

สารพันปัญหา ก.ง.ด.54 vs ก.พ.36

..... ภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินไปต่างประเทศ



► โดย...ชุมพร เสนไสย
(สงวนลิขสิทธิ์)

เอกสารภาษีอากร

วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

TAX MAGAZINE



ท่านสามารถเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมาย บัญชี และภาษีอากรได้จากสิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่เรามอบให้ดังนี้

1. รับหนังสือธรรมนิติ ฉบับ เอกสารภาษีอากร ปีละ 12 เล่ม
2. รับหนังสือ **ประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์** ปีละ 1 เล่ม
3. รับส่วนลดพิเศษในการเข้าร่วมฝึกอบรมและสัมมนา
4. รับส่วนลด 10-20% ในการซื้อผลิตภัณฑ์หนังสือ
5. มีสิทธิเข้าสัมมนาพิเศษปีละ 1 ครั้ง



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ข้าราชการธุรกิจการพาณิชย์
- มติ ครม.
- คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ
- ตอบข้อหารือกรมสรรพากร
- ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง

ขอเรียนเชิญนักบัญชี เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร นักธุรกิจ ผู้ลงทุน สมัครสมาชิกหนังสือ **เอกสารภาษีอากร** เพื่อท่านจะได้รับข้อมูลข่าวสาร ความรู้ด้านการจัดทำบัญชีของธุรกิจ กฎหมายบัญชีและภาษีอากร ที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

สนใจสอบถามรายละเอียดและขอรับหนังสือตัวอย่างได้ที

บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด 267 ถนนประชากรราษฎร์ สาย 1

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800 โทร. (02) 555-0901-5

โทรสาร (02) 555-0911-4

สารพันปัญหา
ก.ง.ด.54
vs ก.พ.36



สารพันปัญหา ก.จ.ด.54 vs ก.พ.36

โดย ชุมพร เสนโสภา

ISBN : 978-616-302-086-4

พิมพ์ครั้งแรก สิงหาคม 2558

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดุสิต ศรีสกุล พิฆังคกุล
	:	อโณทัย จ๋ออ่อนพจน์
กองบรรณาธิการ	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง
พิสูจน์อักษร	:	กณิศา เกิดนาค
ออกแบบปก	:	ศุภมาส เนตรพล
จัดรูปเล่ม	:	ศุภมาส เนตรพล

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 267 ถนนประชากรราษฎร์ สาย 1 แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0700 ต่อ 711-713 โทรสาร (02) 556-1822

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

ชุมพร เสนโสภา.

สารพันปัญหา ก.จ.ด.54 vs ก.พ.36.-- กรุงเทพฯ : สสส บัณฑิต iverst, 2558. 444 หน้า

1. ภาษีเงินได้บุคคล. I. ชื่อเรื่อง

336.243

ISBN 978-616-302-086-4

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายเอกสารส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อคุณลำปาง (081) 359-5041
บุคคลหรือองค์กรใดสนใจสั่งซื้อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อคุณวิรเทพ (089) 415-8502

คำนำ

หนังสือภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินไปต่างประเทศ “สารพันปัญหา ภ.ง.ด.54 vs ภ.พ.36” เล่มนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมนำเอาประเด็นปัญหาต่างๆ ที่ผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศต้องพิจารณาเกี่ยวกับภาระภาษีในการหักภาษี รวมทั้งการนำส่งภาษีไม่ว่าจะเป็นการหักและนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.54 รวมทั้ง ภ.ง.ด.53 ในบางกรณี และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 โดยผู้เขียนได้อธิบายปัญหาต่างๆ ประกอบกับข้อกฎหมายในมุมมองของผู้เขียนเองประกอบไปด้วย เพื่อให้ผู้ที่สนใจได้ศึกษาเป็นความรู้หรือนำไปปรับใช้ได้อย่างเหมาะสม ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศโดยตรง หรือผู้ที่ประสงค์จะศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม จึงหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจตามสมควร และหากมีข้อขาดตกบกพร่องประการใดผู้เขียนก็ขออภัยและน้อมรับคำติชมต่างๆ มา ณ ที่นี้ด้วย

ชุมพร เสนไสย

สิงหาคม 2558



ภ.ง.ด.54 คืออะไร	19
ภ.พ.36 คืออะไร	35
1. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทในฮ่องกง	45
2. การจ่ายค่าจ้างการออกแบบให้นิติบุคคลต่างประเทศ	51
3. การจ่ายค่าบริการ Conferencing ให้บริษัทในต่างประเทศ	55
4. การจ่ายค่าธรรมเนียมการจัดหาแหล่งเงินทุน	60
5. การซื้อขายรูปภาพผ่านระบบอินเทอร์เน็ต	70
6. จ่ายค่าโฆษณาผ่านเว็บไซต์ของบริษัทในต่างประเทศ	77
7. จ่ายค่าบริการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์ให้บริษัทต่างประเทศ	80
8. การให้บริการจดทะเบียนสลากสินค้าเข้าพื้นที่ หรือบ่อนแสดงสินค้าในต่างประเทศ	83
9. บริษัทต่างประเทศให้บริการเก็บค่าบริการ จากลูกค้าในต่างประเทศแก่บริษัทไทย	88

10. การให้บริการที่ปรึกษาทางเทคนิค	93
11. จ่ายค่าบริการด้านการวิจัยและพัฒนา ด้านระบบบัญชีการเงิน	
ด้านการบริหารจัดการ ด้านการตลาด ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	
ส่วนหนึ่ง และจ่ายให้สำนักงานฯ ของบริษัทต่างประเทศ	
ที่อยู่ในประเทศไทยอีกส่วนหนึ่ง	101
12. บริษัทต่างประเทศเข้ามาให้ความช่วยเหลือทางด้านวิชาการ	
เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์และการบริหารงานในประเทศไทย	110
13. จ่ายค่าบริการตรวจสอบขั้นตอนทำงานของห้องแล็บ	117
14. จ่ายค่าบริการทางวิศวกรรมให้นิติบุคคลต่างประเทศ	121
15. จ่ายค่าที่ปรึกษาและค่าวิทยากรออกไปให้บริษัทต่างประเทศ	125
16. จ่ายค่าลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้บริษัทต่างประเทศ	
ซึ่งเป็นโปรแกรมที่จำหน่ายให้บุคคลทั่วไป	139



17. จ่ายค่าจ้างพัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	143
18. การเป็นตัวแทนเจ้าของลิขสิทธิ์ในต่างประเทศ	149
19. การจ่ายค่าบริการฝึกอบรมโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
ให้บริษัทต่างประเทศ	164
20. จ่ายค่าซ่อมเครื่องจักรและค่าที่ปรึกษาไปต่างประเทศ	170
21. จ่ายค่าจ้างที่ปรึกษารับบริษัทต่างประเทศ	180
22. การจ่ายค่านายหน้าไปต่างประเทศให้บุคคลธรรมดา	
หรือบริษัทต่างประเทศ	190
23. จ้างบริษัทต่างประเทศให้บริการติดตั้งเครื่องจักร	
ในประเทศไทย	205
24. ขอคำปรึกษากับบริษัทต่างประเทศ	218
25. จ่ายค่าสิทธิและค่าส่งเสริมการขายให้บริษัทต่างประเทศ	223

26. ขำระดอกเบียเงินกู้ยืมให้บริษัทต่างประเทศ	228
27. จ้างบริษัทในต่างประเทศวิจัยและดำเนินการตลาด	232
28. การหักภาษีเงินได้และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.ง.ด.54 : ภ.พ.36) คำนวนหักและนำส่งอย่างใด กรณีผู้จ่ายรับภาระภาษีแทนผู้รับ	236
29. จ่ายค่าทดสอบคุณภาพสินค้าให้บริษัทต่างประเทศ	244
30. จ้างบริษัทต่างประเทศเข้ามาตรวจสอบขั้นตอนการทำงาน และห้องแล็บในประเทศไทย	248
31. จ่ายค่าโฆษณาให้แก่เว็บไซต์ในต่างประเทศ จ่ายค่าห้องพัก ค่าจัดหารถยนต์ ค่าเช่า ค่าจ้างเทพื้นคอนกรีต ค่าซื้อหนังสือพิมพ์ ค่าป่วยการ	252
32. การจ่ายเงินซื้อสินค้าพร้อมค่าบริการติดตั้ง ให้บริษัทต่างประเทศ	263



33. จ่ายค่าบริการข้อมูลด้านกฎหมายให้บริษัทต่างประเทศ	
ไม่เกิน 1,800,000 บาท	269
34. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทในฮ่องกง	273
35. ซื้อสินค้าจากต่างประเทศพร้อมให้บริการติดตั้ง	278
36. การจ่ายค่าที่ปรึกษาและค่าวิทยากรออกไป	
ให้บริษัทต่างประเทศ	285
37. การจ่ายค่าบริการที่ปรึกษาทางกฎหมาย	
โดยให้ผู้ถือหุ้นโดยตรงจ่ายไปก่อน แล้วจึงจ่ายคืนให้ผู้ถือหุ้น	292
38. การจ่ายเงินค่าบริการด้านวิศวกรรมไปต่างประเทศ	
การนับระยะเวลาสำหรับโครงการที่เข้ามาประกอบ	
ในประเทศไทย	296
39. จ่ายเงินค่าบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศให้แก่บริษัท	
ในต่างประเทศ	302
40. จ่ายค่าบริการบีบอัดสัญญาณโทรทัศน์	
บริการช่องสัญญาณดาวเทียมให้บริษัทต่างประเทศ	307

41. การจ่ายค่าบริการให้คำปรึกษาแนะนำทั่วไป	310
42. นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36	
ก่อนการชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการ	313
43. จ่ายค่าสิทธิไปให้บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา	317
44. การจ่ายเงินค่าจ้างวิทยากร ค่าที่ปรึกษา	
การจัดอบรมแบบ Online จ่ายเงินค่าซื้อหนังสือ	323
45. การจ่ายเงินค่าจ้างทำกราฟิกดีไซน์ พัฒนาซอฟต์แวร์	
ค่าโฆษณาใน Search Engine ซื้อ License Keys	
เช่า Web Server จ่ายค่าโดเมน	333
46. การจ่ายค่าจ้างทนายความในต่างประเทศให้จดสิทธิบัตร	347
47. การชำระหนี้ค้ำประกันระหว่างบริษัทในเครือ	351
48. การจ่ายค่าเช่าอุปกรณ์ไปให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์	364
49. การจ่ายค่าจ้างตกแต่งบูธให้บริษัทต่างประเทศ	
โดยตกแต่งบูธประเทศซึ่งผู้รับจ้างส่งบริษัทอื่นมาดำเนินการ	369

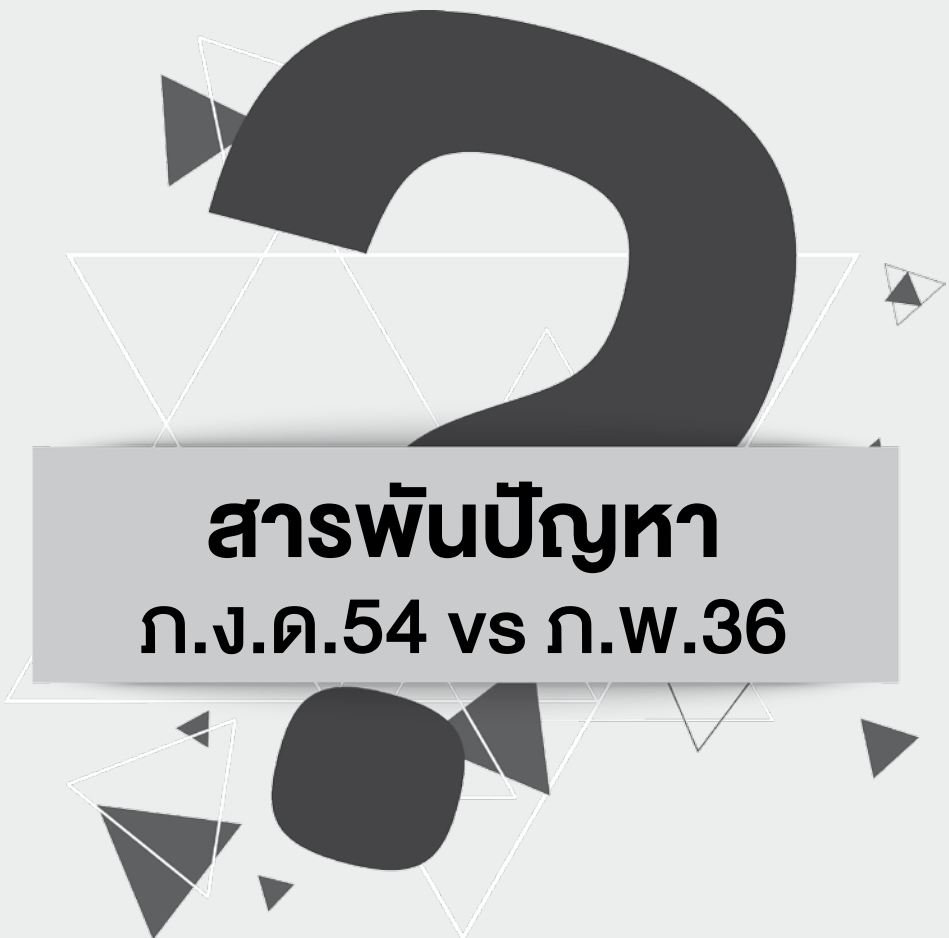


50. การจ่ายเงินค่าบริหารงานให้บริษัทต่างประเทศ	
(Management Fee)	376
51. การบันทึกรายการดอกเบี้ยเงินกู้ยืมและค่าบริหารจัดการ	
ที่มีเจ้าหนี้เป็นบริษัทต่างประเทศ จะต้องหักภาษี	
หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร	379
52. การจ่ายค่าตอบแทนการเช่าเครื่องบิน	
ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	383
53. การจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการที่ปรึกษาในต่างประเทศ	391
54. การจ่ายค่าบริการส่งเสริมการขาย	
และค่านายหน้าจากการรับจองห้องพัก	396
55. การจ่ายค่าธรรมเนียมการจัดจำหน่ายหุ้นกู้ในต่างประเทศ	399
56. การจ่ายค่าบริการให้บริษัทต่างประเทศ ที่แนะนำลูกค้า	
ในประเทศไทยให้แก่ผู้ขายสินค้าในประเทศ	402
57. การจ่ายค่าจ้างออกแบบตกแต่งภายในให้บริษัทญี่ปุ่น	406

58. การจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์โรงแรมในประเทศไทย	
ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	409
59. การจ่ายค่าธรรมเนียมในการจัดหาแหล่งเงินทุน	415
60. การจ่ายดอกเบี้ยจากการให้เครดิตในการซื้อสินค้า	
โดยผู้จ่ายเงินขอออกภาษีแทน	417
61. การจ่ายค่าซ่อมเครื่องจักรให้บริษัทต่างประเทศ	419
62. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทต่างประเทศ	
ที่หาลูกค้าต่างประเทศให้บริษัทไทย	422
63. การจ่ายค่าจัดส่งพนักงานให้บริษัทต่างประเทศ	424
ภาคผนวก	429
- ประกาศกระทรวงการคลัง	
เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย	
ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร	430
- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544	432







สารพันปัญหา ภ.ง.ด.54 vs ภ.พ.36

ปัญหาการเสียภาษีหรือการนำส่งภาษีกรณีที่ต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศของผู้จ่ายเงิน นับเป็นปัญหาที่พบได้เป็นประจำสำหรับผู้จ่ายเงินที่ต้องติดต่อกับบริษัทฯ ต่างประเทศ ซึ่งหากจะแยกแยะปัญหาในเรื่องดังกล่าวก็สามารถแยกปัญหาที่มักมีข้อสอบถามเสมอ เช่น

1. การจ่ายเงินนั้นต้องยื่น ภ.ง.ด.54 และต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 หรือไม่
2. ภ.ง.ด.54 ที่ยื่นต้องยื่นกี่เปอร์เซ็นต์ มีภาษีซ้อนต้องยื่นหรือไม่ และถ้ายื่น ภ.ง.ด.54 แล้วต้องยื่น ภ.พ.36 หรือไม่
3. ถ้ายื่นแต่ ภ.ง.ด.54 แต่ไม่ยื่น ภ.พ.36 มีความผิดหรือไม่
4. ภ.ง.ด.54 คืออะไร ภ.พ.36 คืออะไร
5. มีบ้างไหมที่ยื่นนำส่งเฉพาะ ภ.พ.36 แต่ไม่ต้องยื่น ภ.ง.ด.54
6. ถ้าไม่ยื่น ภ.พ.36 ต้องรับผิดอะไรบ้าง
7. ไม่ได้ยื่น ภ.พ.36 ต้องรอนานเท่าใดจึงจะพ้นผิด
8. ภ.ง.ด.54 ยื่นไปแล้วแต่รู้ว่าไม่ต้องยื่นจะขอคืนได้หรือไม่
9. ถ้ายื่น ภ.ง.ด.54 ไม่ครบ แต่ยื่น ภ.พ.36 เกินไป หักกลับกันได้หรือไม่
10. ยื่น ภ.พ.36 ในเดือนที่จ่ายเงินเลยได้หรือไม่
11. ภ.ง.ด.54 ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่ยอมให้หักจะออกภาษีแทนอย่างไร

ปัญหาที่ยกขึ้นมาข้างต้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งเท่านั้น และที่ผู้เขียนเคยเจอคำถาม สำหรับบางท่านยังไม่ทราบเลยว่า ภ.พ.36 คืออะไร และการจ่ายเงินไปต่างประเทศต้องยื่น ภ.พ.36 ด้วยหรือ บางท่านมาทราบเมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบและแจ้งความผิดให้ทราบว่าที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการต่างประเทศมาแล้วเป็นเวลาหลายปีไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 เลย จึงต้องรับผิวนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มย้อนหลัง ทำให้ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มจำนวนมาก

ดังนั้นจึงขอนำเรื่อง ภ.ง.ด.54 และ ภ.พ.36 ในส่วนที่เป็นปัญหาต่างๆ มากล่าวในหนังสือเล่มนี้เพื่อที่จะให้ผู้สนใจได้ขบคิดขึ้นบ้างว่า ถ้าจะต้องติดต่อกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ควรวางแผนภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการดังกล่าวอย่างไรบ้าง

1. ภ.ง.ด.54 คืออะไร

ตามข้อ 2 (5) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 ได้กำหนดไว้ว่า

“แบบ ภ.ง.ด.54 ใช้สำหรับ

(ก) กรณีผู้ประกอบการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายไม่ว่าจะเป็นการจ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย และต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

จึงเห็นได้ว่า แบบ ภ.ง.ด.54 เป็นแบบที่ใช้สำหรับการนำส่งภาษีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินต้องหักจากเงินที่จ่ายให้บริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตาม อัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของ เดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจาก รัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับการให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

องค์ประกอบที่ผู้จ่ายเงินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งจะต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่ง ประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด.54) แยกพิจารณาได้ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้ง ขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

องค์ประกอบข้อนี้จะเห็นได้ว่า ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยจะไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น บริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทในเครือใน ประเทศไทยโดยบริษัทต่างประเทศเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ ถ้าผู้จ่ายเงินได้จ่ายเงิน ได้ให้บริษัทในเครือซึ่งเป็นบริษัทไทยก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามองค์ประกอบข้อนี้ ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยผู้จ่ายเงินก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกัน (ส่วนจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับกรณีจ่ายเงินให้บริษัทไทยหรือไม่ก็เป็นอีกกรณีหนึ่งซึ่งต้องพิจารณาตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี และมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีที่จะถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย มีข้อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้จากการเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ซึ่งบริษัทต่างประเทศนั้นจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้จากการกำไรสุทธิ ส่วนผู้จ่ายเงินจะหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ (ไม่มีกรณีที่ต้องยื่น ภ.ง.ด.54) แต่อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามแบบ ภ.ง.ด.53 ก็ได้

ตัวอย่าง บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย บริษัท ม. จำกัด ได้จ้างสำนักงานสาขาของบริษัท A จำกัด ดังกล่าวให้มาซ่อมอุปกรณ์โรงงาน กรณีดังกล่าวเมื่อบริษัท ม. จำกัด จ่ายค่าจ้างให้สำนักงานสาขาท้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ด้วยแบบ ภ.ง.ด.53 (ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และ ข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ)

(2) ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขา แต่มาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศ ซึ่งกฎหมายก็ให้ถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้น

ประกอบกิจการในประเทศไทย หากการกระทำของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นเหตุให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ดังนั้น ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ได้จ่ายเงินได้ให้บริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้าลักษณะตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ หรือมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ก็ต้องพิจารณาในประเด็นดังกล่าวต่อไป

องค์ประกอบที่ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

องค์ประกอบที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)-(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย (โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีและนำส่งด้วยแบบ ภ.ง.ด.54) เงื่อนไขที่ทำให้บริษัทฯ ต่างประเทศต้องเสียภาษีก็คือ มีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่เงินได้ดังนี้

เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าเป็นหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้ตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งภูติวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้ตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง

หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

เงินได้ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์

การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้ช่วยนำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

เงินได้ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังนั้น ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีเงินได้ตามมาตรา 40 (7) (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต่างประเทศนั้น ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยเงินได้ตามมาตรา 40 (7) (8) ได้แก่

เงินได้ตามมาตรา 40 (7) ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

องค์ประกอบที่ 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เมื่อเข้าองค์ประกอบที่ 1 และ 2 แล้ว บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรตามแบบ ภ.ง.ด.54 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น สำหรับอัตราภาษีบริษัทฯ ต่างประเทศมีหน้าที่เสีย

และที่ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งเป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ทนายส่วน 3 หมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้

(1) กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) นอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ต้องเสียในอัตราร้อยละ 15 (ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งในอัตราร้อยละ 15)

(2) กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ต้องเสียในอัตราร้อยละ 10 (ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งในอัตราร้อยละ 10)

ในการที่ผู้จ่ายต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น มีปัญหาว่า ถ้าผู้จ่ายเงินไม่หักหรือหักภาษีแล้วแต่ไม่นำส่งภาษี ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีดังกล่าว ในเรื่องนี้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า ถ้าผู้จ่ายเงินมิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้วให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว

จึงเห็นได้ว่า แม้กฎหมายจะได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่การจัดเก็บภาษีกฎหมายให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีและนำส่ง และถ้าผู้จ่ายเงินไม่กระทำการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ตัวผู้จ่ายเงินจะต้องรับผิดชอบในตัวภาษีที่ไม่ได้นำส่ง ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเอากับตัวผู้จ่ายเงินได้ และนอกจากตัวภาษีแล้วยังจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13993/2555 หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับพิพาท ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 70 และมาตรา 54 แห่ง

ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีที่จำเลยมีหนังสือแจ้งให้โจทก์นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการณบริษัท พ. จำกัด ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บังคับให้บริษัท พ. จำกัด นั้นเสียภาษีให้ประเทศไทย โดยให้โจทก์ผู้จ่ายเงินได้นั้นมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นามมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม และมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ถ้าโจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มิได้หักและนำส่ง หรือหักและนำส่งแล้วไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง โจทก์ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบร่วมกับบริษัท พ. จำกัด ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินที่มีได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี จำเลยอ้างว่ามีอำนาจสั่งให้โจทก์นำส่งภาษีและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับพิพาทโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 70 ประกอบมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น จึงไม่มีกรณีต้องพิจารณาว่าหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนดังกล่าวครอบคลุมถึงกรณีแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลรายพิพาทหรือไม่ และหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนดังกล่าวชอบด้วยมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไร

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินให้บริษัทฯ ต่างประเทศ

ดังกล่าวอยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีคำถามกลับว่า ถ้าบริษัท ต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ อย่างไร ในกรณีนี้ต้องพิจารณาจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องว่ามีข้อบังคับให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ซึ่งพิจารณาได้จากมาตรา 69 ทวิ มาตรา 3 เดรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ได้ดังนี้

1. มาตรา 69 ทวิ กำหนดไว้ว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้ นี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 55 และมาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ดังนั้น ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยได้รับเงินได้จากรัฐบาลฯ เช่น กระทรวง ทบวง กรมต่างๆ บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 แต่ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือใครก็ตามก็ต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จะหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เนื่องจากมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นั่นเอง

ตัวอย่างที่ 1 กรมฯ ได้ใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ของบริษัท A จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ โดยบริษัท A จำกัด ได้ให้กรมฯ ใช้ลิขสิทธิ์ เมื่อกรมฯ ซึ่งเป็นส่วนราชการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่ง

ประมวลรัษฎากร กรมฯ ต้องหักภาษีและนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จะหักภาษี ณ ที่จ่าย เพียงร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะกรณีนี้บริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 2 กรมฯ ได้ว่าจ้างบริษัทต่างประเทศให้เข้ามาเป็นที่ปรึกษาโครงการกับกรมฯ โดยบริษัทต่างประเทศได้ส่งผู้เชี่ยวชาญเข้ามาให้คำปรึกษาตลอดโครงการ กรณีนี้เมื่อกรมฯ จ่ายเงินค่าที่ปรึกษาให้บริษัทต่างประเทศ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว

2. มาตรา 3 เศรศ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ก.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ดังนี้

(1) ข้อ 8 (3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ กำหนดไว้ว่า “ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น... (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 เฉพาะค่าจ้างทำของที่เป็นเงินได้จากการรับเหมาก่อสร้างที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ให้ใช้บังคับสำหรับสัญญาค่าจ้างที่ทำขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2530 เป็นต้นไป”

(2) ข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ กำหนดไว้ว่า “ให้บุคคลบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของ

ให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาส่งตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0”

จึงเห็นได้ว่า บริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยเป็นผู้รับจ้างตามสัญญาจ้างทำของ ผู้จ่ายเงินอยู่ในเงื่อนไขที่อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ใน 2 กรณี คือ กรณีร้อยละ 3.0 ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมีสำนักงานสาขาส่งตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย หรือกรณีร้อยละ 5.0 ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมิได้มีสำนักงานสาขาส่งตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย ปัญหาที่คือว่าอย่างไรจึงจะถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมีสำนักงานสาขาส่งตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย ในการพิจารณาจึงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงกล่าวคือ ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย กรณีนี้ย่อมเห็นได้อย่างชัดเจนว่า มีสำนักงานสาขาส่งตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทยแล้ว แต่ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศซึ่งเข้ามาประกอบกิจการรับจ้างทำของโดยมิได้เข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องพิจารณาอย่างไร กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2528 ดังนี้

“ข้อ 1 กรณีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้างที่ผู้ว่าจ้างจะต้องคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งในอัตราร้อยละ 5.0 ของยอดเงินค่าจ้างที่จ่าย จะต้องปรากฏว่า

(1) ผู้รับจ้างต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

(2) การประกอบกิจการในประเทศไทย ของผู้รับจ้างตาม (1) จะต้องมิใช่กรณีที่ผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย และในกรณีที่ผู้รับจ้างมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ถือว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย คือ

(ก) มีสำนักงานในประเทศไทยที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง

(ข) มีการประกอบธุรกิจอย่างอื่นนอกจากการรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นประจำ เช่น การซื้อขายสินค้า

“(ค) มีการจัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อลูกจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 65 ตี (2) แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.10/2528 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2528 เป็นต้นไป)

(3) ผู้รับจ้างตาม (1) จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 กรณีผู้รับจ้างได้รับอนุญาตให้ประกอบธุรกิจในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในใบอนุญาตนั้น แม้ผู้รับจ้างจะต้องจดทะเบียนการค้าในการประกอบกิจการดังกล่าว ก็ยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย

ข้อ 3 กรณีผู้รับจ้างมีสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยตามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ที่กำหนดไว้ในความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศในกรณีเช่น กรณีผู้รับจ้างส่งลูกจ้างเข้ามาติดตั้งเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลากำหนด กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย”

ดังนั้น บริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้า มิได้มีสำนักงานสาขาตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทยตามที่กล่าวในคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.8/2528ฯ ผู้จ่ายเงินต้องหักภาษีในอัตราร้อยละ 5.0 ไม่ใช่หัก ในอัตราอื่น และไม่ต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70

ข้อสังเกต

1. กรณีผู้จ่ายเงินได้จ่ายเงินให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ในบาง กรณีแม้พิจารณาตามกฎหมายภายในประเทศซึ่งได้แก่ ประมวลรัษฎากรแล้ว จะ ต้องหักภาษีและนำส่งตามกฎหมายที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว แต่อาจจะได้รับสิทธิ ประโยชน์ตามความตกลงดังกล่าวได้ ซึ่งต้องพิจารณาในแต่ละกรณีไป โดยตาม มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ก็ได้กำหนดไว้ว่า “มาตรา 3 ให้ยกเว้น ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ”

ดังนั้นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศนอกจากจะต้องพิจารณา ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรว่าจะต้องหักภาษีและนำส่งหรือไม่ ก็จะต้อง พิจารณาจากความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้ กับประเทศต่างๆ ด้วย เพราะถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้น มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้จ่ายอาจไม่ต้องหัก ภาษีและนำส่งก็ได้ แม้พิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้วต้องหักภาษีและนำส่ง

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และเงินที่ได้จากการประกอบกิจการ ดังกล่าวไม่ใช่เงินได้จากรับจ้างทำของ แต่เป็นเงินได้อื่น กรณีนี้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ปัญหานี้ก็ต้องกลับไปพิจารณาตามหลักทั่วๆ ไปว่าการประกอบ

กิจการในประเทศไทยนั้น บริษัทฯ ต่างประเทศต้องนำรายได้ดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศไทย จึงต้องไปพิจารณาว่า กรณีนั้นๆ มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ถ้ามีก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

ตัวอย่าง บริษัทต่างประเทศได้เข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย โดยประกอบกิจการให้เช่าเครื่องจักร กรณีผู้เช่าเครื่องจักรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นจ่ายค่าเช่าเครื่องจักรให้สาขาของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทฯ ไทยเป็นผู้ให้เช่า ก็จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อได้รับค่าเช่าเช่นเดียวกัน

การสืบค้นข้อมูลเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน สืบค้นได้ที่ www.rd.go.th
> ความรู้เรื่องภาษี > อนุสัญญาภาษีซ้อน

