

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีไทยที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา

อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญาทุกประเทศ ได้บัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในประเทศด้วย สำหรับประเทศไทยกฎหมายภายในประเทศคือประมวลรัษฎากร¹ ซึ่งเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในฐานะที่เป็นทั้งประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้

อนึ่ง มาตรการต่างๆ ตามประมวลรัษฎากรที่กล่าวถึงในบทนี้ได้รวบรวมไว้ในภาคผนวก ก หน้า 202-218

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอนุสัญญาภาษีซ้อน มีลักษณะดังนี้

1. ผู้มีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง

- ก. บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- ข. ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล
- ค. บุคคลที่ถึงแก่ความตายระหว่างปี
- ง. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

(บัญญัติเหมือนหรือคล้ายคลึงกับอนุสัญญา)

2. เงินได้และประเภทเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง

ก. เงินได้ตามมาตรา 39 ได้แก่

- ทรรศน์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นตัวเงิน
- เงินค่าภาษีอากรที่ผู้อื่นออกแทนให้
- ภาษีซึ่งได้รับการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และยกเว้นให้สำหรับผู้มีเงินได้ที่มิได้มีภูมิลำเนาหรืออยู่ที่ประเทศไทย

ข. ประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 (1) – (8) ได้แก่ เงินได้จากการรับจ้างทำงานหรือจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพอิสระ ฯลฯ

(บัญญัติเหมือนหรือคล้ายคลึงกับอนุสัญญา)

¹กฎหมายภาษีอากร บัญญัติถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษี ประเภทเงินได้ วิธีการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และบทลงโทษ

ค. เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ง. เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2 เป็นเงินได้ของผู้ที่อยู่ในประเทศไทย รวมกันถึง 180 วัน และได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

3. การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา

การจัดเก็บภาษีต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนประกอบดังแสดงในตารางที่ 47

ตารางที่ 47 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
1. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ไม่มีสิทธิจัดเก็บ เนื่องจากอนุสัญญาบัญญัติให้จัดเก็บในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่	เงินได้ตามมาตรา 40 (3) (5) (8) เงินได้จากการโอนสิทธิโดยมีค่าตอบแทน จากการเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ² จากการได้ดอกผลจากทรัพย์สิน ³ เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย จัดเก็บตามมาตรา 48 นำเงินได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 (ตรี) มาตรา 43 มาตรา 46 หักค่าลดหย่อนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ⁴ จัดเก็บตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ⁵ ข้อ 6 (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (5) ให้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5

² ค่าเช่าซื้อ หมายถึง เจ้าของทรัพย์สินเอาทรัพย์สินของตนเองให้ผู้อื่นเช่าและกรรมสิทธิ์จะตกเป็นของผู้ซื้อเมื่อชำระเงินครบแล้ว

³ ดอกผลจากทรัพย์สิน ได้แก่ ดอกผลธรรมดา ที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติและถือเอาได้เมื่อขาดจากทรัพย์สิน เช่น ผลผลิตทางการเกษตร ดอกผลที่ดินยืม ได้แก่ ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นครั้งคราวจากผู้อื่นที่สามารถคำนวณและถือเงินได้เป็นรายวันหรือตามระยะเวลาที่กำหนด

⁴ ภาคผนวก ก.

⁵ ภาคผนวก ข.

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>2. เงินปันผล</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (ข)(จ) เงินปันผล เงินเพิ่มทุน เงินลดทุน</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2 ผู้อยู่ในประเทศไทย รวมถึง 180 วัน และนำเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 นำเงินปันผลรวมกับเงินได้อื่นๆ หักค่าลดหย่อน คงเหลือเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนำภาษีที่ชำระในประเทศคู่สัญญามาเครดิตภาษีในไทยได้</p>	<p>จัดเก็บตามมาตรา 48 ผู้รับมีได้อยู่ในประเทศไทย แต่มีฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทย ให้จัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกำไรธุรกิจหรือการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 50 (2)(จ) ผู้รับมีได้อยู่ในประเทศไทยและไม่มีฐานประกอบการประจำในประเทศไทย ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 และนำไปเครดิตภาษีในต่างประเทศไม่ได้ เนื่องจากอนุสัญญาไม่ถือว่าเงินส่วนแบ่งกำไรจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีโชติบุคคลเป็นเงินปันผล จึงควรจัดเป็นเงินได้อื่นๆ ในอนุสัญญา (แล้วแต่การตกลงของประเทศคู่สัญญาเป็นรายๆ ไป)</p>
<p>3. ดอกเบี้ย</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ก) รวมถึงเงินได้ที่มิได้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอันที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมิได้มีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 เช่นเดียวกับเงินปันผล</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 เช่นเดียวกับเงินปันผล</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 เช่นเดียวกับเงินปันผล</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 50 (2)(ก)</p> <p>บุคคลธรรมดาจ่ายให้บุคคลธรรมดาซึ่งมีได้อยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายมีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำไปเครดิตภาษีในประเทศคู่สัญญาได้ แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราภาษีซ้อน</p> <p>ยกเว้น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมหรือดอกเบี้ยเงินฝากของกิจการวิเทศธุรกิจให้แก่บุคคลธรรมดาที่ไม่มีสัญชาติไทย แต่มีภูมิลำเนาหรืออยู่ในต่างประเทศ</p>

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>4. ค่าสิทธิ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (3) ค่าตอบแทนที่จ่ายในกรณีที่มีการขายกิจการที่ดำเนินงานอยู่โดยมีกำไรเกินปกติ หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น หรือการโอนเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เงินที่จ่ายเพื่อตอบแทนการใช้ประโยชน์จากงานลิขสิทธิ์ รวมถึงการโอนสิทธิทั้งหมดหรือบางส่วน ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้หรือโอนสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (ค่าลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ค่าแห่งคู่วิลล์)</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 เช่นเดียวกับดอกเบี้ย</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 เฉพาะค่าลิขสิทธิ์หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ตรี นอกนั้นให้หักเฉพาะค่าลดหย่อน คงเหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 เช่นเดียวกับดอกเบี้ย</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 50 (2) (ก)</p> <p>บุคคลธรรมดาจ่ายให้บุคคลธรรมดาซึ่งมิได้อยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายมีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำไปเครดิตภาษีในประเทศคู่สัญญาได้ แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราภาษีซ้อน</p>
<p>5 ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน แบ่งเป็น 2 ประเภท</p> <p>ประเภทที่ 1 ผลได้จากการจำหน่ายหุ้น ตามมาตรา 40 (4) (ข) ผลประโยชน์จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหุ้นคู่เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนไป (กรณีซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน)</p> <p>ประเภทที่ 2 ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ใดๆ ตามมาตรา 40 (8)</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48 นำเงินได้หักค่าใช้จ่ายหักค่าลดหย่อนคงเหลือเงินได้สุทธิแล้วคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2 ต้องเป็นเงินได้เนื่องจากการขายทรัพย์สินที่เป็นธุรกิจที่ใช้ในฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทย</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48</p> <p>นำเงินได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน คงเหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p> <p>การยกเว้นภาษี</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ ตามมาตรา 42 (9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งค้าหากำไร ฯลฯ ■ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ข้อ 23 เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้หรือเป็นพันธบัตร

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>6. กำไรจากธุรกิจ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (5) - (8)</p> <p>เงินได้จากธุรกิจและการพาณิชย์ต่างๆ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48 เงินได้หรือกำไรของบุคคลผู้อยู่ในประเทศสามารถจัดเก็บได้ในถิ่นที่อยู่</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (5) – (8)</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48</p> <p>สำหรับผู้มีเงินได้ในต่างประเทศแต่มีฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทย</p> <p>นำเงินได้หักค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อน คงเหลือเป็นเงินได้สุทธิ คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีมีเงินได้จากการรับจ้างทำของตามมาตรา 40 (7)-(8) ให้บริษัทผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 8 (1)</p>
<p>7. การขนส่งทางเรือและทางอากาศ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (8) การขนส่งระหว่างประเทศ ไม่มีประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้</p>	<p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48</p> <p>ไม่ได้รับสิทธิจัดเก็บภาษีจากการขนส่งทางอากาศ การขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ ไม่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร</p>
<p>8. วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ไม่มีบทบัญญัติสำหรับบุคคลธรรมดา</p>	
<p>9. การบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (2) (6) เงินได้เกี่ยวกับหน้าที่ตำแหน่งงาน ผลประโยชน์อื่นใด การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม การบัญชี หนายความ</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48 ต้องเป็นเงินได้จากต่างประเทศและนำเข้ามาในประเทศไทยหักค่าใช้จ่ายลดหย่อนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิ คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p> <p>กรณีเป็นบุคคลธรรมดาที่มีภูมิลำเนาในไทยหรืออยู่ในประเทศไทยหรือประกอบกิจการในไทย บริษัทผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 7 (1)</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (2) (6)</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 50 (1) วรรค 4 และ มาตรา 50 (3) ผู้รับอยู่ต่างประเทศ ผู้จ่ายเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่จ่าย</p>

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>10. การบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ เงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) เงินได้และค่าตอบแทนเกี่ยวกับหน้าที่การงาน</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 ผู้รับอยู่ในประเทศไทยรวมถึง 180 วัน นำเงินได้เนื่องจากหน้าที่การงานเข้ามาในประเทศไทย</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 48 หักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p>	<p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48 ผู้รับเป็นชาวต่างประเทศซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และอยู่ในประเทศไทยมีเงินได้ในประเทศไทย หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิ คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p> <p>ยกเว้น กรณีเงินได้และค่าตอบแทนเกี่ยวกับหน้าที่การงานที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างในประเทศไทย ถ้าเข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อ คือผู้รับค่าตอบแทนอยู่ในแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วัน นายจ้างมิได้อยู่ในประเทศไทยและค่าตอบแทนมิได้เป็นภาระแก่ฐานประกอบการประจำหรือสถานประกอบการถาวร หากเข้าเงื่อนไขประการใดประการหนึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 48</p>
<p>11. ค่าป่วยการกรรมการและค่าตอบแทนเจ้าหน้าที่ระดับสูง</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) เงินเดือน เงินได้จากการทำงาน ค่าป่วยการกรรมการ ค่าเบี้ยประชุม ค่าจ้างหรือเงินได้อื่นใดเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48</p>
<p>12. เงินได้จากนักแสดงและนักกีฬา</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (8) เงินได้ของนักแสดงและนักกีฬา</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 3 เทรส จัดเก็บจากผู้จ่าย โดยหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 9 (2) (ก) กรณีนักแสดงมีภูมิลำเนาในต่างประเทศ หัก ณ ที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีอื่นๆ หักในอัตราร้อยละ 5</p>
<p>13. งานรัฐบาล</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 48</p>

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>14. นักศึกษาและผู้ฝึกงาน ยกเว้น</p> <p>ก. ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509 ข้อ 2 (3)⁶ ยกเว้นภาษีให้กับเงินได้ส่วนที่เป็นค่าจ้างการทำงานในระหว่างเวลาปิดภาคการศึกษาของคนต่างด้าวซึ่งเป็นนักเรียน นักศึกษาหรือนิสิตที่เข้ามาศึกษา ณ สถานศึกษาในประเทศ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติต่อกัน</p> <p>ข. มาตรา 42 (11) ยกเว้นเงินได้สำหรับเงินรางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40(1) (8)</p> <p>เงินค่าครองชีพ เงินค่าเล่าเรียน เงินทุน เงินอุดหนุน เงินรางวัล เงินค่าตอบแทน ประเทศที่เข้าไปศึกษาและฝึกงานยกเว้นให้เช่นเดียวกัน ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา</p>
<p>15. ศาสตราจารย์ครูและนักวิจัย</p> <p>เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ค่าตอบแทนจากการสอนและการวิจัย</p> <p>ยกเว้น ตามมาตรา 42 (11) เงินรางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ</p>	<p>เช่นเดียวกับนักศึกษาและผู้ฝึกงาน</p>
<p>16. เงินได้อื่นๆ</p> <p>ก. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 57 ทวิ นำไปรวมกับเงินได้อื่น โดยให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา</p> <p>ข. เงินได้อื่นๆ ได้แก่ เงินได้ที่ไม่เกี่ยวกับข้อบทใดๆ ที่กล่าวมาแล้ว หากเป็นรางวัลในการประกวด การแข่งขัน การชิงโชคหรือการอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ผู้จ่ายหัก ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 9 (1) และจ่ายเงินได้ค่าโฆษณาให้นิตินุคตลผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2 ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 10</p>	<p>ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษี ถ้ากฎหมายภายในประเทศไม่ได้บัญญัติไว้</p>

⁶ ภาคผนวก ข.

ภาษีเงินได้นิติบุคคลและอนุสัญญาภาษีซ้อน มีลักษณะดังนี้

1. ผู้มีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง

- ก. บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย
- ข. สมาคม มูลนิธิ
- ค. กิจการร่วมค้า
- ง. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำการรวมทั้ง

ประเทศไทย

- จ. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการ

ในประเทศไทย แต่มีเงินได้จากประเทศไทย

- ฉ. กิจการที่ดำเนินการโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

เป็นทางการค้าหรือหากำไร

- ช. นิติบุคคลอื่นๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ

2. ประเภทเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง

- ก. เงินได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร (เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา)
- ข. เงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้จากการประกอบ

ธุรกิจ หรือ เนื่องจากธุรกิจที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

3. การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา

การจัดเก็บภาษีต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนประกอบ

ดังแสดงในตารางที่ 48

ตารางที่ 48 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>1. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษี เนื่องจากอนุสัญญาบัญญัติให้จัดเก็บในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่</p>	<p>รายรับจากการเช่าทรัพย์สิน ที่บริษัทต่างประเทศ⁷ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้จากบริษัทในประเทศไทย จัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 โดยบริษัทผู้จ่ายเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 กรณีเป็นบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในไทยด้วย ให้นิติบุคคลผู้จ่ายค่าเช่าทรัพย์สิน หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 6 (2)</p>
<p>2. เงินปันผล บริษัทไทย รับเงินปันผลจากต่างประเทศ ตามมาตรา 40 (4) (ข) จัดเก็บภาษีตามมาตรา 65 นำเงินปันผลมารวมกับรายได้อื่นๆ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริ หากมีกำไร ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ยกเว้นภาษี สำหรับกิจการร่วมค้าประกอบกิจการในประเทศไทย จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการในไทยด้วย ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ</p>	<p>จัดเก็บภาษี 1. บริษัทไทย จ่ายเงินปันผลให้บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ก. แต่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) เงินปันผลจากบริษัทไทย ให้บริษัทไทยหักภาษีตามมาตรา 70 ในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งไม่เกินเพดานภาษีที่อนุสัญญากำหนดไว้ ข. มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย และได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้สถานประกอบการถาวรคำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริ หากมีกำไรสุทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ตามมาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ 2. บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยและมีเงินปันผลในประเทศไทยเสียภาษีเช่นเดียวกับข้อ 1 ข. 3. กรณีมีการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศ เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10</p>

⁷ บริษัทต่างประเทศ หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>3. ดอกเบี้ย 3. ดอกเบี้ย รายรับตามมาตรา 40 (4) (ก) จัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินปันผล</p>	<p>บริษัทไทย เป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยให้กับบริษัทต่างประเทศ จัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินปันผล ก. ตามมาตรา 70 โดยบริษัทผู้จ่าย หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แต่ถ้าผู้จ่ายเป็นบริษัทวิเทศธนกิจ หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ยกเว้นภาษีกรณีกิจการวิเทศธนกิจ จ่ายเพื่อการกู้ยืมเงินในต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 มาตรา 5 เอกเทศ ข. บริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินปันผล</p>
<p>4. ค่าสิทธิ 4. ค่าสิทธิ รายรับตามมาตรา 40 (3) จัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินปันผล</p>	<p>บริษัทไทยหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (3) จัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินปันผล</p>
<p>5. ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน ก. รายรับ จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยาน จัดเก็บภาษี จำนวนตามอัตรากำไรสุทธิ ข. ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ ยกเว้นการจำหน่ายหุ้น เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) จัดเก็บภาษี ตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ 65 ตริ จำนวนกำไรเสียภาษีตามอัตรากำไรสุทธิ</p>	<p>ก. รายรับ จากการจำหน่ายทรัพย์สินจากสถานประกอบการถาวร หรือผู้ทำการแทนตามมาตรา 40 (8) จัดเก็บภาษี จำนวนกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิ ข. รายรับ กรณีบริษัทในต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีรายรับจากการขายหุ้น ตามมาตรา 40 (4) (ข) จัดเก็บภาษี บริษัทผู้จ่าย หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ค. กรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย จำนวนกำไรสุทธิและเสียภาษีตามอัตรากำไรสุทธิ หากมีการจำหน่ายเงินที่เหลือจากการเสียภาษีออกไปยังต่างประเทศ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ</p>

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>6. กำไรจากธุรกิจ</p>	<p>จัดเก็บภาษี จาก</p> <p>ก. บริษัทต่างประเทศกระทำธุรกิจในประเทศต่างๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ 65 ตรีและเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรค 2</p> <p>ข. หากไม่สามารถคำนวณกำไรปกติได้ ให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71 (1)</p> <p>ค. ผู้รับเป็นบริษัทต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทยและมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เฉพาะค่าจ้างทำของบริษัทผู้จ่ายหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 8 (3)</p> <p>ง. จากข้อ ค. หากผู้รับไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 12</p>
<p>7. การขนส่งทางเรือและอากาศยาน</p> <p>เงินได้หรือกำไรจากการดำเนินการเดินอากาศยานระหว่างประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยให้จัดเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศไทย</p>	<p>การขนส่งทางเรือและทางอากาศ</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 67 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ รวมทั้งประเทศไทย ให้จัดเก็บภาษีจาก</p> <p>ก. กรณีรับขนคนโดยสาร เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใด ที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ</p> <p>ข. กรณีรับขนของ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 ของค่าโดยสาร ค่าระวางและประโยชน์อื่นใด ที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องจากการรับขนของออกนอกประเทศ ยกเว้น เงินได้จากขนส่งระหว่างประเทศของบริษัทต่างประเทศเฉพาะที่ประเทศนั้น ยกเว้นภาษีให้กับรัฐวิสาหกิจของรัฐบาลไทย</p>

8. วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตั้งแต่ 2 นิติบุคคลขึ้นไป มีความสัมพันธ์กันในลักษณะตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 39 คือ

- (1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
- (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งที่มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ
- (4) บุคคลเกินกว่ากึ่งหนึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

ซึ่งความหมายตามประมวลรัษฎากร คล้ายคลึงกับที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางปฏิบัติหากปรากฏว่าวิสาหกิจใด มีลักษณะเป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกันและมีผลทำให้กำไรสุทธิของวิสาหกิจนั้นต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อประเทศคู่สัญญาใดได้ปรับปรุงกำไรของวิสาหกิจให้ถูกต้องแล้วและสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามนั้น ต้องแจ้งให้อีกวิสาหกิจหนึ่งทราบ เพื่อปรับปรุงให้ถูกต้องด้วย ส่วนใหญ่มักจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับราคาโอนระหว่างสาขาและสำนักงานใหญ่ (Transfer Pricing)⁸ หรือรายจ่ายที่สาขาจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ สำหรับประเทศไทย ได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 กำหนดรายจ่ายที่ให้ถือเป็นรายจ่ายของวิสาหกิจในเครือเดียวกันได้แก่

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย
2. รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนาโดยสาขาในประเทศไทยได้รับบริการและนำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้เป็นประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง
3. รายจ่ายใดที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายของตนเองแล้วจะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้
4. รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทย จะต้องมิได้มีลักษณะและวิธีการที่รับรองทั่วไป และถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่นอย่างสม่ำเสมอ
5. รายจ่ายดังกล่าว จะต้องไม่ใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น โดยเฉพาะ

แต่ให้ยึดถืออนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นหลัก ระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญาได้แก่ รายจ่ายหรือรายการใดที่ผิดปกติให้ทำการปรับปรุงดังนี้

⁸ กล่าวแล้ว หน้า 157

- ก. มาตรา 65 ทวิ (4) มีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยตามราคาตลาด ณ วันโอน
- ข. มาตรา 65 ทวิ (7) มีอำนาจประเมินราคาทุนของสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยการเทียบเคียงราคาทุนของสินค้าที่เป็นประเภทและชนิดเดียวกันกับที่นำเข้า
- ค. มาตรา 65 ตริ (10)(11) และ (15) ได้แก่
- ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือนิติบุคคลเป็นเจ้าของใช้เอง
 - ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินลงทุนสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง
 - ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

จัดเก็บภาษี นำรายได้หักค่าใช้จ่ายซึ่งได้รับการปรับปรุงแล้ว คงเหลือเป็นกำไรสุทธินำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในฐานะถิ่นที่อยู่	ในฐานะแหล่งเงินได้
<p>9. บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ</p>	<p>เงินได้ตามมาตรา 40 (2) และ (6)</p> <p>ก. บริษัทต่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ประเภทค่าจ้าง และจากการบริการวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (2) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย</p> <p>จัดเก็บภาษี ให้บริษัทผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้ดังกล่าวในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70</p> <p>ข. บริษัทต่างประเทศ ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทย และมีเงินได้ตามมาตรา 40 (2) และ (6)</p> <p>จัดเก็บภาษี จากฐานกำไรสุทธิ นำรายได้หักรายจ่ายคงเหลือกำไรคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ กรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ให้เสียภาษีตามมาตรา 71 (1) ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ</p> <p>ค. บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย ให้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 7 (1)</p>
<p>10. บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ค่าป่วยการ กรรมการและค่าตอบแทนเจ้าหน้าที่ผู้บริหารระดับสูง งานรัฐบาล นักศึกษาและผู้รับการศึกษาอบรม ศาสตราจารย์ครูและนักวิจัย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง</p>	<p>บัญญัติไว้เฉพาะบุคคลธรรมดา</p>
<p>11. เงินได้จากนักแสดงและนักกีฬา</p>	<p>กรณีวิสาหกิจเป็นผู้จัดการแสดง</p> <p>จัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 และ 76 ทวิ</p>
<p>12. เงินได้อื่นๆ</p> <p>จัดเก็บตามมาตรา 66 วรรค 2 มาตรา 70 และ 76 ทวิ</p>	<p>จัดเก็บเช่นเดียวกับประเทศถิ่นที่อยู่และหากมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ให้จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิและหากเป็นเงินรางวัลในการประกวด แข่งขัน ชิงโชค ให้ผู้จ่ายหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 และค่าโฆษณาหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.4/2528 ข้อ 9 (1) และข้อ 10</p>