อสอบและชงคำตอบในการสอบความรู้ชั้นเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 33 ปี  
การศึกษา 2523 มีดังนี้

### คำถาม

บริษัทอิตาลี จำกัด เป็นบริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอิตาลี ไม่มีสาขาใน  
ประเทศไทย ส่งลูกจ้างเข้ามาเป็นตัวแทนทำสัญญาต่อเรือกับกองทัพเรือ ประเทศไทย  
ตามเงื่อนไขสัญญาระบุให้บริษัทฯ ทำการต่อเรือให้แล้ว เสร็จส่งมอบเรือให้กองทัพ  
เรือ ณ ประเทศอิตาลี และการจ่ายเงินกองทัพเรือจะชำระเงิน โดยวิธีเปิดเช็คเตอร์ออฟ  
เครดิตไป ยังบริษัทในประเทศอิตาลี โดยตรงเช่นเดียวกัน

ดังนั้นจะถือว่าเงินค่าจ้างที่บริษัทอิตาลี จำกัด ได้รับตามสัญญาเป็นเงินได้จากการ  
ประกอบกิจการในประเทศไทย จะต้องนำเงินมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่?

## ธงคำตอบ

บริษัท อิตาเลีย จำกัด ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะงานที่รับทำตามสัญญาทั้งหมดได้ไปทำกันนอกประเทศ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 66 ไม่ถือว่างานที่ทำนอกประเทศไทยนั้นเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย แม้ผลสำเร็จของงานคือการต่อเรือจะเป็นของนายจ้าง (น่าจะใช้คำว่า “ผู้ว่าจ้าง” เพราะสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจ้างทำของ) ในประเทศไทย และมีการทำสัญญาในประเทศไทยก็ตาม เพราะเงินดังกล่าวเป็นเงินได้เกิดขึ้นจากการให้บริการ จึงไม่ถือสถานที่ทำสัญญาเป็นสาระสำคัญ เช่น สัญญาซื้อขาย การรับจ้างทำของต้องถือสถานที่ที่ให้บริการเป็นสำคัญ



สมัยที่ 56 ปีการศึกษา 2546

### คำถาม

บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศบราซิลซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัท A จำกัด ได้ตกลงรับจ้างซ่อมเครื่องจักรให้แก่บริษัทไทยแท้ จำกัด คิดค่าซ่อมและค่าวัสดุอุปกรณ์รวมเป็นเงินสิบล้านบาท สัญญาทำกันที่กรุงเทพมหานคร แต่การซ่อมกระทำกันที่ประเทศบราซิลทั้งหมด เมื่อซ่อมเสร็จและมีการส่งมอบเครื่องจักรแล้ว บริษัทไทยแท้ จำกัด ได้ชำระเงินจำนวนดังกล่าวให้แก่บริษัท เอ จำกัด ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกและตรวจสอบภาษี บริษัทไทยแท้ จำกัด แล้วเห็นว่า บริษัทไทยแท้ จำกัด มิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในการชำระเงินให้แก่ บริษัท เอ จำกัด จึงประเมินให้บริษัทไทยแท้ จำกัด ชำระเงินภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย พร้อมเงินเพิ่ม บริษัท ไทยแท้ จำกัด ไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จึงอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ว วินิจฉัยว่าการประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ให้ยกอุทธรณ์

ให้วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่?

## ชงคำตอบ

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)หรือ(6)ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอ ท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน ถ้าผู้จ่ายเงินได้มิได้หักและ นำส่งหรือได้หักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบ ร่วมกับผู้มีเงินได้ใน การเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี

กรณีตามปัญหา สัญญาระหว่างบริษัท ไทยแท้ จำกัด กับบริษัท A จำกัดเป็นสัญญาจ้าง  
ทำของ เมื่อสัญญาจ้างทำของเป็นสัญญาที่มุ่งถึงผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ การที่จะถือว่า  
บริษัท A จำกัด ประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากสถานที่ที่ให้บริการ  
เป็นสำคัญ มิใช่พิจารณาจากสถานที่ทำสัญญาเหมือนสัญญาซื้อขาย เมื่องานซ่อมเครื่องจักร  
ทั้งหมดกระทำที่ประเทศบราซิล จึงไม่ถือว่าบริษัท A จำกัด ประกอบกิจการในประเทศไทย

แม้การจ่ายเงินรายนี้จะเป็นการจ่ายประเทศไทย แต่เนื่องจากเงินค่าซ่อมและค่าวัสดุ  
อุปกรณ์ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)แห่งประมวลรัษฎากร เพราะ  
เป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจาก เครื่องมือ  
มิใช่เงินได้พึงประเมินมาตรา 40(2)(3)(4)(5)หรือ(6) บริษัท A จำกัด จึงไม่ต้องเสียภาษีตาม  
ประมวลรัษฎากร ฉะนั้น บริษัทไทยแท้ จำกัด ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จึงไม่มีหน้าที่ หักภาษี ณ ที่จ่าย  
และนำส่งตามมาตรา 70 ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำ วินิจฉัยอุทธรณ์ของ  
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย

บริษัทผลิตไฟฟ้าลาว (มหาชน)

ทำวสิน

กระแสไฟฟ้า  
(เขื่อนน้ำจิม)

กฟผ.

อนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ลาว ข้อ 5 และข้อ 7



หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือ กค.0811/2049 วันที่ 8 มีนาคม 2545

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทย กับรัฐบาลต่างประเทศ

ข้อกฎหมาย มาตรา 40(8) , มาตรา 76ทวิ , มาตรา 70

ข้อหารือ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (“กฟผ”) ได้ตกลงทำสัญญาซื้อขายกระแสไฟฟ้ากับบริษัทผู้ผลิตพลังงานไฟฟ้าของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว การทำสัญญาซื้อขายพลังงานไฟฟ้างดังกล่าว สืบเนื่องมาจากบันทึกความเข้าใจ ซึ่งเป็นการตกลงร่วมกันที่รัฐบาลไทยทำกับรัฐบาลสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว เพื่อส่งเสริมการพัฒนาไฟฟ้าฯ ซึ่งมีผลต่อเศรษฐกิจและสังคม ฉะนั้น เงินได้ค่ากระแสไฟฟ้าตามสัญญาซื้อขายพลังงานไฟฟ้าระหว่าง กฟผ.กับบริษัทผู้ผลิตไฟฟ้าของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว จึงไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร กฟผ.จึงขอหารือว่า บันทึกความเข้าใจระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว เข้าลักษณะเป็นสัญญา ว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจ หรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2499 หรือไม่ และสัญญาซื้อขายพลังงานไฟฟ้าที่ กฟผ.ทำกับบริษัทผู้ผลิตพลังงานไฟฟ้าภายใต้บันทึกความเข้าใจ ดังกล่าวอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวหรือไม่?

## แนววินิจฉัย

เนื่องจากเงินค่าซื้อกระแสไฟฟ้าตาม 2.ที่ กฟผ. จ่ายให้แก่บริษัทผู้ผลิตพลังงานไฟฟ้าของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (“ผู้ขาย”) ตามสัญญาซื้อขายดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากธุรกิจหรือการพาณิชย์อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และโดยที่บริษัทผู้ขาย มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น บริษัทผู้ขายจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากรายได้ที่ได้รับจากการขายพลังงานดังกล่าว ไม่ว่าจะป็นกรณีตามมาตรา 76 ทวิ หรือ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และกฟผ.ก็ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล จากเงินที่จ่ายเพื่อนำส่งกรมสรรพากรแต่อย่างใด ฉะนั้น จึงไม่มีกรณีที่จะต้องพิจารณา เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2499

เลขคู่ 65/31294

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ 0702/พ/477 วันที่ 24 มกราคม 2560  
เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการนำเข้าพลังงานไฟฟ้าจากสาธารณรัฐ  
ประชาธิปไตยประชาชนลาว **ข้อกฎหมาย** มาตรา 78/2(1),มาตรา 80,มาตรา  
82(2),มาตรา 89(2)และมาตรา 89/1แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** กรณีการนำเข้าพลังงานไฟฟ้าจากต่างประเทศจะต้องเสีย  
ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่? แนววินิจฉัย  
กรณี นำเข้าพลังงานไฟฟ้าจากต่างประเทศ ซึ่งเป็นของที่ต้องมีการปฏิบัติพิธีการ  
ตามกฎหมาย  
ศุลกากร มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ตามมาตรา 80 และ  
มาตรา 82(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่  
เกิดจากการนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อ ชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือ  
จัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่า  
ความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมาย ว่าด้วยศุลกากร  
ตามมาตรา 78/2(1)แห่งประมวลรัษฎากร และหากไม่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อ  
ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นดังกล่าว ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ  
ตามมาตรา 89(2) แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 89/1 แห่ง  
ประมวลรัษฎากร (เลขคู่ 80/40302)

## 2. วิธีเสียภาษีกรณีประกอบกิจการในประเทศไทย

2.1 ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 และภ.ง.ด. 50

2.2 การเสียภาษีกรณีไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ (มาตรา 66 วรรคสอง ,71(1))

2.3 การเสียภาษีกรณีประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67 (1))

ฎ.164/2532

## การเสียภาษีเงินได้กรณีมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

1.ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศ

2.มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

= ไม่เข้าหลักการมีสถานประกอบการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค สอง และหลักการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ

3.ต้องมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ(6)

4.เป็นการจ่ายเงินในประเทศไทยหรือจากประเทศไทย

5.ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีหน้าที่หักภาษี  
ใน อัตราร้อยละ 15 เว้นแต่เงินปันผลตามมาตรา40(4)(ข)หักในอัตราร้อย  
ละ10 และนำส่งกรมสรรพากรภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป เว้น แต่  
นำส่ง ทางอินเทอร์เน็ต ให้ขยายไปอีก 8 วัน

6.เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)และ(6)อาจได้รับยกเว้นภาษีเงิน  
ได้ ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อน ถ้าผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวร  
(Permanent Establishment หรือPE)ในประเทศไทย

## ตัวอย่างที่ 1



1. บริษัทไทยจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทบราซิล บริษัทไทยต้องหักภาษีและนำส่งตาม มาตรา 70 หรือไม่?
2. บริษัทไทยต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2)(ข) หรือไม่?
3. ถ้าบริษัทนายหน้าเป็นบริษัทในประเทศสวีเดน ผลทางภาษีเปลี่ยนแปลงหรือไม่?

ข้อสอบความรู้ชั้นเนติบัณฑิตยสภาสมัยที่ 53 ปีการศึกษา 2543

### คำถาม

บริษัท A จำกัดเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้ทำการเป็นนายหน้าในประเทศไทย สวีเดนติดต่อขายสินค้าของบริษัท เกรียงไกร จำกัดให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย และได้รับเงินค่านายหน้าจากบริษัท เกรียงไกร จำกัดในประเทศไทยในปี 2542 เป็นเงิน 5 ล้านบาท แต่เนื่องจาก ประเทศไทย สวีเดนเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จึงมีปัญหาว່ว่า บริษัท เกรียงไกร จำกัดมีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่?

## ชงคำตอบ

### กรณีเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

เงินค่านายหน้าที่ย้ายให้บริษัท A จำกัดจำนวน 5 ล้านบาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท A จำกัดต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายตามนัยมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากประเทศสวีเดนเป็นประเทศที่ได้ทำอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย และข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าบริษัท A จำกัด มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทย ซึ่งอนุสัญญากำหนดให้เงินได้ตามมาตรา 40(2) เป็นกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของไทย ดังนั้น บริษัท เกรียงไกร จำกัด ผู้จ่ายเงินจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องจ่ายเงินให้ บริษัท A จำกัด เป็นเงิน 5 ล้านบาทเต็มจำนวน

## กรณีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่บริษัท เกรียงไกร จำกัด จ่ายเงินจำนวน 5 ล้านบาทให้บริษัท A จำกัด ดังกล่าว เกิดจากการให้บริการเพื่อให้เกิดการซื้อขายสินค้าในประเทศ สวีเดน ถือเป็น การให้บริการนอกราชอาณาจักร จึงไม่อยู่ในบังคับที่บริษัท A จำกัด จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 78/1(3) ดังนั้น บริษัท เกรียงไกร จำกัด จึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6

## ตัวอย่างที่ 2

บริษัท บราซิล

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิผลิต บริษัทไทย

กาแพ่งตามสูตรและกรรมวิธีผลิต

- 1.บริษัทไทยจ่ายค่าสิทธิให้บริษัทบราซิล บริษัทไทยต้องหักภาษีและนำส่งตาม มาตรา 70 หรือไม่? (ฎ.5634/2536) ข้อสอบผู้ช่วยผู้พิพากษา 22 เมษายน 2543(P774)
- 2.บริษัทไทยต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) หรือไม่?  
= ต้องนำส่ง
- 3.ถ้าบริษัทผู้อนุญาต (Licensor) เป็นบริษัทในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ ประเทศไทย (61ประเทศ) ผลทางภาษีเปลี่ยนแปลงหรือไม่?  
= ไม่เปลี่ยนแปลง เพราะเงินได้จากค่าสิทธิไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญา ภาษีซ้อน เว้นแต่ค่าลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมได้รับการลดอัตราจาก 15% เหลือ 5 % หากเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับอังกฤษ เยอรมนี ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ อิตาลี เบลเยียม โปแลนด์ แคนาดา สาธารณรัฐเช็ก สวิตเซอร์แลนด์ อิสราเอล และ สหรัฐอเมริกา ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับปากีสถานจาก 15% เหลือ 5 %



คำพิพากษาฎีกาที่ 5634/2536

บริษัท กาแฟผงไทย จำกัด

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

บริษัท โจทก์

สัญญาให้ความรู้ทางวิศวกรรม

การผลิตกาแฟผง

บริษัท เนสท์เทค

การผลิตภาพยนตร์ของโจทก์อยู่ภายใต้เงื่อนไขและการควบคุมดูแลของบริษัท เนท์เทค โดยโจทก์ต้องชำระ  
เงินค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยน เพื่อโจทก์จะได้ผลิตภาพยนตร์ในประเทศไทยตามสูตรและกรรมวิธีการ  
ผลิตที่ได้รับจากบริษัทเนสท์เทคอันเป็นสิทธิที่โจทก์ได้จาก บริษัทเนสท์เทคที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ  
ต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนที่บริษัท เนสท์เทคได้รับ จึงหาใช่  
เงินจากวิชาชีพอิสระคือวิศวกรรม

ตามความหมายของมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ หากแต่เป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้สิทธิผลิต  
ภาพยนตร์ตามสูตรและความรู้ที่ได้รับตามข้อแนะนำเกี่ยวกับกรรมวิธีการ ผลิตของบริษัท เนสท์เทค  
ตลอดเวลาของอายุสัญญาที่ได้ทำกันไว้ ซึ่งโจทก์ต้องรักษาไว้เป็น ความลับและส่งคืนบรรดาเอกสารทั้งปวง  
ที่เกี่ยวกับสูตรและความรู้ดังกล่าว แก่บริษัท เนสท์ เทค เมื่อสิ้นอายุสัญญาหรือสัญญาลีก กรณีจึงเป็นเงินได้  
พึงประเมินประเภทค่าแห่งสิทธิ มาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งโจทก์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและ  
นำส่งพนักงาน ของจำเลย มาตรา 70(2)

### หมายเหตุ

ตามมาตรา 70 เดิม ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) บริษัทต่างประเทศผู้มีเงินได้มีสิทธิ  
หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ 40% แต่ถ้าเป็นค่าลิขสิทธิ์อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3)  
หักค่าใช้จ่ายไม่ได้

มาตรา 70 ใหม่ไม่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ไม่ว่าเป็นเงินได้ประเภทใด

### ตัวอย่างที่ 3

สมัยที่ 47 ปีการศึกษา 2537

คำถาม

บริษัทดาว จำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและไม่มีสาขาลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ดำเนินการติดต่อในประเทศไทยได้ส่งนายเอ็ม ผู้จัดการของตนเข้ามา เจริญตกลงอนุญาตให้บริษัท แดง จำกัดในประเทศไทยใช้เครื่องหมายการค้าของตน เป็นชื่อผลิตภัณฑ์กระเบื้องของบริษัทแดง จำกัด โดยคิดค่าอนุญาตเป็นเงิน 10,000,000 บาท ต่อมามีการทำสัญญาตามข้อ ตกลงดังกล่าวที่สำนักงานบริษัท ดาว จำกัด ในประเทศสหรัฐอเมริกา และบริษัทแดง จำกัดได้ชำระค่าอนุญาตโดยโอน เงินผ่านธนาคาร และมีได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ดังนี้ บริษัทแดง จำกัด จะมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่?



## ชงคำตอบ

การที่บริษัทดาว จำกัด ทำสัญญาอนุญาตให้บริษัทแดง จำกัด ใช้ชื่อเครื่องหมายการค้าของตน โดยมีนายเอ็มผู้จัดการเข้ามาเจรจาตกลงในประเทศไทย ก่อนทำสัญญานั้นถือไม่ได้ว่าบริษัทดาว จำกัด ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีนายเอ็มเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ เพราะการทำสัญญาเป็นเรื่องของบริษัทดาว จำกัด ซึ่งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตรง บริษัทเพียงส่ง นายเอ็มมาเจรจาเพื่อจะได้ทำสัญญากับบริษัท แดง จำกัด เท่านั้น เมื่อเงินที่บริษัท แดง จำกัด โอนชำระให้แก่บริษัทดาว จำกัด เป็นเงินค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ ชื่อเครื่องหมายการค้าอันเข้าลักษณะเป็นเงินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) บริษัทแดง จำกัด ผู้จ่ายเงินจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เพื่อส่ง อำเภothong ที่ตามบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2117/2523)

## ตัวอย่างที่ 4



## ตัวอย่างที่ 5

บริษัท ดาวเคมีคอล (U.S.A.)

สัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค  
(Technical Assistance Agreement)

บริษัท แปซิฟิกพลาสติกส์ (ประเทศไทย)



### หมายเหตุ

- ฎ.3923/2531 (บริษัท แปซิฟิกพลาสติกส์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)
- ออกแบบแปลนและแผนผังโรงงานผลิตเม็ดพลาสติก
- ออกแบบเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตเม็ดพลาสติกในโรงงานดังกล่าว<sup>154</sup>



# Kraft paper



กระดาษกราฟ คือประเภทของกระดาษที่ผลิตจาก  
เฟืองไม้หรือพืชที่มีเนื้อเยื่อหนา โดยมีลักษณะเป็นสี  
น้ำตาลอ่อนถึงน้ำตาลเข้ม มีความหนาและแข็งแรง  
เนื่องจากไม้ได้ถูกปรับสีหรือประมาณให้เป็นสีขาว  
เหมือนกระดาษบางประเภท กระดาษกราฟมักถูกใช้  
ในการผลิตถุงกระดาษ รวมไปถึงบรรจุภัณฑ์ชนิดต่างๆ  
นอกจากนี้ยังช่วยลดปัญหาด้าน ...



<https://www.globepack.co.th>



เม็ดพลาสติก (Plastic Pellets) คือ วัตถุดิบตั้งต้นที่  
อยู่ในรูปทรงเม็ดเล็กๆ ที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์  
พลาสติกต่างๆ โดยทั่วไปมีขนาดเส้นผ่านศูนย์กลาง  
ประมาณ 1-5 มิลลิเมตร เม็ดพลาสติกเหล่านี้ได้มา  
จากกระบวนการทางปิโตรเคมี โดยนำสารประกอบ  
ไฮโดรคาร์บอนมาผ่านกระบวนการพอลิเมอไรเซชัน  
ทำให้ได้พอลิเมอร์ที่มีคุณสมบัติแตกต่างกันไป ซึ่ง  
สามารถนำไปขึ้นรูปเป็นผลิตภัณฑ์พลาสติกได้หลากหลาย

เม็ดพลาสติกเป็นวัตถุดิบสำคัญในอุตสาหกรรมต่างๆ

เช่น: 

- อุตสาหกรรมบรรจุภัณฑ์: ผลิตขวด ถัง กล่อง โฟม
- อุตสาหกรรมก่อสร้าง: ผลิตท่อ ประตู หน้าต่าง
- อุตสาหกรรมยานยนต์: ผลิตชิ้นส่วนรถยนต์
- อุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้า: ผลิตตัวเครื่อง กล่อง อุปกรณ์ต่างๆ
- อุตสาหกรรมอื่นๆ: ผลิตสินค้าอุปโภคบริโภค เฟอร์นิเจอร์ ของเล่น

ความสำคัญ:

เม็ดพลาสติกมีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมต่างๆ ทั้งในประเทศและระดับโลก เป็นวัตถุดิบที่ช่วยทำให้เกิดผลิตภัณฑ์พลาสติกที่หลากหลาย และตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค 



## ตัวอย่างที่ 8

ภาษีค่าเช่าหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

บริษัท R (รัสเซีย)

สัญญาเช่าเครื่องจักร / หุ่นยนต์

บริษัทไทย

หมายเหตุ

- ผู้เช่าต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ของค่าเช่าที่จ่ายโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน (อัตราขายตัวเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศเมื่อวานนี้และนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.54 เพราะ DTA ไทยกับรัสเซีย 50/81, 10/11 หรือ 10/11 (ข้อ 14)

- ถ้าผู้ให้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มี DTA กับประเทศไทยอาจได้รับยกเว้นภาษีหาก DTA ถือว่า ค่าเช่าเป็นกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) แต่ถ้าถือเป็นค่าสิทธิก็ต้องเสียภาษี

158

### ตารางสรุปค่าเช่ากับอนุสัญญาภาษีซ้อน

ค่าเช่าถือเป็นค่าสิทธิ	ค่าเช่าไม่ถือเป็นค่าสิทธิ
1. ปากีสถาน	1. นอร์เวย์
2. อินโดนีเซีย	2. เดนมาร์ก
3. มาเลเซีย	3. เยอรมัน
4. ฟิลิปปินส์	4. ฝรั่งเศส
5. แคนาดา	5. สิงคโปร์
6. ฟินแลนด์	6. เนเธอร์แลนด์
7. อินเดีย	7. เกาหลี
8. ออสเตรเลีย	8. อิตาลี
9. จีน	9. เบลเยียม

160

ค่าเช่า = ค่าเช่าของทรัพย์สินทางอุตสาหกรรม หรือ อุตสาหกรรม

15

ค่าเช่าถือเป็นค่าสิทธิ	ค่าเช่าไม่ถือเป็นค่าสิทธิ
10. สวีเดน	10. อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ
11. อังการี	11. โปแลนด์
12. ออสเตรเลีย	12. มอริเชียส
13. ศรีลังกา	13. นิวซีแลนด์
14. เวียดนาม	14. อุซเบกิสถาน
15. สาธารณรัฐเชค	
16. สวิตเซอร์แลนด์	
17. อิสราเอล	
18. แอฟริกาใต้	
19. โรมานี	

161

ค่าเช่าถือเป็นค่าสิทธิ	ค่าเช่าไม่ถือเป็นค่าสิทธิ
20. สหรัฐอเมริกา <i>๑๖. รัสเซีย</i>	
21. ลาว	
22. ลักเซมเบิร์ก	
23. บังกลาเทศ	
24. เนปาล	
25. สเปน	

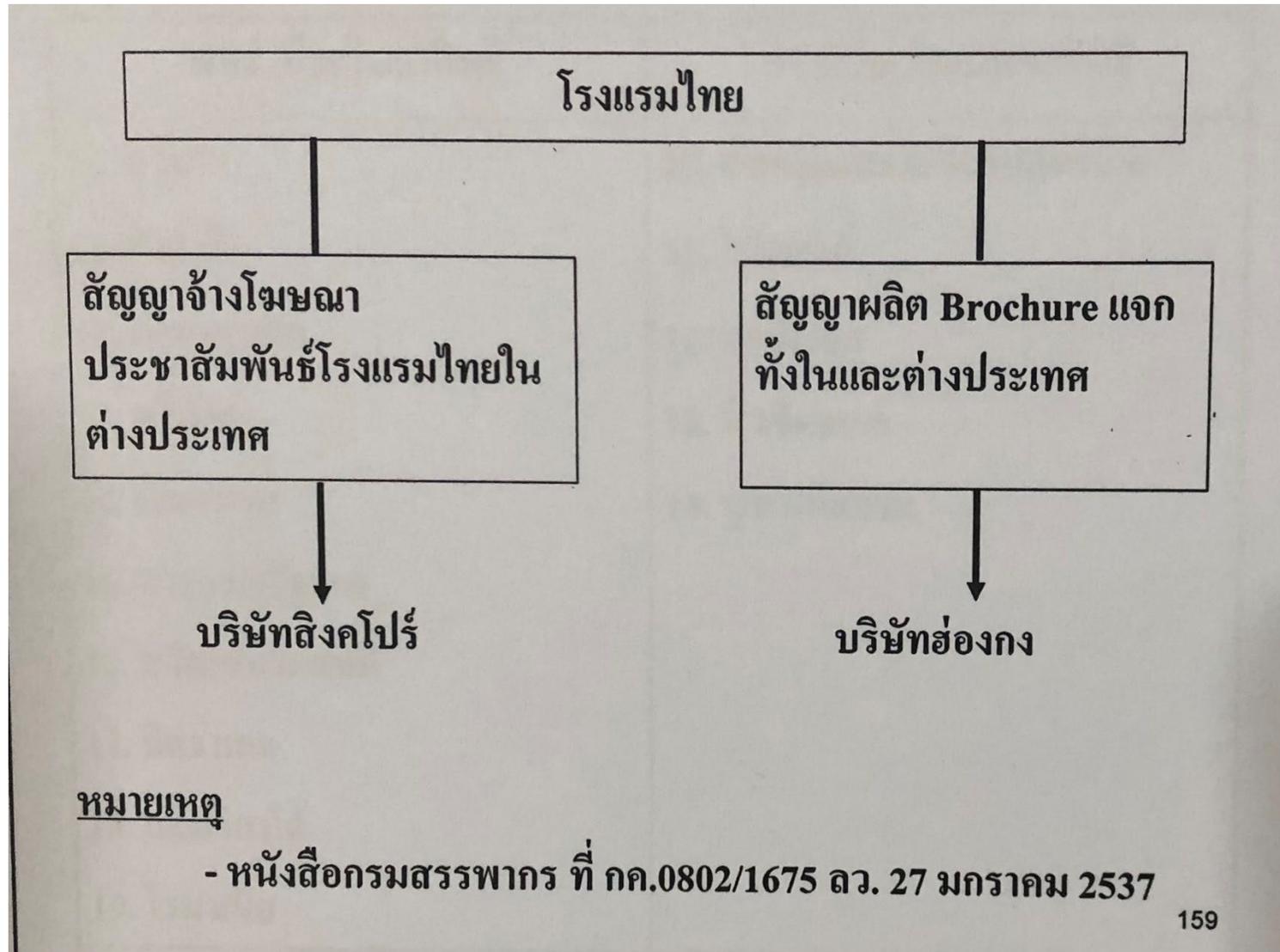
**หมายเหตุ**

1. กรณีของผู้ยื่นค่าเช่าไม่ถือเป็นค่าสิทธิแต่ก็ไม่ถือว่าเป็นกำไรธุรกิจด้วยทำให้ต้องหักภาษี 15% ปกติ
2. กรณีค่าเช่าที่ไม่ถือเป็นค่าสิทธิ ไม่ต้องมีการหักภาษี 15% *เพราะเงินต้นเงินดอกเบี้ย*
3. กรณีค่าเช่าที่ถือเป็นค่าสิทธิ ให้พิจารณาตารางสรุปเรื่องค่าสิทธิประกอบ เพราะอาจได้รับการลดอัตราภาษีได้

*เพราะเงินต้นเงินดอกเบี้ย  
ธุรกิจ 7 ปี  
PE ก็ 10 ปี  
เสียภาษีใน 2 ปี  
นอกเหนือจาก  
10*

16

## ตัวอย่างที่ 9



# สรุป

1. ถ้าเป็นสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) หรือสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี (Technology Transfer Agreement) หรือสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค (Technical Assistance Agreement) แม้จะมีการส่งผู้เชี่ยวชาญหรือบุคลากรเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย
2. กรณีบริษัทต่างประเทศส่งคนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อให้คำปรึกษาแก่บริษัทในประเทศไทย เช่น โรงแรมในประเทศไทย ไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะเป็นเพียงการส่งคนเข้ามาให้ความช่วยเหลือในการประกอบกิจการของบริษัทในประเทศไทย เท่านั้น (ดู ฎ. 4925/2533)

## ภาษีดอกเบี้ยหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

1. 15% ของดอกเบี้ยที่จ่าย
2. 10% ของดอกเบี้ยที่จ่าย หากผู้รับดอกเบี้ยเป็นสถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัยซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ที่มี DTA กับประเทศไทย

## กรณีต่อไปนี้อาจไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

1. ผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เช่น บริษัทเงินทุน อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (มาตรา 70 วรรค 2)
2. ผู้ให้กู้เป็น (1) สถาบันการเงินของรัฐบาลต่างประเทศที่มีกฎหมายโดยเฉพาะจัดตั้งขึ้นและรัฐบาลต่างประเทศเป็นเจ้าของทุนทั้งหมด หรือ (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้เฉพาะดอกเบี้ยที่ได้รับจาก
  - (ก) ธนาคารแห่งประเทศไทย
  - (ข) รัฐวิสาหกิจที่กระทรวงการคลังให้ความเห็นชอบในการกู้เงิน (พ.ร.ฎ.ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500 มาตรา 5 วรรค ๓)

# สำนัก พิมพ์