

มาตรา 70 ทวิ คืออะไร: ภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศร้อยละ 10 ของสาขาบริษัทต่างประเทศ และการยื่น ภ.ง.ด.54

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละ เรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/profit-remittance-tax-section-70-bis.html>

สาระสำคัญโดยสรุป

- มาตรา 70 ทวิ เก็บภาษีร้อยละ 10 จากจำนวนเงินที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย เป็นภาษีอีกชั้นหนึ่ง
นอกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ถือว่าไม่ใช่การเก็บภาษี
ซ้ำซ้อน
- การจำหน่ายรวมถึงการนำกำไรไปชำระหนี้ หักกลบหนี้ หรือตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลในต่าง
ประเทศ การลงบัญชีโอนกำไรไปเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่จึงก่อภาระภาษีได้แม้ยังไม่มีเงินออกจากบัญชี
ธนาคาร
- ผู้มีหน้าที่เสีย คือผู้จำหน่ายเงินกำไร คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 และ 1015/2539 แยกผู้จำหน่าย
ออกจากผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ ที่ไม่ได้ส่งเงินออกไป
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจำกัดฐานภาษีไว้ไม่เกินกำไรที่สาขามีอยู่ขณะส่งเงินออก และคำ
พิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 วางหลักว่าต้องเป็นเงินที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยโดยแท้จริง



- รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่ปันส่วนให้สาขาโดยพิสูจน์ความเหมาะสมไม่ได้ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) และเมื่อส่งเงินนั้นออกไปก็เป็นการจำหน่ายเงินกำไรอีกชั้นหนึ่งตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 และ 4550/2536
- กำหนดยื่น ภ.ง.ด.54 คือ 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย และ 15 วันเมื่อยื่นทางอินเทอร์เน็ต การนำส่งล่าช้ามีเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนตามมาตรา 27 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 ถือว่าการออกหมายเรียกกรณีจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 23 ไม่มีกำหนดเวลา
- อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 14 ยืนยันสิทธิของไทยที่จะเก็บภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทย โดยอัตราไม่เกินอัตราเงินปันผลตามข้อ 10 วรรค 2 (ก) คือร้อยละ 10

มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือบทบัญญัติที่เก็บภาษีเงินได้ร้อยละ 10 เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำหน่ายเงินกำไร เงินที่กันไว้จากกำไร หรือเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย กรณีที่พบมากที่สุดคือสาขาของบริษัทต่างประเทศส่งกำไรกลับไปสำนักงานใหญ่ ภาษีนี้นี้จึงเรียกกันว่าภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ (profit remittance tax หรือภาษีการส่งกำไรของสาขา) ซึ่งแยกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20 ที่สาขาเสียจากกำไรสุทธิ ผู้จำหน่ายต้องหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่าย แล้วยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย หรือ ภายใน 15 วัน เมื่อยื่นทางอินเทอร์เน็ตตามประกาศกระทรวงการคลังที่ใช้อยู่ถึง 31 มกราคม 2570 คำว่า "จำหน่าย" ในมาตรานี้กว้างกว่าการโอนเงิน เพราะรวมถึงการนำกำไรไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้หรือหักกลบลบหนี้กับบุคคลในต่างประเทศ ดังที่ศาลฎีกาวินิจฉัยในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 บทความนี้อธิบายด้วยท แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร อนุสัญญาภาษีซ้อน และเทียบกับภาษีกำไรสาขาในต่างประเทศ

สถานะกฎหมาย ณ 4 ตุลาคม 2569: มาตรา 70 ทวิ ใช้บังคับแล้ว ถ้อยคำปัจจุบันมาจาก พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 อัตราร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ท้ายหมวด 3 ใช้บังคับแล้ว ส่วนการขยายกำหนดยื่นทางอินเทอร์เน็ตเป็น 15 วัน ใช้กับกำหนดยื่นระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2567 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2570



มาตรา 70 ทวิ คืออะไร: โครงสร้างของภาษีเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายเงินกำไร เงินที่กันไว้จากกำไร หรือเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ง) ภาษีนี้แยกจากภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 และศาลฎีกาถือว่าไม่ใช่ภาษีซ้ำซ้อน

มาตรา 70 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจ่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย"¹ และวรรคสองขยายความว่าการจ่ายเงินกำไรให้หมายความรวมถึง "(1) การจ่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ (2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ (3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)"

อัตราภาษีกำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ข้อ (2) (ง) ว่า "ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10" ขณะที่ (ก) กำหนดภาษีจากกำไรสุทธิไว้ร้อยละ 20 และ (ค) กำหนดภาษีตามมาตรา 70 สำหรับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ไว้ร้อยละ 10² ตัวเลขสองตัวหลังนี้เท่ากันโดยมีเหตุผลเชิงโครงสร้าง ซึ่งจะกล่าวในหมวดนิติเศรษฐศาสตร์ ส่วนหน้าที่ยื่นแบบนั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) กำหนดให้ใช้แบบ ภ.ง.ด.54 กับกรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยจ่ายเงินกำไรออกไปตามมาตรา 70 ทวิ³ แบบเดียวกันนี้ใช้กับการหักภาษีตามมาตรา 70 เมื่อจ่ายเงินได้ให้นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในไทย ตามมาตรา 70 วรรคหนึ่ง⁴ ซึ่งอธิบายไว้ในบทความ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70

องค์ประกอบของมาตรา 70 ทวิ แยกได้เป็นสามส่วน ส่วนแรกคือผู้เสียภาษี ตัวบทใช้คำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด" ไม่ได้จำกัดไว้ที่นิติบุคคลต่างประเทศ แม้ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 16 จะอธิบายแบบ ภ.ง.ด.54 ผ่านกรณีบริษัทต่างประเทศก็ตาม ส่วนที่สองคือวัตถุแห่งภาษี ได้แก่เงินสามประเภท คือเงินกำไร เงินที่กันไว้จากกำไร และเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ถ้อยคำประเภทที่สามเปิดทางให้เจ้าพนักงานพิจารณา



จากเนื้อหาของรายการ ไม่ใช่จากข้อบัญญัติที่ผู้เสียภาษีตั้งไว้ ส่วนที่สามคือการกระทำ ได้แก่การ "จำหน่าย... ออกไปจากประเทศไทย" ซึ่งวรรคสองขยายไปถึงการชำระหนี้ การหักกลบลบหนี้ การตั้งยอดเจ้าหนี้ในบัญชี ของบุคคลในต่างประเทศ และการปฏิบัติอื่นที่ก่อผลแบบเดียวกัน

ความสัมพันธ์กับภาษีจากกำไรสุทธิเริ่มที่มาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งให้บริษัทต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย "เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย" โดยคำนวณตามมาตรา 65 และ 65 ทวิ และถ้าคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ให้ใช้การประเมินร้อยละ 5 ของรายรับตามมาตรา 71 (1)⁵⁶ เมื่อสาขาเสียภาษีจากกำไรสุทธิแล้ว กำไรหลังภาษีที่เหลืออยู่ยังอยู่ในประเทศไทยมาตรา 70 ทวิ จึงทำงานในจังหวะที่กำไรนั้นออกจากเขตอำนาจภาษีของไทย ศาลฎีกาวางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ว่า "การเสียภาษีเงินได้ตาม มาตรา 70 ทวิ เป็นการเสียภาษีในการจำหน่ายกำไรออกจากประเทศไทย ไม่ใช่เสียภาษีซ้ำซ้อน" กับภาษีที่ประเมินตามมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 71 (1) คดีนั้นใช้อัตราร้อยละ 15 ตามกฎหมายขณะเกิดเหตุ แต่หลักเรื่องลักษณะของภาษียังใช้ได้กับอัตราปัจจุบัน⁷

เหตุผลเชิงนโยบายของภาษีนี้อ่านได้จากโครงสร้างของกฎหมายเอง บริษัทต่างประเทศที่ตั้งบริษัทลูกในไทยจะได้กำไรกลับไปในรูปแบบเงินปันผล ซึ่งผู้จ่ายต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ร้อยละ 10 แต่บริษัทต่างประเทศที่ทำธุรกิจผ่านสาขาไม่มีการจ่ายเงินปันผล เพราะสาขากับสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกัน หากไม่มีมาตรา 70 ทวิ กำไรของสาขาจะออกจากประเทศได้โดยเสียภาษีเพียงชั้นเดียว ภาษีจำหน่ายเงินกำไรจึงเป็นเครื่องมือทำให้รูปแบบการลงทุนสองแบบมีภาระภาษีใกล้เคียงกัน ประเด็นนี้ศาลฎีกาฟิลิปปินส์อธิบายไว้ตรงที่สุดในคดี Bank of America ซึ่งจะกล่าวในหมวดกฎหมายเปรียบเทียบ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ: ผู้จำหน่ายเงินกำไร สาขา และผู้ทำการแทน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ คือผู้จำหน่ายเงินกำไรตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 ผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ ที่ไม่ได้รับและไม่ได้ส่งเงินจึงไม่ใช่ผู้จำหน่ายตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539 แต่กรมสรรพากรถือว่าตัวแทนที่มีอำนาจสั่งให้ลูกค้าชำระเงินไปต่างประเทศเป็นผู้จำหน่ายได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 วางหลักพื้นฐานว่า "ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ป.รัชฎาการ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้น"⁸ ในคดีนั้นโจทก์เป็นบริษัทไทยที่ทำหน้าที่หาลูกค้าในประเทศไทยให้ผู้ขายต่างประเทศ ลูกค้าชำระเงินให้ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรงโดยไม่ผ่านโจทก์ ศาลจึงเห็นว่าโจทก์ไม่ได้จำหน่ายเงินกำไรใด หลักนี้ผูกหน้าที่เสียภาษีไว้กับการควบคุมกระแสเงิน ไม่ใช่กับฐานะทางธุรกิจของผู้ที่เกี่ยวข้อง



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539 ทำให้หลักเดียวกันชัดเจนเมื่อมีมาตรา 76 ทวิ เข้ามาเกี่ยวข้อง
มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า บริษัท ต่างประเทศ ที่มี "ลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อ ในการ
ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย" ให้ถือว่า**ประกอบ
กิจการในประเทศไทย** และให้บุคคลผู้ทำการแทนนั้น "มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสีย
ภาษี" เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรนั้น⁹ ในคดีนี้ ศาลเห็น ว่า โจทก์ ซึ่ง แนะนำ และ เชื่อม ผู้ขาย ต่าง
ประเทศกับลูกค้าน้อยเป็น ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ จึงต้องรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ แต่ "จึงถือว่า
ได้ว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย" เพราะไม่ใช่สาขาและไม่ได้ส่งเงินออกไป¹⁰ ความ
รับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ จึงไม่ลากหน้าที่ตามมาตรา 70 ทวิ ตามมาโดยอัตโนมัติ

เส้นแบ่งของคำว่าผู้ทำการแทนเองก็ขึ้นกับข้อเท็จจริง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 เห็นว่าผู้แทน
จำหน่ายแต่ผู้เดียวที่ซื้อขายด้วยตนเอง ใช้ทุนของตนเอง รับกำไรขาดทุนเอง และออกไปกำกับในนามของ
ตน ไม่ใช่ผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ แต่ในการซื้อขายอีกส่วนหนึ่งที่ไม่มีสัญญาเป็นหนังสือ ศาลเห็นว่า
พยานหลักฐานของโจทก์ยังไม่พอพียงว่าโจทก์มิได้ทำการแทน¹¹ คดีนี้ แสดงว่าเอกสารสัญญาเป็นพยาน
หลักฐานชั้นแรกของการแยกบทบาท ประเด็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศอธิบาย
ละเอียดไว้ใน คู่มือ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และ บทความ การทำงาน ทางไกล กับ สถาน
ประกอบการถาวร

แนวของกรมสรรพากรขยายขอบเขตออกไปมากกว่าแนวศาลในสองกรณี กรณีแรกคือหนังสือตอบข้อหารือ
ที่ กค 0811/1357 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2543 ซึ่งวินิจฉัยว่า ถ้าตัวแทนในไทย ของ บริษัท สิงคโปร์ "มี
อำนาจในการสั่งให้ ลูกค้าน้อยในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้าไปยังที่ใดก็ได้" ให้ถือว่าตัวแทนนั้นจำหน่ายเงิน
กำไร และต้องเสียภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทต่างประเทศ¹² กรณีที่สองคือหนังสือที่ กค
0706(กม.05)/1224 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2549 ซึ่งถือว่า ผู้ทำการแทนที่เป็น สถานประกอบการถาวร ตาม
อนุสัญญาเป็นผู้จำหน่ายกำไรด้วย แม้ลูกค้าน้อยให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง¹³ สองหนังสือนี้ไม่ขัดกับ
คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 และ 1015/2539 โดยตรง เพราะตั้งอยู่บนข้อเท็จจริงเรื่องอำนาจควบคุม
กระแสเงินหรือฐานะสถานประกอบการถาวร แต่ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ ในข้อพิพาทจริง ความต่างของ
ข้อเท็จจริงเพียงเล็กน้อยเรื่องใครเป็นผู้กำหนดปลายทางของเงิน อาจเปลี่ยนผลของคดีได้ทั้งหมด

อีกกรณีหนึ่งที่ควรสังเกตคือบริษัทไทยเอง หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/6364 ลงวันที่
28 มิถุนายน 2550 เป็นเรื่อง บริษัทไทย ที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุน และมีบริษัทแม่ ญี่ปุ่นถือหุ้น ทั้งหมด
กรมสรรพากรตอบว่าส่วนต่างราคาวัตถุดิบที่จ่ายตามสัญญาปรับราคาถือเป็นต้นทุนได้ แต่ "หากบริษัทฯ ได้
มีการรับรู้รายได้ตามจำนวนที่แน่นอนแล้ว ต่อมาได้มีการบันทึกบัญชีเพื่อโอนกำไรในบัญชีสะสม กรณีจะถือ



ว่า เป็นการจำหน่ายเงินกำไรที่จะ ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ"¹⁴ หนังสือ ฉบับนี้ สอดคล้องกับ ถ้อยคำ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด" ในตัวบท และเตือนว่าบริษัทลูกที่โอนกำไรให้กิจการในเครือนอกกรอบของเงินปันผลอาจเข้ามาตรา 70 ทวิ ได้เช่นกัน

ความหมายของการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง: การโอนเงิน การตั้งยอดเจ้าหนี้ และการลงบัญชี

มาตรา 70 ทวิ วรรคสอง ให้การจำหน่ายเงินกำไรรวมถึงการนำกำไรไปชำระหนี้ หักกลบหนี้ หรือตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลในต่างประเทศ ศาลฎีกาในคำพิพากษาที่ 7323/2560 และกรมสรรพากรในหนังสือ ตอบ ข้อหารือ หลาย ฉบับ จึง ถือ ว่าการ ลงบัญชี โอน กำไร ไป เป็น ส่วน ของ สำนักงานใหญ่ เป็นการจำหน่ายแล้ว แม้ยังไม่มีเงินออกจากประเทศ

อนุมาตรา (1) ของวรรคสองเป็นเครื่องมือหลักในทางปฏิบัติ เพราะสาขาของบริษัทต่างประเทศมักบันทึกความสัมพันธ์ กับ สำนักงานใหญ่ ใน บัญชีกระแสรายวัน ระหว่าง กัน (head office current account) เมื่อสาขานำกำไรไปตั้งเป็นยอดที่สำนักงานใหญ่เป็นเจ้าหนี้ ตัวบทถือว่าเป็นการจำหน่ายทันทีโดยไม่ต้องรอการโอนเงินจริง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ยกถ้อยคำนี้มาวินิจฉัยว่า "การจำหน่ายเงินกำไรยัง หมายความว่ารวมถึง เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้ หรือ หักกลบหนี้ หรือ ไป ตั้ง เป็นยอด เจ้าหนี้ ใน บัญชี ของ บุคคลใด ๆ ใน ต่าง ประเทศ"¹⁵ ในคดีนั้นสาขานาคารบันทึกค่าใช้จ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ 223,525,955.62 บาท ส่วนหนึ่งจ่ายออกไปจริงในปี 2541 อีก 198,043,748 บาทตั้งเป็นค่าใช้จ่ายค้างจ่ายโดยให้สำนักงานในต่างประเทศเป็นเจ้าหนี้ ศาลถือว่าทั้งจำนวนอยู่ในบังคับมาตรา 70 ทวิ

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไปไกลกว่านั้นอีกชั้นหนึ่ง หนังสือที่ กค 0811(กม.04)/1168 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2543 เป็นเรื่อง สาขา ธนาคาร ต่างประเทศ ที่ นำ กำไรสุทธิไป ชดเชย ผล ขาดทุน สะสม กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า "ถือได้ว่าเป็นการโอนเงินกำไรสุทธิ ของสาขานาคารพาณิชย์ต่างประเทศไปเป็นส่วน ของสำนักงานใหญ่" และ "เข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของ บุคคลใดในต่างประเทศ" จึงต้องเสียภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ (1)¹⁶ หนังสือที่ กค 0702/4123 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2566 ซึ่งเป็นแนวล่าสุดที่พบ ใช้เหตุผลเดียวกันกับการแปลงกำไรสะสมเป็นเงินกองทุนของสาขานาคารสหรัฐอเมริกา และกรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับความเห็นของผู้หารือที่ว่ารายการนี้ไม่ใช่การจำหน่ายกำไร¹⁷ หนังสือที่ กค 0706/7095 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2547 ก็วินิจฉัยกรณีใช้กำไรสะสมล้างขาดทุนหรือเพิ่มทุนไปในทางเดียวกัน และกำหนดให้ยื่นรายการภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย¹⁸



ผลในทางปฏิบัติของแนวนี้นี้มีสองประการ ประการที่หนึ่ง เหตุที่ก่อภาระภาษีอาจเป็นรายการบัญชีภายในที่ฝ่ายบัญชีบันทึกตามนโยบายของกลุ่มบริษัท ไม่ใช่การตัดสินใจโอนเงินของผู้บริหารสาขา ประการที่สอง วันจำหน่ายซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นกำหนดยื่นแบบอาจเป็นวันลงบัญชี ไม่ใช่วันโอนเงิน หากสาขาลงบัญชีโอนกำไรในเดือนหนึ่งแต่โอนเงินจริงในอีกหลายเดือนต่อมา และยื่น ภ.ง.ด.54 ตามวันโอน การยื่นนั้นอาจล่าช้ากว่ากำหนดตามมาตรา 70 ทวิ ได้

อนุมาตรา (2) และ (3) ทำหน้าที่ปิดช่องว่างที่เหลือ อนุมาตรา (2) ผูกกับการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ ส่วนอนุมาตรา (3) ครอบคลุม "การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)" ถ้อยคำนี้เป็นบทกั้นการหลีกเลี่ยงในตัว ตัวอย่างในคำพิพากษา

ศาลฎีกาที่ 13986/2558 คือกรณีลูกค้าในไทยโอนค่าบริการไปให้สำนักงานใหญ่ที่สหรัฐอเมริกาโดยตรงหลายครั้ง ศาลวินิจฉัยว่า "เมื่อมีการส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเมื่อใด ภาระภาษีย่อมเกิดขึ้นเมื่อนั้น" และถือว่าสาขาในไทยเป็นผู้จำหน่าย ต้องหักภาษีร้อยละ 10 และนำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันที่ลูกค้าชำระแต่ละครั้ง¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 ใช้หลักเดียวกันกับบริษัทฝรั่งเศสที่มีสาขาในไทยและได้รับเงินตามสัญญาจัดหาและติดตั้งเคเบิลใยแก้ว²⁰

ข้อเท็จจริงที่ต่างออกไปให้ผลต่างกัน หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/3133 ลงวันที่ 9 มิถุนายน 2551 เป็นเรื่องสาขาบริษัทเยอรมันที่ผู้ว่าจ้างโอนค่าตอบแทนไปให้สำนักงานใหญ่โดยตรง กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินได้ของงานส่วนที่ทำในต่างประเทศ หากแยกงานกันชัดเจน ไม่ถือเป็นของสาขา และหากสาขาจำหน่ายเงินกำไรออกไป ต้องเสียภาษี "เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกำไรของสาขาเท่านั้น"²¹ ความต่างระหว่างหนังสือฉบับนี้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13986/2558 อยู่ที่การแยกขอบเขตงาน สัญญาที่แบ่งงานในไทยกับงานนอกประเทศไว้ชัดเจนจึงเป็นเอกสารที่มีน้ำหนักมากในประเด็นนี้

ฐานภาษีและอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ: จำนวนเงินที่จำหน่าย เพดานกำไร และเงินที่ต้องส่งออกจริง

ฐานภาษีตามมาตรา 70 ทวิ คือจำนวนเงินที่จำหน่าย และอัตราคือร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (ง) หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 จำกัดฐานไว้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกำไรที่สาขามีอยู่ขณะส่งเงินออก ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 ถือว่ารายการจ่ายต้องห้ามที่ไม่ได้ส่งออกไปจริงประเมินตามมาตรา 70 ทวิ ไม่ได้



ตัวบทใช้ถ้อยคำว่า "หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น" หน้าความรู้ของกรมสรรพากรอธิบายในแนวเดียวกันว่า "ให้เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10" และระบุว่า "ถ้าเก็บกำไรไว้ในประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษีฐานนี้"²² ข้อความหลังนี้สำคัญต่อการวางแผน เพราะภาษีจำหน่ายเงินกำไรของไทยผูกกับเหตุการณ์การจำหน่าย ไม่ใช่กับการเกิดกำไร สาขาที่ใช้กำไรลงทุนต่อในประเทศไทยจึงยังไม่มีภาระภาษีขั้นนี้ トラบที่ไม่มีรายการบัญชีหรือการโอนที่เข้าวรรคสอง

พาดานของฐานภาษีปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547 เรื่องสาขาบริษัทเกาหลีที่รับเหมาก่อสร้างโรงแยกก๊าซ กรมสรรพากรให้ความหมายว่าการจำหน่ายเงินกำไร "หมายถึงจำนวนเงินที่จ่ายจากเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย" และวางหลักว่า ในปีต่อไป ถ้าสาขาส่งเงินไปสำนักงานใหญ่ "เฉพาะกำไรส่วนที่ไม่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ในขณะส่งออก ถือเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย" ส่วน "ส่วนที่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ในขณะที่ส่งออกยังไม่ต้องเสียภาษี"²³ หลักนี้ทำให้การส่งเงินทุนคืนหรือการส่งเงินของสาขาที่ยังขาดทุนสะสมไม่เข้าฐานภาษีในส่วนที่เกินกำไร แต่ผู้เขียนยังไม่พบหนังสือตอบข้อหารือที่วินิจฉัยการคืนเงินทุนหรือการโอนเงินเมื่อเลิกสาขาโดยตรง การจัดประเภทเงินที่ส่งออกจึงต้องอาศัยหลักฐานทางบัญชีที่แยกทุน กำไรสะสม และหนี้ระหว่างกันไว้ตั้งแต่ต้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 วางอีกด้านหนึ่งของฐานภาษี ในคดีนั้นบริษัทต่างประเทศเลิกกิจการในไทยและโอนกิจการพร้อมเงินสำรองซ่อมเตาหลอมและเงินสำรองตอบแทนพนักงานให้บริษัทในไทยโดยไม่มีการส่งเงินออกนอกประเทศ ศาลวินิจฉัยว่า "กฎหมายมุ่งประสงค์ให้เรียกเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเฉพาะเงินที่ได้จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยโดยแท้จริง" และ "รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิที่ไม่ได้ความว่าได้ส่งออกไปจากประเทศไทยนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ป.รัชฎากระทำไม่ได้"²⁴ การบวกกลับรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิจึงไม่ก่อภาระตามมาตรา 70 ทวิ โดยลำพัง ต้องมีการจำหน่ายออกไปตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองด้วย

คำถามที่พบบ่อยในทางปฏิบัติคือ เงินที่ถูกค้าโอนไปต่างประเทศทั้งจำนวนเป็นฐานภาษี หรือเฉพาะส่วนที่เป็นกำไร คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13986/2558 วางเหตุผลว่า "ผู้ประกอบการก็ย่อมต้องคิดค่าสินค้าหรือค่าจ้างรวมเอาส่วนที่เป็นผลกำไรไว้ในราคาสินค้าหรือค่าจ้างนั้นด้วย" และให้สาขาหักภาษี "จากจำนวนเงินที่จำหน่าย" ส่วน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 ถือว่าเงินที่โจทก์ได้รับ "มิใช่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินค่าต้นทุนเคเบิลใยแก้วเท่านั้น แต่เป็นเงินที่เป็นส่วนของเงินกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรรวมอยู่ด้วย" ขณะที่หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 และ กค 0702/3133 จำกัดฐานไว้ไม่เกินกำไรของสาขา สองแนวนี้



อ่านให้สอดคล้องกันได้ว่า เมื่อผู้เสียภาษีไม่แยกต้นทุนกับกำไรด้วยบัญชีและเอกสารที่เชื่อถือได้ เจ้าพนักงานและศาลจะถือจำนวนเงินที่ส่งออกเป็นฐาน ภาระการพิสูจน์ส่วนที่ไม่ใช่กำไรจึงตกอยู่กับผู้เสียภาษีในทางปฏิบัติ

ประเด็นการคำนวณย้อนกลับ (gross-up) เกิดเมื่อสำนักงานใหญ่ต้องการได้รับยอดเงินเต็มจำนวน ตัวบทที่ว่า "หักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายนั้น" หมายความว่าคิดจากยอดที่จ่ายก่อนหักภาษี แล้วส่วนที่เหลือจึงส่งออกไป ผู้เขียนค้นหนังสือตอบข้อหารือบนเว็บไซต์กรมสรรพากรแล้วยังไม่พบฉบับที่วินิจฉัยการออกภาษีแทนในกรณีมาตรา 70 ทวิ โดยตรง ข้อพิพาทเรื่องฐานก่อนหรือหลังหักภาษีเคยขึ้นสู่ศาลฎีกาฟิลิปปินส์มาแล้ว และฝ่ายนิติบัญญัติของฟิลิปปินส์แก้ด้วยคำตัวบทภายหลัง ซึ่งเป็นบทเรียนว่าถ้อยคำเรื่องฐานภาษีมีผลต่อจำนวนเงินจริงในระดับที่ไม่ควรมองข้าม

รายการ	ฐานกฎหมาย	จำนวน (บาท)
กำไรสุทธิของสาขา	มาตรา 66 วรรคสอง ประกอบมาตรา 65	1,000,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20	บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ก)	200,000
กำไรหลังภาษีที่จ่ายออกไป	มาตรา 70 ทวิ วรรคหนึ่ง	800,000
ภาษีจำหน่ายเงินกำไรร้อยละ 10	บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ง)	80,000
เงินที่สำนักงานใหญ่ได้รับ	ผลของการหักภาษีจากจำนวนที่จ่าย	720,000

ตัวอย่างในตารางแสดงภาระรวมร้อยละ 28 ของกำไรก่อนภาษี ซึ่งเท่ากับภาระของบริษัทลูกที่เสียภาษียร้อยละ 20 แล้วจ่ายเงินปันผลทั้งหมดให้บริษัทแม่ต่างประเทศและหักภาษีตามมาตรา 70 ร้อยละ 10 ความเท่ากันนี้เป็นผลของการที่บัญชีอัตราภาษีเงินได้กำหนดอัตรา (2) (ค) และ (2) (ง) ไว้เท่ากัน ตัวเลขจริงของแต่ละกิจการต่างไปตามรายจ่ายต้องห้าม สิทธิประโยชน์ และอนุสัญญาที่ใช้



รายการที่สำนักงานใหญ่ปันส่วนให้สาขา: มาตรา 65 ตี (14) กับมาตรา 70 ทวิ

รายการที่สำนักงานใหญ่ต่างประเทศปันส่วนให้สาขาในไทยโดยพิสูจน์ความเหมาะสมไม่ได้ เป็นรายการต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตี (14) เมื่อ สาขา ส่ง เงิน นั้น ออกไป หรือ ตั้ง เป็นยอด เจ้าหนี้ ของ สำนักงานใหญ่ ศาลฎีกาในคำพิพากษาที่ 7323/2560 4550/2536 และ 2878/2532 ถือว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ อีกชั้นหนึ่ง

มาตรา 65 ตี (14) บัญญัติว่าไม่ให้ถือเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับ "รายการซึ่งมิใช่รายการเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ"²⁵ อนุมาตรานี้เป็น จุดตั้งต้น ของ ข้อพิพาท เกือบ ทุก คดี ของ สาขา ธนาคารและบริษัทประกันภัยต่างประเทศ เพราะสำนักงานใหญ่มักเฉลี่ยค่าใช้จ่ายบริหาร เงินเดือนผู้บริหาร ค่าอาคาร และค่าระบบงานมาให้สาขาสอดคล้องรายได้ ความหมายของรายการต้องห้ามแต่ละอนุมาตราอธิบายไว้ในบทความ รายการต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี และแนวคำวินิจฉัย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4550/2536 เป็นคดีของสาขานาคารที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยค่าใช้จ่ายบริหารให้ตามสัดส่วนรายได้ ศาลเห็นว่าเกณฑ์เฉลี่ยนั้น "เป็นหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติและกำหนดเอาเอง" โดยไม่มีหลักฐานว่าเป็นรายการเพื่อกิจการในไทยโดยเฉพาะ จึงหักเป็นรายการไม่ได้ และเมื่อสาขาส่งเงินส่วนเฉลี่ยนั้นไปสำนักงานใหญ่ "ต้องถือว่าสาขาของโจทก์ในประเทศไทยได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจาก ประเทศไทย"²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2878/2532 วินิจฉัยในทางเดียวกันกับสาขาบริษัทประกันภัยต่างประเทศที่ส่งเงินเฉลี่ยค่าใช้จ่ายไปสำนักงานใหญ่ โดยถือว่า "เมื่อจำเลยส่งเงินจำนวนดังกล่าวไปให้แก่สำนักงานใหญ่ยังต่างประเทศ จึงถือได้ว่าจำเลยจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย"²⁷

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 เพิ่มมิติของอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลยอมรับว่าตามความตกลงระหว่างไทยกับเยอรมนี ข้อ 7 (3) สถานประกอบการถาวรหักค่าใช้จ่ายบริหารและจัดการทั่วไปที่เกิดนอกประเทศได้โดยหลัก แต่ "โจทก์จึงต้องมีการพิสูจน์ว่า จำนวนรายการที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควร" เมื่อพิสูจน์ไม่ได้ก็ต้องบวกกลับ และเงินที่หักไม่ได้แต่ส่งออกไป รวมทั้งที่ตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ของสำนักงานในต่างประเทศ ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไร ศาลยังไม่ลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในคดีนั้น อนุสัญญาจึงให้สิทธิหักรายการ แต่ไม่ได้ยกภาระการพิสูจน์ออกจากผู้เสียภาษี

ดอกเบี้ยที่สาขาจ่ายให้สำนักงานใหญ่เป็นตัวอย่างที่แนววินิจฉัยเปลี่ยนไปตามอนุสัญญา บทย่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3726/2526 บนเว็บไซต์กรมสรรพากร ระบุว่าดอกเบี้ยที่สาขาธนาคารจ่ายสำนักงานใหญ่เป็นรายการต้องห้าม และ "ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้อง เสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย"²⁸ แต่หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/4123 ปี 2566 วินิจฉัยว่าภายใต้



อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา สาขาเป็นสถานประกอบการถาวร "เสมือนหนึ่งเป็นนิติบุคคลต่างหากจากสำนักงานใหญ่" จึงนำดอกเบี้ยเงินกู้จากสำนักงานใหญ่มาถือเป็นรายจ่ายได้ โดยต้องหักภาษีร้อยละ 10 ของดอกเบี้ยตามมาตรา 70 ไม่ใช่มาตรา 70 ทวิ ความต่างนี้แสดงว่าคำตอบของคำถามเดียวกันขึ้นกับว่าสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศคู่สัญญาใดและอนุสัญญาดังนั้นเขียนไว้อย่างไร

เมื่อรวมผลของสองมาตราเข้าด้วยกัน รายจ่ายปันส่วนที่พิสูจน์ไม่ได้จะถูกบวกกลับและเสียภาษีจากกำไรสุทธิร้อยละ 20 แล้วเมื่อส่งออกไปยังเสียภาษีจำหน่ายเงินกำไรอีกร้อยละ 10 ของจำนวนที่ส่ง พร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 27 และเบี้ยปรับ หน้าเว็บไซต์กรมสรรพากรยังโยงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2528 และ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 ไว้ได้มาตรา 65 ตรี (14) เอกสารประกอบการปันส่วน เช่น สัญญาบริการภายในกลุ่ม เกณฑ์ปันส่วนที่ใช้สม่ำเสมอ และหลักฐานว่าสาขาได้รับประโยชน์จริง จึงเป็นเอกสารที่ลดความเสี่ยงได้ทั้งสองชั้นพร้อมกัน

กำหนดเวลายื่นแบบ ภ.ง.ด.54 ตามมาตรา 70 ทวิ การนำส่งภาษี และผลของการยื่นล่าช้า

มาตรา 70 ทวิ กำหนดให้ยื่นรายการ ภายใน เจ็ด วัน นับแต่วัน จำหน่าย ประกาศ กระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ขยายเป็นเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย และประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 7) ขยายการยื่น ภ.ง.ด.54 ทางอินเทอร์เน็ตเป็น 15 วันสำหรับกำหนดยื่นถึง 31 มกราคม 2570 การนำส่งล่าช้ามีเงินเพิ่มตามมาตรา 27

กำหนดเวลาตามตัวบทเดิมคือ "ภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย" ประกาศกระทรวงการคลังลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ข้อ 3 ขยายเป็น "ภายใน เจ็ด วัน นับแต่วัน สิ้นเดือน ของ เดือน ที่ จำหน่าย เงินกำไร" สำหรับการ จำหน่าย ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2544²⁹ สำหรับการ ยื่น ทาง อินเทอร์เน็ต ประกาศ อธิบดี กรม สรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 95) กำหนดให้ยื่นได้ "โดยไม่เว้นวันหยุดราชการ" ภายในเวลา 22.00 นาฬิกา และให้นำส่งเงินภาษีด้วยวิธีโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์³⁰ ส่วนประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 7) ลงวันที่ 12 มกราคม 2567 ข้อ 1.2 (3) ขยายกำหนดยื่น ภ.ง.ด.54 ทางอินเทอร์เน็ตเป็น "ภายใน 15 วัน นับแต่วัน สิ้นเดือน ของ เดือน ที่ จ่าย เงินได้พึงประเมิน หรือ จำหน่าย เงินกำไร ออกไป จาก ประเทศไทย" ใช้กับ กำหนดยื่น ระหว่าง วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2567 ถึง วันที่ 31 มกราคม 2570 และ เฉพาะ การ ยื่น ผ่าน ระบบ อินเทอร์เน็ตเท่านั้น³¹



ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจ ถ้าศาลลงบัญชีโอนกำไรไปเป็นยอดเจ้าหนี้ของสำนักงานใหญ่ในวันที่ 20 มีนาคม และโอนเงินจริงในวันที่ 5 พฤษภาคม วันจำหน่ายตามวรรคสอง (1) คือวันที่ 20 มีนาคม กำหนดยื่นแบบกระดาษคือวันที่ 7 เมษายน และกำหนดยื่นทางอินเทอร์เน็ตคือวันที่ 15 เมษายน ภายใต้ประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 7) ถ้าสาขาย่อยในเดือนพฤษภาคมตามวันโอนเงิน การนำส่งนั้นล่าช้าแล้ว

ผลของการนำส่งล่าช้าคือเงินเพิ่มตามมาตรา 27 "ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ" เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการหรือนำส่งภาษี โดย "เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง"³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ไม่งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ ผลทางการเงินของการตีความวันจำหน่ายผิดจึงเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาที่ผ่านไป

ประเด็น ที่ ผู้ประกอบการ มัก ไม่ ทราบ คือ อายุ ของ อำนาจ ตรวจสอบ คำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 9150/2560 วินิจฉัยว่า "ส่วน กรณี จำหน่าย เงินกำไร นั้น เจ้าพนักงาน ประเมิน ของ จำเลย ออกหมายเรียก และ ทำ การ ประเมินตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก" มาตรา 23 ให้อำนาจออกหมายเรียก "ผู้ใดไม่ยื่นรายการ" มาได้ส่วน³³ ต่างจากการออกหมายเรียก มาตรา 19 ที่ใช้กับผู้ที่ยื่นรายการแล้วและมีกำหนดเวลา การไม่ยื่น ภ.ง.ด.54 สำหรับการจำหน่ายเงินกำไรจึงเปิดให้ตรวจย้อนหลังได้ยาวกว่าที่หลายกิจการคาด ความต่างของหมายเรียกสองประเภทอธิบายไว้ในบทความ หมายเรียกจากกรมสรรพากร

ข้อยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาและผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อมาตรา 70 ทวิ

ข้อยกเว้น ภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ ที่ ใช้ บังคับ อยู่ใน ตัวบท คือ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 7 (1) สำหรับกำไรที่ธนาคารพาณิชย์ได้จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ ซึ่งใช้แทนพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 308) พ.ศ. 2540 ที่ถูกยกเลิกแล้ว ส่วนอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 14 ยืนยันสิทธิของไทยที่จะเก็บภาษีจากกำไรที่ส่งออก โดยอัตราไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 10 วรรค 2 (ก)

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 7 (1) ยกเว้นภาษี สำหรับ "เงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรที่ธนาคารพาณิชย์ จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร" เฉพาะที่ได้จากการรับฝากหรือ การกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ³⁴ พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 17 เมษายน 2549 และมาตรา 3 (6) ยกเลิกพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 308) พ.ศ. 2540 ซึ่งเคยยกเว้น ภาษี เดียวกัน ให้แก่ ผู้ประกอบ กิจการ วิเทศนกิจ หนังสือตอบ ข้อ



หารือที่ กค 0706/7095 ปี 2547 ซึ่งใช้ข้อยกเว้นตามฉบับเดิมกับกำไรส่วนที่มาจากกิจการดังกล่าว ขณะที่กำไรจากกิจการอื่นของสาขาเดียวกันยังต้องเสียภาษีตามปกติ จึงเป็นแนวของช่วงที่ฉบับเดิมยังใช้บังคับ แต่หลักที่แยกกำไรตามที่มายังสอดคล้องกับถ้อยคำ "ทั้งนี้ เฉพาะที่ได้จาก" ในฉบับปัจจุบัน ข้อยกเว้นนี้จึงแคบผูกพันกับผู้เสียภาษีที่เป็นธนาคารพาณิชย์และกับประเภทธุรกรรม

สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/8939 ลงวันที่ 28 กันยายน 2547 อธิบายว่าการยกเว้นตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ใช้กับ "เงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่าย" ในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล³⁵ หนังสือฉบับนั้นไม่ได้วินิจฉัยการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาตามมาตรา 70 ทวิ และในการค้นคว้าครั้งนี้ ผู้เขียนยังไม่พบบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีตามมาตรา 70 ทวิ สำหรับสาขาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นการทั่วไป สิทธิของแต่ละกิจการจึงต้องตรวจจากบัตรส่งเสริมและกฎหมายที่ใช้กับกิจการนั้นเป็นรายกรณี ประเด็นสิทธิประโยชน์การลงทุนกับภาษีส่วนเพิ่มอ่านต่อไปได้ในบทความ สิทธิประโยชน์ BOI กับภาษีส่วนเพิ่ม

อนุสัญญาภาษีซ้อนมีบทบาทสองด้าน ด้านแรกคือการรับรองสิทธิของไทย อนุสัญญาระหว่างไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 14 ว่าด้วยภาษีสาขา วรรค 3 วางหลักว่าบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยยังต้องเสียภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทยตามกฎหมายไทย และวรรค 4 (ก) จำกัดอัตราไว้ไม่เกินอัตราตามข้อ 10 วรรค 2 (ก) ซึ่งเท่ากับร้อยละ 10³⁶ เมื่ออัตราตามกฎหมายไทยคือร้อยละ 10 อยู่แล้ว เพดานตามอนุสัญญาจึงไม่ลดภาระในกรณีนี้ แต่ทำให้ไทยเก็บภาษีนี้ได้โดยไม่ขัดกับข้อห้ามทั่วไป ของ อนุสัญญา บทความ อนุสัญญา ภาษีซ้อน ไทย กับ สหรัฐอเมริกา อธิบาย โครงสร้างของ อนุสัญญาฉบับนี้ไว้

ด้านที่สองคือ ข้อจำกัดที่อาจเกิดจากหลักไม่เลือกปฏิบัติ อนุสัญญาแม่แบบของ OECD ข้อ 24 วรรค 3 กำหนดว่าการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศต้องไม่ด้อยกว่าวิสาหกิจของรัฐนั้นที่ทำกิจกรรมเดียวกัน และคำอธิบายข้อ 24 ย่อหน้า 60 เห็นว่าภาษีที่เป็นเพียงภาษีเพิ่มบนกำไรของสถานประกอบการถาวรขัดกับวรรค 3 ส่วนข้อ 10 วรรค 5 ห้ามรัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากกำไรที่ยังไม่ได้แบ่งของบริษัทต่างประเทศ ประเทศไทยจึงแสดงท่าทีไว้ในเอกสารของ OECD ว่า "Thailand reserves the right to levy a profit remittance tax on a permanent establishment" ในอัตราเดียวกับข้อ 10 วรรค 2 a)³⁷ อนุสัญญาแต่ละฉบับที่ไทยลงนามอาจเขียนเรื่องนี้ต่างกัน การใช้มาตรา 70 ทวิ กับสาขาของบริษัทจากประเทศคู่สัญญาจึงต้องอ่านอนุสัญญาฉบับนั้นทั้งข้อ 7 ข้อ 10 และข้อไม่เลือกปฏิบัติ ไม่ใช่อ่านเฉพาะกฎหมายภายใน



กฎหมายเปรียบเทียบ: ภาษีกำไรสาขาในสหรัฐอเมริกา ฟิlippินส์ แคนาดา และสหภาพยุโรป

ภาษีจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ของไทยเก็บเมื่อมีการจำหน่ายออกไป เช่นเดียวกับภาษี 15% ของฟิลิปปินส์ ขณะที่สหรัฐอเมริกาตาม 26 U.S.C. §884 และแคนาดาตาม Income Tax Act s.219 คำนวณจากกำไรที่ไม่ได้ลงทุนต่อในประเทศ ส่วนศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปในคดี CLT-UFA ห้ามเก็บภาษีสาขาสูงกว่าบริษัทลูก

สหรัฐอเมริกา: branch profits tax ตาม 26 U.S.C. §884

สหรัฐอเมริกาเก็บภาษีสาขา (branch profits tax) ตาม 26 U.S.C. §884(a) ในอัตรา "30 percent of the dividend equivalent amount" นอกเหนือจากภาษีเงินได้ปกติของบริษัทต่างประเทศ ฐานภาษีคือ "dividend equivalent amount" (จำนวนที่เทียบเท่าเงินปันผล) ซึ่งเริ่มจากกำไรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ在美国 แล้วปรับด้วยการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น在美国 (U.S. net equity) ถ้าส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น แปลว่ากำไรถูกลงทุนต่อ ส่วนที่เพิ่มนั้นหักออกจากฐาน ถ้าลดลง ถือว่าทุนถูกถอนออกและบวกเข้าฐาน³⁸ อัตราอาจลดลงตามอนุสัญญาตาม §884(e)(2) ระบบของสหรัฐอเมริกาก็ไม่ต้องอาศัยเหตุการณ์โอนเงินหรือรายการบัญชีใดเป็นตัวจุดภาระภาษี แต่คำนวณจากผลทางเศรษฐกิจของการลงทุนเมื่อสิ้นปี

ฟิลิปปินส์: branch profit remittance tax และคำพิพากษาศาลฎีกาฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์ใช้ระบบที่ใกล้เคียงกับไทยที่สุด National Internal Revenue Code Sec. 28(A)(4) ฉบับรวมปัจจุบัน (เดิมคือ Sec. 28(A)(5) ของ Republic Act No. 8424) เก็บภาษีร้อยละ 15 จาก "total profits applied or earmarked for remittance without any deduction for the tax component thereof" และ ยกเว้นกิจกรรมที่จดทะเบียนกับ Philippine Economic Zone Authority³⁹ ถ้อยคำ "without any deduction for the tax component" มีที่มาจากข้อพิพาทในศาล คดี Commissioner of Internal Revenue v. Burroughs Limited, G.R. No. L-66653 (1986) ศาลฎีกาฟิลิปปินส์ให้คืนภาษีแก่สาขาที่เสียภาษีจากยอดก่อนหักภาษี โดยอาศัยหนังสือวินิจฉัยของกรมสรรพากรฟิลิปปินส์ที่ว่าภาษี "shall be imposed on the branch profits actually remitted abroad" และ ห้ามใช้ หนังสือเวียน ฉบับใหม่ ย้อนหลัง ให้ ผู้เสียภาษี เสียหาย⁴⁰ คดี นี้ จึง ตัดสินด้วยหลักห้ามใช้คำวินิจฉัยย้อนหลังมากกว่าการตีความตัวบท



คดีที่วางหลักการตีความตรงกว่าคือ Bank of America NT & SA v. Court of Appeals, G.R. No. 103092 (1994) ศาลฎีกาฟิลิปปินส์วินิจฉัยว่าตัวบทในขณะนั้นกำหนดฐานภาษีเป็น "profit remitted abroad" ภาษีจึงเก็บจากจำนวนที่ส่งออกไปจริงหลังหักภาษีแล้ว และศาลอธิบายเหตุผลของภาษีนี้น่า "The remittance tax was conceived in an attempt to equalize the income tax burden on foreign corporations maintaining, on the one hand, local branch offices and organizing, on the other hand, subsidiary domestic corporations"⁴¹ ฝ่ายนิติบัญญัติของฟิลิปปินส์จึงเขียนฐานภาษีใหม่ให้รวมส่วนที่เป็นภาษี ตามถ้อยคำที่ยกไว้ข้างต้น ข้อพิพาทนี้ตรงกับคำถามเรื่องการคำนวณย้อนกลับในไทย ถ้อยคำ "หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น" ในมาตรา 70 ทวิ ใกล้เคียงถ้อยคำฉบับหลังของฟิลิปปินส์มากกว่าฉบับที่ศาลตีความในคดี Bank of America

แคนาดา: branch tax ตาม Income Tax Act s.219

แคนาดาเก็บภาษีเพิ่ม (additional tax) จากบริษัทผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ประกอบธุรกิจในแคนาดาตาม Income Tax Act s.219(1) ในอัตราร้อยละ 25 ของฐานที่เริ่มจาก "the corporation's taxable income earned in Canada for the year" หักภาษีที่เสียแล้วและหักค่าลดหย่อนตาม s.219(1)(j) สำหรับ "its investment in property in Canada"⁴² ตรรกะของแคนาดาจึงใกล้เคียงสหรัฐอเมริกา คือกำไรที่ลงทุนต่อในประเทศไม่ถูกเก็บภาษีขั้นนี้ ส่วนอัตราที่ลดลงตามอนุสัญญาอยู่ใน s.219.2 ซึ่งผู้เขียนยังไม่ได้ตรวจด้วยบท

สหภาพยุโรป: หลักเสรีภาพในการจัดตั้งและคดี CLT-UFA

ในสหภาพยุโรป ภาษีที่ทำให้สาขาเสียเปรียบบริษัทลูกขัดกับเสรีภาพในการจัดตั้ง (freedom of establishment) คดี CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West, Case C-253/03 (2006) เป็นเรื่องสาขาในเยอรมนีของบริษัทหลักเชมเบิร์กที่เสียภาษีจากกำไรร้อยละ 42 ขณะที่บริษัทลูกในสถานการณ์เดียวกันจะเสียภาษีสรรพสามิตร้อยละ 30 เมื่อจ่ายกำไรทั้งหมดให้บริษัทแม่ ศาลยุติธรรมแห่งประชาคมยุโรปวินิจฉัยว่า สนธิสัญญา "preclude a national law" ที่กำหนดอัตราภาษีจากกำไรของสาขา "higher than that on the profits of a subsidiary of such a company where that subsidiary distributes its profits in full to its parent company"⁴³ หลักนี้ต่อยอดจากคดี avoir fiscal, Case 270/83 Commission v France (1986) ซึ่งศาลวางหลักว่าผู้ประกอบการมีเสรีภาพเลือกรูปแบบทางกฎหมายของการประกอบกิจการ และ "THAT FREEDOM OF CHOICE MUST NOT BE LIMITED BY DISCRIMINATORY TAX PROVISIONS"⁴⁴



ระบบ	ฐานกฎหมาย	อัตราตามกฎหมายภายใน	เหตุที่ก่อภาระภาษี
ไทย	ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ	ร้อยละ 10	การจำหน่ายออกไป รวมการตั้งยอดเจ้าหนี้ และหักกลบลบหนี้
ฟิลิปปินส์	NIRC Sec. 28(A)(4)	ร้อยละ 15	กำไรที่ส่งหรือกันไว้เพื่อส่ง ไม่หักส่วนที่เป็น ภาษี
สหรัฐอเมริกา	26 U.S.C. §884	ร้อยละ 30	กำไรที่ไม่ได้ลงทุนต่อ วัดจากการลดลงของ ส่วนของเจ้าของสุทธิ
แคนาดา	Income Tax Act s.219	ร้อยละ 25	กำไรในแคนาดาหลังหักค่าลดหย่อนเงินลงทุน ในทรัพย์สิน
สหภาพยุโรป	หลักเสรีภาพในการจัดตั้ง (คดี C-253/03)	ไม่มีภาษีกลาง	ห้ามรัฐสมาชิกเก็บภาษีสาขาสูงกว่าบริษัทลูก

ข้อสรุปสำหรับผู้อ่านไทย มีสาม ประการ ประการที่หนึ่ง ระบบของไทยผูก ภาระ ภาษี กับ เหตุการณ์ การ
จำหน่ายแบบเดียวกับฟิลิปปินส์ จุดเสี่ยงจึงอยู่ที่รายการบัญชีและกระแสเงินรายครั้ง ไม่ใช่การคำนวณส่วน
ของเจ้าของเมื่อสิ้นปีแบบสหรัฐอเมริกาและแคนาดา ประการที่สอง อัตราร้อยละ 10 ของไทยเท่ากับอัตรา
ภาษีเงินปันผลที่จ่ายไปต่างประเทศ จึงสอดคล้องกับเหตุผลเรื่องความเท่าเทียมระหว่างสาขากับบริษัทลูกที่
ศาลฟิลิปปินส์และศาลยุโรปยอมรับ ประการที่สาม ระบบของไทยไม่มีค่าลดหย่อนสำหรับกำไรที่ลงทุนต่อ
แบบแคนาดา แต่ได้ผลใกล้เคียงกันโดยวิธีไม่เก็บภาษีเงินกว่าจะมีการจำหน่าย

การวิเคราะห์มาตรา 70 ทวิ ทางนิติเศรษฐศาสตร์และการเงินองค์กร

ในทางนิติเศรษฐศาสตร์ มาตรา 70 ทวิ ปรับภาระภาษีของสาขาให้เท่ากับบริษัทลูกที่จ่ายเงินปันผลไปต่าง
ประเทศ งานวิจัยของ Hartman (1985) และ Desai Foley และ Hines (2001) ชี้ว่าภาษีเมื่อส่งกำไรกลับมี
ผลต่อจังหวะการส่งกำไรมากกว่าการลงทุนของกิจการที่โตแล้ว และงานด้านการเงินองค์กรพบว่าทำให้
กิจการถือเงินสดไว้นอกประเทศแม่มากขึ้น



หน้าที่ทางเศรษฐศาสตร์ประการแรกของมาตรา 70 ทวิ คือความเป็นกลางระหว่างรูปแบบองค์กร (organizational form neutrality) บริษัทต่างประเทศที่เลือกระหว่างสาขา กับ บริษัทลูกควรตัดสินใจจากเหตุผลทางธุรกิจ เช่น ความรับผิดชอบจำกัด ภาษีเงินได้ หรือการบริหาร ไม่ใช่จากส่วนต่างของภาษี การกำหนดอัตราตามมาตรา 70 ทวิ ให้เท่ากับอัตราภาษีเงินได้ของเงินปันผลตามมาตรา 70 ประกอบมาตรา 40 (4) (ข) ทำให้ภาระรวมของสองรูปแบบเท่ากันเมื่อกำไรถูกส่งออกทั้งหมด ดังตัวอย่างในหมวดฐานภาษี Desai และ Hines (2003) เสนอเกณฑ์ความเป็นกลางด้านความเป็นเจ้าของทุน (capital ownership neutrality) ว่าระบบภาษีระหว่างประเทศที่ดีไม่ควรบิดเบือนว่าใครเป็นเจ้าของสินทรัพย์ทุน⁴⁵ เกณฑ์นี้ใช้อธิบายได้ว่าเหตุใดการเลือกปฏิบัติระหว่างสาขา กับ บริษัทลูกจึงมีต้นทุนทางเศรษฐกิจ และเหตุใดศาลยุโรปในคดี CLT-UFA จึงถือว่าความเท่าเทียมนี้เป็นเงื่อนไขของตลาดเดียว

หน้าที่ประการที่สองเกี่ยวกับแรงจูงใจด้านจังหวะเวลา (timing incentive) Hartman (1985) แยกกิจการต่างประเทศเป็นสองกลุ่ม คือกิจการที่โตแล้วซึ่งลงทุนส่วนเพิ่มจากกำไรสะสมของตนเอง และกิจการใหม่ที่ต้องพึ่งเงินทุนจากบริษัทแม่ ข้อสรุปจากบทคัดย่อคือภาษีที่เกิดเมื่อส่งกำไรกลับไม่ควรมีผลต่อการลงทุน และการจ่ายเงินปันผลของกิจการที่โตแล้ว แต่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุนของกิจการใหม่ และข้อมูลการลงทุนทางตรงของสหรัฐอเมริกาชี้ว่ากลุ่มที่โตแล้วน่าจะคิดเป็นเกือบร้อยละ 90 ของการลงทุนทางตรงของสหรัฐอเมริกา⁴⁶ เมื่อนำกรอบนี้มาอ่านมาตรา 70 ทวิ สาขาในไทยที่ดำเนินกิจการมานานและใช้กำไรสะสมลงทุนต่อจะรับรู้ภาษีนี้เป็นต้นทุนของการส่งกำไรออก ไม่ใช่ต้นทุนของการลงทุนส่วนเพิ่มในไทย ขณะที่บริษัทต่างประเทศที่กำลังตัดสินใจเข้ามาตั้งสาขานำภาษีนี้ไปรวมในการคำนวณผลตอบแทนตั้งแต่ต้น

หลักฐานเชิงประจักษ์ของผลด้านจังหวะเวลามาจาก Desai Foley และ Hines (2001) ซึ่งศึกษากิจการต่างประเทศ ของ บริษัท สหรัฐอเมริกาในช่วงปี 1982 ถึง 1997 และ พบว่า ภาษีเมื่อส่งกลับ ที่ต่ำลงร้อยละ 1 สัมพันธ์กับเงินปันผลที่สูงขึ้นร้อยละ 1 ภาษีนี้นำให้เงินปันผลรวมลดลงร้อยละ 12.8 และก่อความสูญเสียทางประสิทธิภาพเท่ากับร้อยละ 2.5 ของเงินปันผลต่อปี งานนี้ยังใช้ความต่างระหว่างกิจการที่จดทะเบียนเป็น บริษัท กับสาขาที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นส่วนหนึ่งของการวัดผล⁴⁷ ตัวเลขเหล่านี้เป็นข้อมูลของบริษัท สหรัฐอเมริกาภายใต้ระบบภาษีของสหรัฐอเมริกาในขณะนั้น ไม่ได้ศึกษาประเทศไทย จึงใช้ได้เพียงเป็นหลักฐานว่ากลไกนี้มีอยู่จริง ไม่ใช่ตัวเลขที่คาดหมายได้สำหรับสาขาในไทย

ความรู้ด้านการเงินองค์กร (corporate finance) ช่วยอธิบายพฤติกรรมที่ตามมา Foley Hartzell Titman และ Twite (2007) พบว่าบริษัทข้ามชาติของสหรัฐอเมริกาที่มีภาระภาษีเมื่อส่งกำไรกลับสูงกว่า ถือเงินสดมากกว่า ถือไว้ในต่างประเทศ และถือไว้ในกิจการที่ส่งกลับแล้วเสียภาษีสูง โดยภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นหนึ่งส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานสัมพันธ์กับ อัตราส่วนเงินสดต่อสินทรัพย์สุทธิที่สูงขึ้นร้อยละ 7.9⁴⁸ ผลในเชิงกฎหมาย



ของพฤติกรรมนี้คือแรงจูงใจที่จะหาช่องทางส่งประโยชน์ออกไปโดยไม่ผ่านรูปของการจำหน่ายกำไร เช่น ค่าบริการภายในกลุ่ม ดอกเบี้ย หรือการหักกลบลบหนี้ มาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (1) และ (3) และมาตรา 65 ตี (14) จึงทำงานร่วมกันเป็นระบบกันการรั่วไหลของฐานภาษี

อีกมุมหนึ่งคือความไม่สมมาตรของข้อมูล (information asymmetry) เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจตรวจได้โดยตรงว่าค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศปันส่วนมาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการในไทยจริงหรือไม่ ข้อมูลนั้น อยู่ในมือของกลุ่มบริษัทเอง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ซึ่งวางภาระการพิสูจน์ความเหมาะสมของการปันส่วนไว้ที่ผู้เสียภาษี จึงเป็นการวางภาระไว้กับฝ่ายที่มีต้นทุนในการผลิตข้อมูลต่ำที่สุด และเมื่อการพิสูจน์ไม่ได้มีผลเป็นภาษีสองชั้นตามมาตรา 65 ตี (14) และมาตรา 70 ทวิ ต้นทุนของการไม่จัดทำเอกสารก็สูงพอที่จะจูงใจให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตั้งแต่ต้น ในทางกลับกัน ภาระที่สูงมากอาจทำให้กิจการที่ปันส่วนอย่างสุจริตแต่เอกสารไม่ครบเสียภาษีเกินกว่าส่วนกำไรจริง การจัดทำเอกสารการปันส่วน จึงเป็นทั้งการปฏิบัติตามกฎหมายและการจัดการความเสี่ยงทางการเงิน

ข้อพิจารณาในการวางแผนการส่งกำไรของสาขาตามมาตรา 70 ทวิ

การวางแผนการส่งกำไรของสาขาตามมาตรา 70 ทวิ ต้องพิจารณาพร้อมกันหลายด้าน คือกำไรที่มีอยู่ขณะส่งออกตามหนังสือตอบข้อหารือ กค 0706/3075 รายการบัญชีที่ถือเป็นการจำหน่ายตามวรรคสอง เอกสารการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตี (14) อนุสัญญาภาษีซ้อน และกำหนดอื่น ภ.ง.ด.54 ตามประกาศกระทรวงการคลัง

ประเด็นที่ควรตรวจเป็นลำดับแรกคือสถานะกำไรของสาขา ณ เวลาที่จะส่งเงินออก เพราะหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 และ กค 0702/3133 จำกัดฐานภาษีไว้ที่กำไรที่มีอยู่ การส่งเงินที่เกินกำไรอาจเป็นการคืนทุนหรือชำระหนี้ระหว่างกัน แต่การจัดประเภทนั้นต้องมีหลักฐานทางบัญชีรองรับ ประเด็นที่สองคือรายการบัญชีระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ ทั้ง การตั้งยอดเจ้าหนี้ การหักกลบลบหนี้ การโอนกำไรไปชดเชยขาดทุนสะสม และการแปลงกำไรเป็นเงินกองทุน ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811(กม.04)/1168 และ กค 0702/4123 ถือเป็นการจำหน่ายแล้ว

ประเด็นที่สามคือเงินที่ลูกค้าในไทยชำระให้สำนักงานใหญ่โดยตรง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13986/2558 และ 9150/2560 แสดงว่าสาขาอาจถูกถือเป็นผู้จำหน่ายและต้องนำส่งภาษีรายครั้ง ขณะที่หนังสือที่ กค 0702/3133 ให้ผลต่างไปเมื่อสัญญาแยกงานในและนอกประเทศไว้ชัดเจน ประเด็นที่สี่คือรายจ่ายปันส่วน



จากสำนักงานใหญ่ ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 4550/2536 และ 2878/2532 แสดงว่าการพิสูจน์ไม่ได้มีผลทั้งต่อภาษีจากกำไรสุทธิและภาษีจำหน่ายเงินกำไร ประเด็นที่ห้าคืออนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ทั้งข้อ 7 เรื่องการหักจ่าย และข้อที่ว่าด้วยภาษีสาขาหรือเงินปันผล

ประเด็นสุดท้ายคือกำหนดเวลาและหลักฐานการยื่น เมื่อการจำหน่ายอาจเกิดจากรายการบัญชี วันที่ลงบัญชีจึงเป็นวันที่ต้องบันทึกไว้คู่กับ ภ.ง.ด.54 ทุกฉบับ และการไม่ยื่นรายการเปิดให้ตรวจย้อนหลังได้ตามมาตรา 23 โดยไม่มีกำหนดเวลาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 สาขาที่มีรายการกับสำนักงานใหญ่ทุกเดือนจึงควรมีการทบทวนบัญชีกระแสรายวันระหว่างกันเป็นรอบ แทนการตรวจเฉพาะเมื่อมีการโอนเงินก้อนใหญ่ ภาษีเงินปันผลและดอกเบี้ยที่จ่ายไปต่างประเทศในกรณีบริษัทลูกอธิบายไว้ในคู่มือ ภาษีเงินปันผลและดอกเบี้ย

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับมาตรา 70 ทวิ

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ความหมายของภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ อัตราและฐานภาษี การลงบัญชีโดยยังไม่โอนเงิน กำหนดยื่น ภ.ง.ด.54 ความต่างจากภาษีตามมาตรา 70 และผลของอนุสัญญาภาษีซ้อน คำตอบด้านล่างสรุปจากตัวบท คำพิพากษาศาลฎีกา และหนังสือตอบข้อหารือที่อ้างในบทความนี้

มาตรา 70 ทวิ คืออะไร

มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือบทบัญญัติที่ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรที่กั้นไว้จากกำไร หรือเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย เสียภาษีเงินได้ร้อยละ 10 ของจำนวนที่จำหน่าย กรณีหลักคือสาขาของบริษัทต่างประเทศส่งกำไรไปสำนักงานใหญ่ และยื่นด้วยแบบ ภ.ง.ด.54

ภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศเก็บอัตราเท่าใด และคิดจากฐานใด

อัตราคือร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ง) โดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่าย หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 จำกัดฐานไว้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกำไรที่สาขามีอยู่ขณะส่งเงินออก และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 ถือว่าต้องเป็นเงินที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยโดยแท้จริง



ศาลาลงบัญชีโอนกำไรให้สำนักงานใหญ่แต่ยังไม่ได้โอนเงิน ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่

อาจต้องเสีย เพราะมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (1) ให้การจำหน่ายรวมถึงการนำกำไรไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้หรือหักกลบลบหนี้กับบุคคลในต่างประเทศ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 และหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811(กม.04)/1168 และ กค 0702/4123 ถือว่ารายการบัญชีลักษณะนี้เป็นการจำหน่ายแล้ว

ยื่น ภ.ง.ด.54 สำหรับมาตรา 70 ทวิ ภายในวันที่เท่าใด

ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร ตามประกาศกระทรวงการคลังลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 และภายใน 15 วันเมื่อยื่นทางอินเทอร์เน็ต ตามประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 7) ซึ่งใช้กับกำหนดยื่นถึงวันที่ 31 มกราคม 2570 การนำส่งล่าช้าต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ตามมาตรา 27

มาตรา 70 กับมาตรา 70 ทวิ ต่างกันอย่างไร

มาตรา 70 ใช้เมื่อผู้จ่ายในไทยจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) ให้นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในไทย ผู้จ่ายเป็นผู้หักภาษี ส่วนมาตรา 70 ทวิ ใช้เมื่อผู้ประกอบการในไทย เช่น สาขาของบริษัท ต่างประเทศ จำหน่ายเงินกำไรของตนออกไป ทั้งสองกรณียื่นด้วยแบบ ภ.ง.ด.54

อนุสัญญาภาษีซ้อนลดภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ได้หรือไม่

ขึ้นกับอนุสัญญาแต่ละฉบับ อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 14 ยืนยันสิทธิของไทยที่จะเก็บภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทย โดยอัตราไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 10 วรรค 2 (ก) ซึ่งเท่ากับอัตราตามกฎหมายไทย ส่วนข้อยกเว้นตามกฎหมายภายในที่ใช้บังคับอยู่คือพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 7 (1) สำหรับกำไรที่ธนาคารพาณิชย์ได้จากการรับฝาก หรือ การ กู้ยืม เงินตราจาก ต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ ซึ่งใช้แทนพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 308) พ.ศ. 2540 ที่ถูกยกเลิกแล้ว

เชิงอรรถ

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง (1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ (2) ในกรณีที่มิได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ (3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)" หมายเหตุท้ายมาตราระบุว่าแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไข



เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 วันใช้บังคับที่หน้ามาตรา (1 มกราคม 2535) กับหน้าบัญชีอัตราภาษี (1 เมษายน 2535) บนเว็บไซต์เดียวกันไม่ตรงกัน ผู้เขียนยังไม่ได้ตรวจกับราชกิจจานุเบกษา (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)

2. บัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ภาษีเงินได้ (2) "(ก) ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ร้อยละ 20" "(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค) ร้อยละ 15" "(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) ร้อยละ 10" "(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10" หน้าเดียวกันโยงพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 270) พ.ศ. 2537 ไว้ได้ (ง) แต่ลิงก์เปิดไม่ได้ในวันตรวจ พระราชกฤษฎีกาฉบับนั้นถูกยกเลิกแล้วโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 3 (3) ดูเชิงอรรถ 34 (กรมสรรพากร rd.go.th/5938.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
3. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) ข้อ (5) "แบบ ภ.ง.ด.54 ใช้สำหรับ ... (ข) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย และต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร" (กรมสรรพากร rd.go.th/3222.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
4. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับ เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจาก หรือ ในประเทศไทย ให้บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว นำส่งอาเภอท้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบ ที่อธิบดีกำหนดภายใน เจ็ด วัน นับแต่วัน สิ้นเดือน ของ เดือน ที่ จ่าย เงิน ได้ พึง ประเมิน นั้น ทั้งนี้ ให้ตามมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
5. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ใน รอบ ระยะเวลา บัญชี และ การคำนวณ กำไรสุทธิ ให้ปฏิบัติ เช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ ถ้า ไม่ สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
6. ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1) "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 หรือมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร" และ วรรคท้าย "บทบัญญัติมาตรานี้ ไม่เป็นการ เสื่อม สิทธิ ที่ เจ้าพนักงาน ประเมิน จะ ประเมิน ให้ เสีย ภาษี ตาม บทบัญญัติในมาตราอื่น" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
7. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 บริษัท เหล็กสยาม จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป. รัษฎากร มาตรา 70 ทวิ และประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ข้อ 13 ฉบับย่อ "การเสียภาษีเงินได้ตาม มาตรา 70 ทวิ เป็นการเสียภาษีในการจำหน่ายกำไรออกจากประเทศไทย ไม่ใช่เสียภาษีซ้ำซ้อน" คดีนี้ใช้อัตราร้อยละ 15 ตามกฎหมายขณะเกิดเหตุ (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



8. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 บริษัท วัฒนาอินเตอร์เทรค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป. รัชฎาการ มาตรา 70 ทวิ ฉบับย่อ "ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ป. รัชฎาการ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้น" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
9. ประมวลรัชฎาการ มาตรา 76 ทวิ "บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่ง ตั้งขึ้น ตามกฎหมาย ของ ต่างประเทศ มี ลูกจ้าง หรือ ผู้ทำ การ แทน หรือ ผู้ทำ การ ติด ต่อ ในการ ประกอบ กิจการ ใน ประเทศไทย ซึ่ง เป็น เหตุ ให้ ได้รับ เงิน ได้ หรือ ผล กำไร ใน ประเทศไทย ให้ ถือ ว่า บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล นั้น ประกอบ กิจการ ใน ประเทศไทย และ ให้ ถือ ว่า บุคคล ผู้ เป็น ลูกจ้าง หรือ ผู้ทำ การ แทน หรือ ผู้ทำ การ ติด ต่อ เช่น ว่า นั้น ไม่ ว่า จะ เป็น บุคคล ธรรมดา หรือ นิติบุคคล เป็น ตัว แทน ของ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่ง ตั้ง ขึ้น ตาม กฎหมาย ของ ต่างประเทศ และ ให้ บุคคล นั้น มี หน้าที่ และ ความ รับผิดชอบ ในการ ยื่น ราย การ และ เสีย ภาษี ตาม บทบัญญัติ ใน ส่วน นี้ เฉพาะ ที่ เกี่ยว กับ เงิน ได้ หรือ ผล กำไร ที่ กล่าว แล้ว ใน กรณี ที่ กล่าว ใน บรรค แรก ถ้า บุคคล ผู้ มี หน้าที่ และ ความ รับผิดชอบ ในการ ยื่น ราย การ และ เสีย ภาษี ไม่ สามารถ จะ คำนวณ กำไร สุทธิ เพื่อ เสีย ภาษี ตาม บทบัญญัติ ใน ส่วน นี้ ได้ ให้ นำ บทบัญญัติ ว่า ด้วย การ ประเมิน ภาษี ตาม มาตรา 71 (1) มา ใช้ บังคับ โดย อนุโลม ใน กรณี การ ประเมิน ตาม ความ ใน มาตรา นี้ จะ อุต รณ์ การ ประเมิน ก็ ได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
10. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539 บริษัท ไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป.รัชฎาการ มาตรา 70 ทวิ 76 ทวิ ฉบับย่อ "จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ" และ "จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
11. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป.รัชฎาการ มาตรา 76 ทวิ ฉบับย่อ "โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ" ส่วนการซื้อขายที่ไม่มีสัญญาเป็นหนังสือ ฉบับเดิมของแหล่งสำนักงานส่งเสริมงานตุลาการระบุ ว่า "โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่า" โจทก์มิได้ทำการแทน (ระบบสืบค้น คำ พิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
12. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/1357 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2543 (ตัวแทนในไทยของบริษัทสิงคโปร์ ลูกค้า โอนค่าสินค้าให้บริษัทสิงคโปร์โดยตรง) ถ้าตัวแทน "มีอำนาจในการสั่งให้ ลูกค้าในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้าไปยังที่ใดก็ได้ ... ถือ ว่า บริษัท ก.จำหน่ายเงินกำไร ... จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของ เงินกำไรที่จำหน่ายแทนบริษัท S ตามมาตรา 70 ทวิ" (กรมสรรพากร rd.go.th/23843.html เลขคู่ 63/28950, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
13. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706(กม.05)/1224 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2549 (ผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ ที่ เป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญา ลูกค้าชำระเงินให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง) "ผู้ทำการแทนบริษัทดังกล่าว จึงเป็นผู้ จำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย และมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ" (กรม สรรพากร rd.go.th/32861.html เลขคู่ 69/34595, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
14. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/6364 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2550 (บริษัทไทยที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทแม่ญี่ปุ่นถือหุ้นทั้งหมด ทำสัญญาปราบปรามคดีกับกิจการในเครือ) "หากบริษัทฯ ได้มีการรับรู้รายได้ตามจำนวนที่แน่นอน แล้ว ต่อมาได้มีการบันทึกบัญชีเพื่อโอนกำไรในบัญชีสะสม กรณีจะถือว่า เป็นการจำหน่ายเงินกำไรที่จะต้องเสียภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ" (กรมสรรพากร rd.go.th/35598.html เลขคู่ 70/35076, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
15. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ธนาคารดอยซ์แบงก์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย (แผนกภาษีอากร) มาตราที่ระบบระบุ ป. รัชฎาการ มาตรา 65 ทวิ (2) 65 ตริ (14) 70 ทวิ และพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ฉบับย่อ "โจทก์จึงต้องมีภาระการพิสูจน์ว่า จำนวนรายจ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสม ไม่เกินสมควร" ฉบับเดิม "การจำหน่ายเงินกำไรยังหมายความรวมถึง เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่าง



ประเทศ" และ "จึงต้องถือว่าเงินจำนวน 223,525,955.62 บาท ดังกล่าวเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)

16. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811(กม.04)/1168 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2543 (สาขานาการต่างประเทศนำกำไรสุทธิไป ชดเชย ผล ขาดทุน สะสม) "ถือได้ว่าเป็นการ โอน เงิน กำไรสุทธิ ของ สาขา ธนาคารพาณิชย์ ต่างประเทศ ไป เป็น ส่วน ของ สำนักงานใหญ่ ... และ เข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดในต่างประเทศ จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตรา ร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ (1)" (กรมสรรพากร rd.go.th/24048.html เลขที่ 63/29621, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
17. หนังสือ ตอบ ข้อ หารือ กรมสรรพากร เลขที่ กค 0702/4123 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2566 (สาขานาการ สหรัฐอเมริกา กู้เงินจาก สำนักงานใหญ่และแปลงกำไรสะสมเป็นเงินกองทุน) ข้อ 1 สาขาเป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา "เสมือนหนึ่งเป็นนิติบุคคลต่างหากจากสำนักงานใหญ่ ... ธนาคารจึงมีสิทธินำดอกเบี้ยนั้น มาถือเป็นรายจ่าย ... และธนาคารมีหน้าที่ ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของดอกเบี้ย ตามมาตรา 70" และข้อ 2 การแปลงกำไรสะสมเป็นเงินกองทุน "ถือได้ว่าเป็นการโอนเงินกำไรสะสมของธนาคารไปเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่ ... เข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายกำไร ... ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ (1)" (กรมสรรพากร rd.go.th/65169.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
18. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/7095 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2547 (สาขานาการต่างประเทศและกิจการวิเทศ ธนกิจใช้กำไรสะสมล้างขาดทุนหรือเพิ่มทุน) แนววินิจฉัยข้อ 1 "สาขานาการดังกล่าวมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมี หน้าที่ยื่นรายการและนำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ จำหน่ายเงินกำไร" และข้อ 2 กำไรจากกิจการวิเทศธนกิจ เพื่อการให้กู้ยืมในต่างประเทศ "จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตาม มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ... (ฉบับที่ 308) พ.ศ. 2540" พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 308) ถูกยกเลิกโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 3 (6) ดูเชิงอรรถ 34 (กรมสรรพากร rd.go.th/24394.html เลขที่ 67/33059, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
19. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13986/2558 บริษัทอัลลิเบอร์ตัน เอ็นเนอจี เซอร์วิส เซส อิงค์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบ ระบุ ป. รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ ฉบับย่อ "เมื่อมีการส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเมื่อใด ภาระภาษีย่อมเกิดขึ้นเมื่อนั้น" "ผู้ ประกอบธุรกิจย่อมต้องคิดค่าสินค้าหรือค่าจ้างรวมเอาส่วนที่เป็นผลกำไรไว้ในราคาสินค้าหรือค่าจ้างนั้นด้วย" และ "สาขาของโจทก์ ในประเทศไทยจึงต้อง หัก ภาษีจาก จำนวน เงิน ที่ จำหน่าย ใน อัตราร้อยละ 10 และ นำ ส่ง ภายใน 7 วัน" (ระบบสืบค้น คำพิพากษา ศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
20. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 ดราภา คอมเทค ฟรานซ์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป. รัชฎากร มาตรา 3 19 23 65 65 ทวิ 65 ตี (14) 66 68 ทวิ 70 ทวิ 71 (1) 76 ทวิ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ฉบับย่อ "ส่วนกรณีจำหน่ายเงินกำไรนั้น เจ้าพนักงานประเมิน ของ จำเลย ออกหมายเรียก และ ทำ การประเมิน ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณี ไม่ มี กำหนด เวลา ใน การ ออก หมายเรียก" และ "เงินที่โจทก์ได้รับจากบริษัท ท. จึงมีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินค่าต้นทุนเคเบิลใยแก้วเท่านั้น แต่เป็นเงินที่เป็นส่วน ของเงินกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรรวมอยู่ด้วย" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
21. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0702/3133 ลงวันที่ 9 มิถุนายน 2551 (สาขาบริษัทเยอรมัน ผู้ว่าจ้างโอนค่า ตอบแทน ให้ สำนักงานใหญ่โดยตรง) "หาก สาขา มี การ จำหน่าย เงินกำไร ออก ไป ต่างประเทศ สาขา มี หน้าที่ ต้อง เสีย ภาษีเงินได้ นิติบุคคล จาก เงินกำไรที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกำไรของสาขานั้น" หนังสือฉบับ นี้อ้างอัตราภาษีจากกำไรสุทธิที่ใช้ในขณะนั้น (กรมสรรพากร rd.go.th/38529.html เลขที่ 71/35926, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
22. กรมสรรพากร หน้าความรู้ภาษีเงินได้นิติบุคคล ข้อ 7.2 "วิธีการเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศนี้ ให้เสียภาษีโดยหัก จากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10" และข้อ 7.3 "แบบแสดงรายการที่ใช้ยื่น ได้แก่ ภ.ง.ด. 54 (ยื่นทุกครั้งที่มีการจำหน่าย เงิน กำไร ออก ไป จาก ประเทศไทย ถ้า เก็บ กำไร ไว้ในประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษีฐานนี้)" (rd.go.th/837.html ปรับปรุง หน้า 14 พฤศจิกายน 2563, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



23. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547 (สาขาบริษัทเกาหลีรับเหมาก่อสร้าง ผู้ว่าจ้าง โอนเงินบางส่วนให้สำนักงานใหญ่โดยตรง) แนววินิจฉัยข้อ 1 "การจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายจากเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไป จากประเทศไทย" ข้อ 2 "หากสาขาของบริษัทฯ มีกำไรและเงินที่ส่งออกไปเกินกว่ากำไร สาขาของบริษัทฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ในอัตราร้อยละ 10" และข้อ 3 "หากสาขาของบริษัทฯ ได้ส่งเงินออกไปยังสำนักงานใหญ่ เฉพาะกำไรส่วนที่ไม่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ใน ขณะส่งออกไป เป็นเงินกำไรที่จำหน่าย ... ส่วนที่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ในขณะที่ส่งออกไปยังไม่ต้องเสียภาษี" (กรมสรรพากร rd.go.th/24455.html เลขที่ 67/32878, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
24. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 บริษัท เอ.ซี.โอ.กล๊าส แมนูแฟกเจอร์ (โอเวอร์ซีส์) โปรโปรดักส์ จำกัด โจทก์ มาตรการที่ระบบ ระบุ ป. รัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ฉบับย่อ "กฎหมายมุ่งประสงค์ให้เรียกเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเฉพาะเงินที่ได้จำหน่ายออกไปจาก ประเทศไทยโดยแท้จริง" และ "รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิที่ไม่ได้ความว่าได้ส่งออกไปจากประเทศไทยนั้น เจ้าพนักงาน ประเมิน จะ ประเมิน เรียก เก็บภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ป. รัษฎากร หาได้ไม่" (ระบบสืบค้น คำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
25. ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี "รายการต่อไปนี้นำให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ... (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อ กิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ" หน้าเว็บไซต์กรมสรรพากรโยงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 และคำ สั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2528 ไว้ได้อนุมัตรานี้ (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
26. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4550/2536 ธนาคาร ย่องกง และ เชียงไฮ้ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตรการที่ระบบระบุ ป. รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14) 70 ทวิ ฉบับย่อ "เป็นหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติและกำหนดเอาเอง" และ "ต้องถือว่าสาขาของโจทก์ใน ประเทศไทยได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจาก ประเทศไทย" (ระบบสืบค้น คำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
27. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2878/2532 กรมสรรพากร โจทก์ บริษัท โซน้าอินเตอร์ไรท์เตอร์สไลฟ์ แอนด์ เชนเนอรัล อินชัวร์นซ์ จำกัด มาตรการที่ระบบระบุ ป.พ.พ. มาตรา 1272 ป. รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) 65 ตรี ก (1) 65 ตรี (14) 70 ทวิ ฉบับย่อ "เมื่อจำเลยส่งเงิน จำนวนดังกล่าวไปให้แก่สำนักงานใหญ่ยังต่างประเทศ จึงถือได้ว่าจำเลยจำหน่ายเงินกำไรออกไปจาก ประเทศไทย" (ต้นฉบับวัน วรรคตามที่ยก, ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
28. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3726/2526 ธนาคารซีไอเอ็ม มาตราที่ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีการะบุ ป. รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) (10) (11) 70 ทวิ บทยอบบนเว็บไซต์กรมสรรพากรระบุว่าดอกเบี้ยที่สาขาจ่ายให้สำนักงานใหญ่เป็นรายจ่ายต้อง ห้าม และ "ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้อง เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย" (กรม สรรพากร rd.go.th/17927.html และรายการเลขคดีบน deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
29. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้ และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2544 ข้อ 3 "ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้และการยื่นรายการตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการ ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร" และ "ประกาศนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินหรือจำหน่ายเงินกำไร ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2544 เป็นต้นไป" (กรมสรรพากร rd.go.th/2625.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
30. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 95) ข้อ 3 "การยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้ผ่านระบบเครือข่าย อินเทอร์เน็ต ให้ยื่นได้ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน หรือนับแต่วัน สิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย เงินกำไร แล้วแต่กรณี โดยไม่เว้นวันหยุดราชการ ... ให้ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้ภายในเวลา 22.00 นาฬิกา ของแต่ละ วัน" ข้อ 4 กำหนดให้นำส่งเงินภาษีด้วยวิธีโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (กรมสรรพากร rd.go.th/2990.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
31. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 7) ลงวันที่ 12 มกราคม 2567 ข้อ 1.2 (3) "ภ.ง.ด.54 ซึ่งต้องยื่นรายการและนำส่งภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของ เดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน หรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้ขยายกำหนดเวลาออกไปเป็นภายใน 15 วัน นับแต่ วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน หรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย" ข้อ 1 ใช้กับกำหนดยื่น "ในระหว่างวัน



- ที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2567 ถึงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2570" และข้อ 2 วรรคหนึ่งจำกัดสิทธิไว้เฉพาะ "การยื่นแบบแสดงรายการภาษีฉบับปกติและฉบับเพิ่มเติมผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเท่านั้น" (กรมสรรพากร mofexpandfornt7A.pdf ฉบับรวม อ่านด้วยการแยกข้อความจาก PDF, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
32. ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 "บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่าง ๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับในการถืออธิบดีอนุมติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล" (กรมสรรพากร rd.go.th/5943.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
33. ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 "ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย" (กรมสรรพากร rd.go.th/5943.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
34. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 7 "ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ดังต่อไปนี้ (1) เงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรที่ธนาคารพาณิชย์จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะที่ได้จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ" มาตรา 3 "ให้ยกเลิก ... (3) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 270) พ.ศ. 2537 ... (6) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 308) พ.ศ. 2540" และมาตรา 2 "พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป" ให้ไว้ ณ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2549 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 123 ตอนที่ 38 ก วันที่ 17 เมษายน 2549 (กรมสรรพากร rd.go.th/31139.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
35. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/8939 ลงวันที่ 28 กันยายน 2547 (เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กับ หน้าที่หักภาษีตามมาตรา 70) เงินปันผลได้รับยกเว้นตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เฉพาะเมื่อ "เป็นเงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่าย และผู้รับเงินปันผลได้รับในระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริม ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล" หนังสือฉบับนี้ไม่ได้วินิจฉัยการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาตามมาตรา 70 ทวิ (กรมสรรพากร rd.go.th/25511.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
36. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 14 (ภาษีสาขา) วรรค 3 วางหลักว่า แม้จะมีบทบัญญัติอื่นของอนุสัญญาระหว่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยยังต้องเสียภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทยตามกฎหมายไทย และวรรค 4 (ก) จำกัดอัตราภาษีนั้นไว้ไม่เกินอัตราตามข้อ 10 (เงินปันผล) วรรค 2 (ก) ซึ่งกำหนด "ร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น" สำหรับบริษัทที่ควบคุมสิทธิออกเสียงอย่างน้อยร้อยละ 10 ขึ้นข้อความของไฟล์ PDF ฉบับภาษาไทยไม่มีวรรณยุกต์บางตัว บทความนี้จึงสรุปความแทนการยกคำต่อคำ (กรมสรรพากร usa_th_dta.pdf หน้า 15-16, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
37. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (OECD Publishing, 2017) ข้อ 10 วรรค 5 (หน้า PDF 38) ข้อ 24 วรรค 3 (หน้า PDF 45) คำอธิบายข้อ 24 ย่อหน้า 60-61 (หน้าพิมพ์ 421-422) ข้อสงวนของสหรัฐอเมริกาต่อข้อ 24 ย่อหน้า 87 และทำที่ของประเทศนอก OECD ต่อข้อ 10 วรรค 5 ลำดับ 13 (หน้าพิมพ์ 634) "Thailand reserves the right to levy a profit remittance tax on a permanent establishment" ตามด้วยข้อความว่าเก็บในอัตราเดียวกับข้อ 10 อนุวรรค 2 a) ข้อความอื่นสรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (oecd.org, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



38. 26 U.S.C. §884(a) "In addition to the tax imposed by section 882 for any taxable year, there is hereby imposed on any foreign corporation a tax equal to 30 percent of the dividend equivalent amount for the taxable year." และ §884(b) "the term "dividend equivalent amount" means the foreign corporation's effectively connected earnings and profits for the taxable year adjusted as provided in this subsection" การปรับตามการเพิ่มหรือลดของ U.S. net equity อยู่ใน §884(b)(1) ถึง (2) และ (c) ส่วนอัตราตามอนุสัญญาอยู่ใน §884(e)(2) (GPO govinfo.gov USCODE-2024, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
39. National Internal Revenue Code of the Philippines, Sec. 28(A)(4) ฉบับรวมบนเว็บไซต์ Bureau of Internal Revenue (เดิมคือ Sec. 28(A)(5) ของ Republic Act No. 8424) "Any profit remitted by a branch to its head office shall be subject to a tax of fifteen (15%) which shall be based on the total profits applied or earmarked for remittance without any deduction for the tax component thereof (except those activities which are registered with the Philippine Economic Zone Authority)." (bir.gov.ph/tax-code, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
40. Commissioner of Internal Revenue v. Burroughs Limited and the Court of Tax Appeals, G.R. No. L-66653, 19 June 1986 (Supreme Court of the Philippines, Second Division) ศาลอ้างหนังสือวินิจฉัยของ BIR ว่า "the 15% branch profit tax shall be imposed on the branch profits actually remitted abroad and not on the total branch profits out of which the remittance is to be made." และ "Memorandum Circular No. 8-82 dated March 17, 1982 cannot be given retroactive effect in the light of Section 327 of the National Internal Revenue Code" (lawphil.net, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
41. Bank of America NT & SA v. Court of Appeals and the Commissioner of Internal Revenue, G.R. No. 103092 (consolidated with G.R. No. 103106), 21 July 1994 (Supreme Court of the Philippines, Third Division) "In the 15% remittance tax, the law specifies its own tax base to be on the "profit remitted abroad." ... The tax is imposed on the amount sent abroad, and the law (then in force) calls for nothing further." และ "The remittance tax was conceived in an attempt to equalize the income tax burden on foreign corporations maintaining, on the one hand, local branch offices and organizing, on the other hand, subsidiary domestic corporations" (lawphil.net, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
42. Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), s. 219(1) "Every corporation that is non-resident in a taxation year shall, on or before its balance-due day for the year, pay a tax under this Part for the year equal to 25% of the amount, if any, by which the total of (a) the corporation's taxable income earned in Canada for the year ..." และ s. 219(1)(j) ค่าลดหย่อนเงินลงทุนในทรัพย์สินในแคนาดา "the amount prescribed to be its allowance for the year in respect of its investment in property in Canada" อัตราที่ลดลงตามอนุสัญญาอยู่ใน s. 219.2 ซึ่งผู้เขียนยังไม่ได้อ่าน (laws-lois.justice.gc.ca ฉบับ current to 2026-09-21, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
43. Case C-253/03 CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West, Judgment of 23 February 2006 (Third Chamber), operative part 1 "preclude a national law ... which, in the case of a branch of a company having its seat in another Member State, lays down a tax rate on the profits of that branch which is higher than that on the profits of a subsidiary of such a company where that subsidiary distributes its profits in full to its parent company." (eur-lex.europa.eu, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
44. Case 270/83 Commission of the European Communities v French Republic, Judgment of 28 January 1986 [1986] ECR 273 "THE SECOND SENTENCE OF THE FIRST PARAGRAPH OF ARTICLE 52 OF THE TREATY EXPRESSLY LEAVES TRADERS FREE TO CHOOSE THE APPROPRIATE LEGAL FORM IN WHICH TO PURSUE THEIR ACTIVITIES IN ANOTHER MEMBER STATE AND THAT FREEDOM OF CHOICE MUST NOT BE LIMITED BY DISCRIMINATORY TAX PROVISIONS." (eur-lex.europa.eu, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
45. Mihir A. Desai and James R. Hines Jr., "Evaluating International Tax Reform", National Tax Journal 56(3): 487-502 (2003), DOI 10.17310/ntj.2003.3.03, ตรวจ Crossref ตรงทุกรายการ, บทความย่อจากหน้าสำนักพิมพ์ University of Chicago Press สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



46. David G. Hartman, "Tax Policy and Foreign Direct Investment", Journal of Public Economics 26(1): 107-121 (1985), DOI 10.1016/0047-2727(85)90041-6, ตรวจสอบข้อมูลบรรณานุกรมกับ Crossref ตรงทุกรายการ, ผู้เขียนอ่านบทคัดย่อจากเอกสารวิจัย NBER Working Paper No. 689 ซึ่ง NBER ระบุว่าเป็นฉบับก่อนตีพิมพ์ของบทความเดียวกัน สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน คำว่า trapped equity เป็นคำที่วรรณกรรมใช้ภายหลัง ไม่ใช่คำในบทคัดย่อ (ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
47. Mihir A. Desai, C. Fritz Foley and James R. Hines Jr., "Repatriation Taxes and Dividend Distortions", National Tax Journal 54(4): 829-851 (2001), DOI 10.17310/ntj.2001.4.09, ตรวจสอบ Crossref ตรงทุกรายการ, บทคัดย่อจากหน้าสำนักพิมพ์ University of Chicago Press ข้อมูลกิจการต่างประเทศของบริษัทสหรัฐอเมริกา ปี 1982-1997 สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
48. C. Fritz Foley, Jay C. Hartzell, Sheridan Titman and Garry Twite, "Why Do Firms Hold So Much Cash? A Tax-Based Explanation", Journal of Financial Economics 86(3): 579-607 (2007), DOI 10.1016/j.jfineco.2006.11.006, ตรวจสอบ Crossref ตรงทุกรายการ, ผู้เขียนอ่านบทคัดย่อจาก NBER Working Paper No. 12649 ซึ่ง NBER ระบุว่าเป็นฉบับก่อนตีพิมพ์ของบทความเดียวกัน สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)

