

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับจีน: สถานประกอบการถาวร 183 วัน อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย และเครดิตภาษีที่ยกเว้นตามความตกลง พ.ศ. 2529

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละ เรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/articles/
thailand-china-double-tax-treaty.html](https://eksiamtax.com/articles/thailand-china-double-tax-treaty.html)

สาระสำคัญโดยสรุป

- ความตกลงไทยกับจีนลงนาม 27 ตุลาคม 2529 มีผล 29 ธันวาคม 2529 ใช้กับเงินที่จ่ายตั้งแต่
1 มกราคม 2530 และนับแต่ปี 2566 ต้องอ่านคู่กับ MLI ซึ่งมีผลสำหรับไทย 1 กรกฎาคม 2565 และสำหรับ
จีน 1 กันยายน 2565
- เงินปันผลจากบริษัทไทยไปจีนเสียร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 เพราะอัตราตามข้อ 10 คือร้อยละ 15 หรือ 20
สูงกว่ากฎหมายไทย ความตกลงจึงไม่ลดภาระในส่วนนี้ เช่นเดียวกับฝั่งจีนที่กฎหมายภายในเก็บ
เพียงร้อยละ 10
- ดอกเบี้ย ที่จ่าย แก่ สถาบันการเงิน หรือ บริษัท ประกันภัย จีน ลดเหลือร้อยละ 10 ตาม ข้อ 11 วรรค 2 ส่วน
ดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างบริษัทในกลุ่มไม่มีเพดานในความตกลง จึงเสียร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 และดอกเบี้ย
ที่จ่ายแก่รัฐบาลจีนและธนาคารของรัฐที่ระบุชื่อได้รับยกเว้น



- ค่าสิทธิร้อยละ 15 เท่ากับ อัตราตามมาตรา 70 และ นิยาม ค่าสิทธิใน ข้อ 12 วรรค 3 รวมค่าเช่าอุปกรณ์อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ด้วย ต่างจากความตกลงไทยกับ สิงคโปร์ ที่แยกอัตราค่าเช่าอุปกรณ์ไว้ที่ร้อยละ 8
- ค่าบริการและค่านายหน้าของบริษัทจีนที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ไทยเก็บภาษีไม่ได้ ส่วนการให้บริการผ่านลูกจ้างในไทยเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ หรือโครงการก่อสร้างเกิน 6 เดือน เป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรค 2
- ลูกจ้างจีนที่มาทำงานในไทยได้รับยกเว้นภาษีไทยตามข้อ 15 วรรค 2 เมื่ออยู่ไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ นายจ้างไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย และค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในไทย ซึ่งเป็นเกณฑ์คนละแบบกับหนึ่งร้อยแปดสิบวันต่อปีภาษีในมาตรา 41 วรรคสาม
- ข้อ 23 ให้ทั้งสองฝ่ายเครดิตภาษีที่อีกฝ่ายยกเว้นหรือลดให้ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน (เครดิตภาษีที่ ยกเว้น) จีนจึงให้เครดิตภาษีไทยที่บริษัทจีนได้รับยกเว้น ตามบัตรส่งเสริมของคณะกรรมการส่งเสริม การลงทุน และนับเงินปันผลจากบริษัทไทยที่ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 เป็นเครดิตทางอ้อมได้

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับจีน ที่ใช้บังคับอยู่คือความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาล แห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยว กับภาษีเก็บจากเงินได้ ลงนามที่กรุงเทพมหานครเมื่อวันที่ 27 ตุลาคม 2529 มีผลใช้บังคับวันที่ 29 ธันวาคม 2529 และใช้กับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเงินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2530 ความตกลงจำกัด ภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้เก็บได้ไว้ที่เงินปันผลร้อยละ 15 หรือ 20 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 เฉพาะเมื่อผู้รับเป็น สถาบันการเงิน และค่าสิทธิร้อยละ 15 ส่วนค่าบริการของบริษัทจีนที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย เป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ซึ่งไทยเก็บภาษีไม่ได้ และการให้บริการผ่านลูกจ้างในไทยเป็นสถานประกอบการ ถาวรเมื่อรวมกันเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ บทความนี้อ่านความตกลงที่ละข้อจากต้นฉบับภาษาอังกฤษ เทียบกับมาตรา 40 มาตรา 41 มาตรา 50 มาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และ กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจของจีน ผู้อ่านที่ต้องการภาพรวมของระบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยอ่านได้ ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนคืออะไร

สถานะกฎหมาย ณ 25 ตุลาคม 2569: กรมสรรพากรระบุในรายการอนุสัญญาว่าความตกลงไทยกับจีน ลง นาม 27 ตุลาคม 2529 มีผลบังคับใช้ 29 ธันวาคม 2529 ปรับปรุงโดยอนุสัญญาพหุภาคี (MLI) และ MLI มี ผลบังคับใช้สำหรับไทย 1 กรกฎาคม 2565¹ ความตกลงทำเป็นสามภาษา ไทย จีน และอังกฤษ มีผลเท่ากัน แต่เมื่อมีข้อสงสัยให้ถือตามฉบับภาษาอังกฤษ² ไฟล์คำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากรเป็นภาพสแกนที่ไม่



มีข้อความให้คัด ถ้อยคำที่ยกในเชิงอรรถจึงคัดจากฉบับภาษาอังกฤษบนเว็บไซต์กรมสรรพากร ซึ่งบันทึกไว้ด้วยว่าข้อ 2 ข้อ 3 และข้อ 11 ถูกแก้ไขโดยการเจรจาแก้ไขความตกลงที่มีผล 25 พฤษภาคม 2543³ ส่วนอัตราภาษีตามกฎหมายไทยคัดจากมาตรา 50 มาตรา 70 และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ฉบับปัจจุบัน

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับจีน ฉบับที่ใช้บังคับ การแก้ไขปี 2543 และสถานะทางกฎหมาย

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับจีน คือความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลสาธารณรัฐประชาชนจีนที่แบ่งสิทธิเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสองประเทศ ลงนามวันที่ 27 ตุลาคม 2529 มีผลวันที่ 29 ธันวาคม 2529 ตามข้อ 28 ใช้กับเงินที่จ่ายตั้งแต่ 1 มกราคม 2530 และมีผลในกฎหมายไทยผ่านพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3

ไทยและจีนลงนามความตกลงฉบับนี้ที่กรุงเทพมหานครเมื่อวันที่ 27 ตุลาคม 2529 เป็นความตกลงภาษีซ้อนฉบับแรกและฉบับเดียวระหว่างสองประเทศ ข้อ 28 วรรค 1 ให้ความตกลงมีผลใช้บังคับในวันที่สามสิบหลังจากวันแลกเปลี่ยนหนังสือทางการทูตแจ้งว่าแต่ละฝ่ายดำเนินการกระบวนการภายในเสร็จแล้ว และวรรค 2 ให้มีผลกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของจำนวนที่จ่ายหรือส่งตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมของปีถัดจากปีที่แลกเปลี่ยนหนังสือ และกับภาษีเงินได้อื่นสำหรับปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่นั้น⁴ หน้าแนะนำความตกลงของกรมสรรพากรบันทึกว่าสองฝ่ายแลกเปลี่ยนหนังสือเมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2529 ความตกลงจึงมีผลวันที่ 29 ธันวาคม 2529 และใช้กับเงินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2530⁵

ความตกลงทำเป็นภาษาไทย ภาษาจีน และภาษาอังกฤษ ทุกฉบับมีผลเท่ากัน แต่เมื่อมีข้อสงสัยให้ถือตามฉบับภาษาอังกฤษ² ข้อนี้มีผลในทางปฏิบัติมากกว่าที่เห็น เพราะเมื่อผู้จ่ายเงินไทยกับกรมสรรพากรเห็นต่างกันในเรื่องคำ เช่น ความหมายของ "beneficial owner" หรือขอบเขตของ "the furnishing of services" การอ่านฉบับภาษาอังกฤษจึงเป็นที่ยุติ ไม่ใช่คำแปลภาษาไทยหรือภาษาจีน ความตกลงถูกแก้ไขหนึ่งครั้งโดยการเจรจาที่มีผลวันที่ 25 พฤษภาคม 2543 ซึ่งกรมสรรพากรกำกับไว้ท้ายข้อ 2 วรรค 3 ข้อ 3 วรรค 1 และข้อ 11 วรรค 3 การแก้ไขนี้ปรับรายชื่อภาษีเงินที่อยู่ในขอบเขต เปลี่ยนชื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของจีนเป็น State Administration of Taxation และปรับรายชื่อธนาคารของรัฐที่ดอกเบี้ยได้รับยกเว้นตามข้อ 11 วรรค 3³

ในกฎหมายไทย ความตกลงไม่มีผลลดภาษีด้วยตัวเอง แต่มีผลผ่านพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ซึ่งให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ⁶ ศาลฎีกาวางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ว่ากฎหมายภายในยังคงใช้บังคับเว้นแต่บทของอนุสัญญากำหนดไว้เป็นอย่างอื่น⁷ ซึ่งตรงกับข้อ 23 วรรค 1 ของความตกลงไทยกับจีนที่บัญญัติว่า



"The laws in force in either of the Contracting States shall continue to govern the taxation of income in the respective Contracting States except where express provisions to the contrary are made in this Agreement"⁸ ผลคือผู้อ่านต้องเริ่มจากมาตรา 70 มาตรา 50 หรือมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรเสมอ แล้วจึงดูว่าความตกลงจำกัดสิทธิของไทยในข้อใด

นับแต่ปี 2566 ความตกลงต้องอ่านคู่กับอนุสัญญาพหุภาคีเพื่อดำเนินมาตรการเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีเพื่อป้องกันการกีดร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (MLI) ไทยลงนาม MLI วันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2565 มอบสัตยาบันสาร 31 มีนาคม 2565 และ MLI มีผลสำหรับไทย 1 กรกฎาคม 2565 ส่วนจีนลงนาม 7 มิถุนายน 2560 มอบสัตยาบันสาร 25 พฤษภาคม 2565 และมีผล 1 กันยายน 2565⁹ เมื่อทั้งสองฝ่ายแจ้งความตกลงไทยกับจีนเป็นความตกลงที่อยู่ในขอบเขต ข้อ 35 วรรค 1 ของ MLI จึงให้บทบัญญัติของ MLI มีผลกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเหตุที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมของปีถัดจากวันที่ MLI มีผลสำหรับฝ่ายหลังสุด คือ 1 มกราคม 2566 และ กับ ภาษีอื่น สำหรับ รอบ ระยะเวลา ภาษี ที่ เริ่ม เมื่อ พ้น หก เดือน นับแต่ วันนั้น¹⁰ รายงาน ทบทวน ของ OECD ระบุว่า ทั้ง ไทย และ จีน เลือก ใช้ บท ทดสอบ ความมุ่งหมาย หลัก (Principal Purpose Test หรือ PPT) เป็นมาตรฐานขั้นต่ำ¹¹ กรมสรรพากรยังไม่เผยแพร่เอกสารรวมข้อความระหว่างความตกลงกับ MLI สำหรับจีนในรายการอนุสัญญา ณ วันตรวจ ผู้จ่ายเงินจึงควรอ่านข้อสงวนและการแจ้งของทั้งสองประเทศจากฐานข้อมูล MLI ของ OECD ก่อนสรุปว่าข้อใดถูกแก้

ผู้มีถิ่นที่อยู่และภาษีที่อยู่ในขอบเขตตามข้อ 1 ถึงข้อ 4

ความตกลงไทยกับจีนใช้กับบุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยหรือจีนตามข้อ 1 ภาษีในขอบเขตฝั่งไทยคือภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามข้อ 2 วรรค 3 (a) และผู้มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 4 วรรค 1 คือบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นเพราะภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สำนักงานใหญ่ สถานที่จดทะเบียน หรือเกณฑ์ที่คล้ายกัน

ข้อ 1 ให้ความตกลงใช้กับบุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ข้อ 2 วรรค 3 ระบุ ภาษีฝั่งไทยคือภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ส่วนฝั่งจีนตามถ้อยคำที่แก้ไขปี 2543 คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ของวิสาหกิจที่มีการลงทุนจากต่างประเทศและวิสาหกิจต่างประเทศ และภาษีเงินได้ท้องถิ่น¹² ถ้อยคำฝั่งจีนสะท้อนระบบภาษีเงินก่อนปี 2551 ซึ่งเก็บภาษีวิสาหกิจต่างชาติแยกจากวิสาหกิจในประเทศ เมื่อจีนตรากฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจฉบับใหม่ปี 2550 ใช้บังคับปี 2551 ภาษีฉบับใหม่เข้ามาแทนภาษีเดิมตามข้อ 2 วรรค 4 ซึ่งให้ความตกลงใช้กับภาษีที่เหมือนกันหรือคล้ายกันในสาระสำคัญที่เก็บเพิ่มหรือแทนภาษีเดิม¹² ความตกลงจึงยังใช้กับภาษีเงินได้วิสาหกิจของจีนฉบับปัจจุบันโดยไม่ต้องแก้ถ้อยคำ



ข้อ 4 วรรค 1 นิยามผู้มีถิ่นที่อยู่ว่า "any person who, under the laws of that Contracting State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, head office, place of incorporation or any other criterion of a similar nature"¹³ เกณฑ์ "place of incorporation" ทำให้บริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยเสมอ และบริษัทที่จดทะเบียนในจีนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในจีน ส่วนบุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม ให้ถือว่าผู้ที่อยู่ในประเทศไทยรวมเวลาถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใดเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย¹⁴ ผู้ที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองรัฐใช้เกณฑ์ตัดสินตามข้อ 4 วรรค 2 ตามลำดับ คือที่อยู่ถาวร ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ ที่อยู่เป็นปกติวิสัย สัญชาติ และการตกลงร่วมกันของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองรัฐ ข้อ 4 วรรค 3 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตกลงกัน ไม่ใช้เกณฑ์สถานจัดการที่แท้จริงอย่างความตกลงอีกหลายฉบับของไทย¹³

ผลในทางปฏิบัติต่อผู้จ่ายเงินไทยคือ ก่อนใช้อัตราตามความตกลง ต้องมีหลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในจีนจริงตามข้อ 4 ซึ่งในทางปฏิบัติคือหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษีที่สำนักงานสรรพากรของจีนออกให้ หลักฐานนี้เป็นเรื่องข้อเท็จจริงที่ผู้จ่ายเงินมีภาระพิสูจน์เมื่อถูกประเมิน เพราะคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 วางไว้ว่าผู้จ่ายเงินที่ไม่หักภาษีต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนตามมาตรา 27¹⁵

สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5: โครงการเกิน 6 เดือน บริการเกิน 183 วัน และตัวแทนที่ไม่อิสระ

สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 ของความตกลงไทยกับจีนคือสถานธุรกิจประจำที่วิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน และรวมถึงโครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบที่ดำเนินอยู่เกิน 6 เดือน การให้บริการผ่านลูกจ้างที่รวมกันเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ และบุคคลที่มีอำนาจทำสัญญาแทนหรือเก็บสินค้าเพื่อส่งมอบตามข้อ 5 วรรค 4 ซึ่งมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเรียกว่าผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ

ข้อ 5 วรรค 1 นิยามสถานประกอบการถาวรว่า "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on" และวรรค 2 ยกตัวอย่างสถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง ฟาร์มหรือสวน เหมืองหรือบ่อน้ำมัน และคลังสินค้าของผู้ให้บริการเก็บสินค้าแก่ผู้อื่น พร้อมเกณฑ์เวลาสองเกณฑ์ที่เป็นประเด็นในทางปฏิบัติ คือ (h) "a building site, a construction, installation or assembly project or supervisory activities in connection therewith, where such site, project or activity continues for a period of **more than 6 months**" และ (j) "the furnishing of services, including consultancy services, by a resident of one of the Contracting States through



employees or other personnel, provided activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the other Contracting State for a period or periods aggregating **more than 183 days within any twelve-month period**"¹⁶ เกณฑ์ 183 วันนับรวมช่วงเวลาที่ไม่ต่อเนื่องสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน และนับในรอบสิบสองเดือนใด ๆ ไม่ใช่ปีปฏิทิน บริษัทจีนที่ส่งวิศวกรเข้ามาติดตั้งและทดสอบเครื่องจักรให้ลูกค้าไทยเป็นช่วง ๆ จึงต้องรวมวันของทุกช่วงที่เกี่ยวข้องสัญญาเดียวกัน วิธีนับวันของแต่ละอนุสัญญาอธิบายไว้ในบทความ Service PE และการนับวันตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

วรรค 3 ยกเว้นกิจกรรมที่มีลักษณะเตรียมการหรือส่วนช่วย เช่น การใช้สถานที่เพื่อเก็บหรือแสดงสินค้า การเก็บสินค้าเพื่อให้วิสาหกิจอื่นแปรรูป และสถานธุรกิจที่ใช้เฉพาะเพื่อซื้อสินค้า รวบรวมข้อมูล โฆษณา หรือวิจัย วรรค 4 ให้อำนาจแก่การแทนวิสาหกิจของอีกรัฐเป็นสถานประกอบการถาวร เมื่อ (a) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามวิสาหกิจเป็นปกติวิสัย (b) เก็บสินค้าของวิสาหกิจไว้และส่งมอบตามคำสั่งซื้อเป็นปกติ หรือ (c) หาคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้วิสาหกิจนั้นหรือกลุ่มของวิสาหกิจนั้นเป็นปกติวิสัย ส่วนวรรค 5 ยกเว้นนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง และตัวแทนอิสระอื่นที่กระทำตามทางค้าปกติ แต่ตัวแทนที่ทำงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้วิสาหกิจเดียวไม่ถือเป็นตัวแทนอิสระ¹⁷ ข้อ (c) ว่าด้วยการหาคำสั่งซื้อเป็นถ้อยคำที่กว้างกว่าแบบอนุสัญญาของ OECD และตรงกับคำว่า "ผู้ทำการติดต่อ" ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย **ประกอบกิจการในประเทศไทย**¹⁸

วรรค 6 เป็นข้อเฉพาะของความตกลงฉบับนี้ที่ให้อำนาจแก่การประกันภัยของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐเมื่อเก็บเบี้ยประกันหรือรับประกันภัยความเสี่ยงในรัฐนั้นผ่านลูกจ้างหรือผู้แทนที่ไม่ใช่ตัวแทนอิสระ ยกเว้นการประกันภัยต่อ และวรรค 7 ยืนยันว่าความสัมพันธ์บริษัทแม่กับบริษัทลูกไม่ทำให้ฝ่ายใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกฝ่ายโดยลำพัง¹⁹ ความตกลงไทยกับจีนไม่มีข้อแยกบริการวิชาชีพของบริษัทออกจากข้อ 7 นอกจากข้อ 5 วรรค 2 (j) และข้อ 14 สำหรับบุคคลธรรมดา เมื่อบริษัทจีนไม่มีสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 ไทยจึงเก็บภาษีกำไรธุรกิจไม่ได้ตามข้อ 7 วรรค 1 แม้บริษัทนั้นจะเข้าลักษณะมาตรา 76 ทวิ ตามกฎหมายภายในก็ตาม เพราะมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ยกเว้นภาษีให้ตามความตกลง

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องขอบเขตของสถานประกอบการถาวรที่ใช้กับความตกลงไทยกับจีนได้โดยตรงคือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ซึ่งวินิจฉัยตาม อนุสัญญาไทยกับเบลเยียมว่าโครงการก่อสร้างและติดตั้งเกิน 6 เดือนทำให้ผู้รับเหมาต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรเฉพาะสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น ไม่เกินความถึงสัญญาซื้อขายเครื่องอุปกรณ์ที่แยกต่างหาก²⁰ หลักนี้สำคัญกับสัญญาแบบรวม



(EPC) ที่บริษัทจีนขายเครื่องจักรพร้อมติดตั้ง เพราะกำไรจากการขายสินค้าที่ไม่ได้ผ่านสถานประกอบการถาวรยังเป็นกำไรธุรกิจที่ไทยเก็บไม่ได้ และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 ซึ่งเป็นคดีเดียวที่ระบบสืบค้นคำพิพากษาแสดงเมื่อค้นด้วยคำ "สาธารณรัฐประชาชนจีน" คู่กับ "ภาษีซ้อน" ระบุว่าผู้แทนจำหน่ายไทยที่กำหนดราคาขายเอง รับผิดชอบลูกค้าเอง และรับกำไรขาดทุนเอง ประกอบกิจการของตนเอง มิได้เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้ผู้ขายต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ²¹

กำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ค่าบริการ ค่าที่ปรึกษา และค่านายหน้าที่ย้ายไปจีน

ค่าบริการที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทจีนซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ของความตกลงไทยกับจีน ซึ่งเก็บภาษีได้เฉพาะในจีน ผู้จ่ายเงินไทยจึงไม่ต้องหักภาษีร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่เงินนั้นเข้าลักษณะค่าสิทธิตามข้อ 12 หรือบริการเกิดขึ้นในไทยเกิน 183 วันตามข้อ 5 วรรค 2 (j)

ข้อ 7 วรรค 1 บัญญัติว่า "The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that Contracting State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein" และเมื่อมีสถานประกอบการถาวร ให้เก็บได้เฉพาะกำไรส่วนที่เป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ให้บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักและนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย²³ ค่าบริการ ค่าที่ปรึกษา และค่านายหน้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)²⁴ จึงอยู่ในบังคับมาตรา 70 ตามกฎหมายภายใน แต่ความตกลงจัดเงินได้ประเภทนี้เป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ซึ่งไม่มีข้อให้ประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีเมื่อไม่มีสถานประกอบการถาวร อัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 จึงถูกยกเว้นโดยมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

ประเด็นที่เป็นข้อพิพาทในคำพิพากษาไม่ใช่ตัวบทของข้อ 7 แต่คือเส้นแบ่งระหว่างค่าบริการตามข้อ 7 กับค่าสิทธิตามข้อ 12 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 วินิจฉัยตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นฉบับเดิมว่าการที่บริษัทญี่ปุ่นส่งผู้เชี่ยวชาญ 15 คนเข้ามาประจำโรงงานของผู้จ่ายเงินในไทยเพื่อให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคในการผลิตกระดาษ มิได้เป็นการ ประกอบ กิจการ ของ บริษัท ญี่ปุ่น ในประเทศไทย แต่เงินที่ได้รับเป็นค่าสิทธิ ตาม ความหมาย ของ อนุสัญญา ผู้จ่ายจึงมีหน้าที่หัก ภาษีตาม มาตรา 70²⁵ และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 วินิจฉัยตามความตกลงไทยกับสิงคโปร์ว่าแม้สัญญาเรียกว่าค่าบริการ แต่เมื่อเนื้อแท้เป็นค่าตอบแทนการให้ข้อมูลหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม

พาณิชย์กรรม หรือวิทยาศาสตร์ ก็เป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3)²⁶ นิยามค่าสิทธิ



ในข้อ 12 วรรค 3 ของความตกลงไทยกับจีนใช้ถ้อยคำเดียวกันคือ "information concerning industrial, commercial or scientific experience" หลักของสองคดีนี้จึงใช้กับการจ่ายเงินไปจีนได้โดยตรง สัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี สัญญาจ้างออกแบบที่ส่งมอบแบบพร้อมสิทธิใช้ และสัญญาบริการที่มีการให้ความรู้เฉพาะทางของผู้ให้บริการแก่ผู้รับ จึงต้องแยกคำตอบแทนตามเนื้อแท้ของแต่ละส่วน

เมื่อบริษัทจีนมีสถานประกอบการถาวรในไทย ข้อ 7 วรรค 2 และวรรค 3 ให้ปันกำไรให้สถานประกอบการถาวรเสมือนเป็นวิสาหกิจอิสระ และยอมให้หักรายจ่ายที่เกิดเพื่อกิจการของสถานประกอบการถาวรรวมทั้งค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไปของสำนักงานใหญ่ไม่ว่าเกิดในรัฐใด²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง ให้บริษัทต่างประเทศที่กระทำการในที่อื่นรวมทั้งในประเทศไทยเสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในประเทศไทย และถ้าคำนวณไม่ได้ให้ประเมินตามมาตรา 71 (1)²⁷ ศาลฎีกาวางภาระการพิสูจน์เรื่องรายจ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ว่าสาขาธนาคารต่างประเทศต้องมีภาระการพิสูจน์ว่าจำนวนรายจ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควร²⁸ สาขาหรือโครงการของบริษัทจีนในไทยที่หักค่าใช้จ่ายบริหารจากปึกกิ่งหรือเงินเงินจึงต้องเก็บหลักฐานวิธีปันส่วนไว้ตั้งแต่ต้น

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาไทยกับจีน เทียบกับมาตรา 70 มาตรา 50 และกฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจของจีน

อัตราสูงสุดที่ความตกลงไทยกับจีนให้ประเทศแหล่งเงินได้เก็บได้คือเงินปันผลร้อยละ 15 หรือ 20 ตามข้อ 10 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 เฉพาะผู้รับที่เป็นสถาบันการเงินตามข้อ 11 และค่าสิทธิร้อยละ 15 ตามข้อ 12 เมื่อเทียบกับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรที่เก็บเงินปันผลร้อยละ 10 และเงินได้อื่นร้อยละ 15 ความตกลงลดภาระจริงเฉพาะดอกเบี้ยที่จ่ายแก่สถาบันการเงินและค่าบริการที่ไม่มีสถานประกอบการถาวร

ตารางต่อไปนี้เทียบอัตราตามความตกลงกับอัตราตามกฎหมายภายในของทั้งสองประเทศ ฝั่งไทยใช้มาตรา 70 และบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับผู้รับที่เป็นบริษัทจีน และมาตรา 50 สำหรับผู้รับที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมีได้อยู่ในประเทศไทย²³²⁹ ฝั่งจีนใช้กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจ มาตรา 3 วรรคสาม มาตรา 4 วรรคสอง และมาตรา 27 (5) ประกอบระเบียบปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจ มาตรา 91 ซึ่งลดอัตราภาษีเงินได้ของวิสาหกิจต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในจีนจากร้อยละ 20 เหลือร้อยละ 10³⁰³¹ ผู้จ่ายเงินใช้อัตราที่ต่ำกว่าระหว่างความตกลงกับกฎหมายภายในเสมอ เพราะความตกลงเป็นเพียงเพดาน ไม่ใช่อัตราบังคับ หน้าที่หักและนำส่งของผู้จ่ายเงินไทยตามมาตรา 70 อธิบายไว้ในบทความภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศ ภ.ง.ด.54



ประเภทเงินได้ ความตกลงไทยกับจีน ไทยจ่ายไปจีน (ประมวลรัษฎากร) จีนจ่ายมาไทย (กฎหมายจีน) อัตราที่ใช้จริง

เงินปันผล	ข้อ 10 วรรค 2: 15% เมื่อบริษัทผู้รับถือหุ้น โดยตรงไม่น้อยกว่า 25% มิฉะนั้น 20%	มาตรา 70 + บัญชีอัตรา (2) (ค): 10%	มาตรา 3 วรรคสาม มาตรา 27 (5) + ระเบียบ มาตรา 91: 10%	10% ทั้งสอง ทาง (กฎหมาย ภายในต่ำกว่า ความตกลง)
ดอกเบี้ย จ่ายแก่ สถาบันการเงิน หรือบริษัท ประกันภัย	ข้อ 11 วรรค 2: ไม่เกิน 10%	มาตรา 70 + บัญชีอัตรา (2) (ข): 15%	10%	10% ทั้งสอง ทาง (ไทยลด จาก 15% ตาม ความตกลง)
ดอกเบี้ย จ่ายแก่ บริษัทอื่น	ข้อ 11 ไม่กำหนดเพดาน	15%	10%	ไทยจ่ายไปจีน 15%, จีนจ่าย มาไทย 10%
ดอกเบี้ย จ่ายแก่ รัฐบาลและ ธนาคารของรัฐ ที่ระบุชื่อ	ข้อ 11 วรรค 3: ยกเว้น	ยกเว้นตามความตกลง	ยกเว้นตามความตกลง	0%
ค่าสิทธิ รวมค่า เช่าอุปกรณ์ อุตสาหกรรม พาณิชย์กรรม วิทยาศาสตร์	ข้อ 12 วรรค 2: ไม่เกิน 15%	15%	10%	ไทยจ่ายไปจีน 15%, จีนจ่าย มาไทย 10%
ค่าบริการ ค่า ที่ปรึกษา ค่า นายหน้า ไม่มี สถานประกอบ การถาวร	ข้อ 7 วรรค 1: เก็บได้ เฉพาะรัฐถิ่นที่อยู่	มาตรา 70: 15% ถูกยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 18)	มาตรา 58 ให้ความตกลงมีผล เหนือกฎหมาย	0% ในประเทศ แหล่งเงินได้
ผลได้จากการ โอนหุ้น	ข้อ 13 วรรค 4: รัฐแหล่ง เงินได้เก็บได้	มาตรา 70 สำหรับเงินได้ ตามมาตรา 40 (4) (ข): 15% ของผล ได้	10% ของผลได้	ตามกฎหมาย ภายในแต่ละ ฝ่าย



การจำหน่ายเงิน	ไม่มีข้อเฉพาะ	มาตรา 70 ทวิ + บัญชีอัตรา (2) (ง):	-	10% (ดูหัวข้อ
กำไรของสถาน		10%		เงินปันผล)
ประกอบการ				
ถาวรออกจาก				
ไทย				

ข้อสังเกตหลักจากตารางคือ ความตกลงไทยกับจีนเป็นความตกลงยุคที่จีนยังเป็นประเทศผู้รับทุนและต่อรองให้ประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีได้สูง เพดานเงินปันผลร้อยละ 15 และ 20 กับค่าสิทธิร้อยละ 15 จึงสูงกว่าหรือเท่ากับกฎหมายภายในของทั้งสองประเทศในปัจจุบัน ส่วนที่ความตกลงยังลดภาระจริงมีสองส่วน คือดอกเบี้ยที่จ่ายแก่สถาบันการเงินจีนซึ่งลดจากร้อยละ 15 เหลือร้อยละ 10 และกำไรธุรกิจของบริษัทจีนที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งไทยเก็บไม่ได้เลย เงินกู้จากธนาคารจีนเพื่อโครงการในไทย และค่าจ้างออกแบบหรือค่าที่ปรึกษาที่ทำงานจากจีน จึงเป็นสองกรณีที่ผู้จ่ายเงินไทยต้องตรวจสอบเอกสารถิ่นที่อยู่และสถานะผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงให้ครบก่อนใช้สิทธิ

เงินปันผลตามข้อ 10 และภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

เงินปันผลที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทจีนเสียภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ค) เพราะเพดานตามข้อ 10 วรรค 2 ของความตกลงไทยกับจีนคือร้อยละ 15 สำหรับผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 และร้อยละ 20 ในกรณีอื่น ซึ่งสูงกว่ากฎหมายไทย ส่วนการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาออกจากไทยเสียร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ โดยความตกลงไม่มีข้อเฉพาะเรื่องนี้

ข้อ 10 วรรค 2 ให้รัฐที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่เก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตน แต่ถ้าผู้รับเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง และเป็นบริษัทที่ไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน ภาษีต้องไม่เกิน "(a) 15 per cent of the gross amount of the dividends if the recipient holds directly at least 25 per cent of the shares of the company paying the dividends, (b) 20 per cent of the gross amount of the dividends in other cases"³² กฎหมายไทยเก็บภาษีเงินปันผลที่จ่ายแก่บริษัทต่างประเทศเพียงร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ค)²³ ความตกลงจึงไม่มีผลลดภาระในส่วนนี้ และบริษัทจีนไม่จำเป็นต้องยื่นหลักฐานถิ่นที่อยู่เพื่อรับเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 เพราะอัตรานี้มาจากกฎหมายภายใน ไม่ใช่สิทธิตามความตกลง ในทางกลับกัน เงินปันผลที่บริษัทจีนจ่ายให้ผู้ถือหุ้นไทยเสียภาษีเงินร้อยละ 10 ตามกฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจและระเบียบปฏิบัติ มาตรา 91³¹ ต่ำกว่าเพดานของความตกลงเช่นกัน



นิยามเงินปันผลในข้อ 10 วรรค 3 รวมเงินได้จากหุ้นและสิทธิอื่นที่มีส่วนในกำไรซึ่งไม่ใช่สิทธิเรียกร้องหนี้ และเงินได้จากสิทธิในบริษัทอื่นที่กฎหมายของรัฐผู้จ่ายเก็บภาษีอย่างเดียวกับเงินได้จากหุ้น ส่วนวรรค 5 ห้ามรัฐที่บริษัทได้กำไรจากรัฐนั้นเก็บภาษีจากเงินปันผลที่บริษัทนั้นจ่ายให้ผู้ที่มีผู้ถือหุ้นที่อยู่ของตน และห้ามเก็บภาษีจากกำไรที่ยังไม่ได้แบ่ง³² ข้อนี้มีความหมายกับมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้บริษัทที่จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเสียภาษีโดยหักจากจำนวนที่จำหน่ายและนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย ในอัตราร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ง)³³

ความตกลงไทยกับญี่ปุ่นมีพิธีสารข้อ 5 ที่สงวนสิทธิให้ไทยเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ไว้โดยชัดแจ้ง และความตกลงไทยกับสิงคโปร์มีข้อ 10A จำกัดอัตราไว้ที่ร้อยละ 10³⁴ แต่ความตกลงไทยกับจีนไม่มีข้อลักษณะนี้ คำถามว่าไทยเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ จากสาขาของบริษัทจีนได้หรือไม่จึงต้องตอบจากข้อ 23 วรรค 1 ซึ่งให้กฎหมายภายในใช้บังคับต่อไปเว้นแต่ความตกลงกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ประกอบกับข้อ 10 วรรค 5 ซึ่งห้ามเฉพาะการเก็บภาษีจาก "dividends paid by the company" และจาก "undistributed profits" ของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐ ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เก็บจากการจำหน่ายกำไรของสถานประกอบการถาวรออกไป ไม่ใช่จากเงินปันผลที่บริษัทจีนจ่ายให้ผู้ถือหุ้นของตน และไม่ใช่จากกำไรที่ยังไม่ได้แบ่ง ผู้เขียนเห็นว่าข้อ 10 วรรค 5 จึงไม่ห้ามการเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แต่ยังไม่ปรากฏคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยประเด็นนี้สำหรับความตกลงไทยกับจีนโดยตรง คำพิพากษาที่ใกล้เคียงที่สุดคือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ซึ่งวินิจฉัยตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นว่าผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าใจเช่นนี้ตามมาตรา 70 ทวิ⁷ สาขาและโครงการของบริษัทจีนในไทยจึงควรวางแผนการส่งกำไรกลับโดยถือว่าภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ ใช้บังคับ รายละเอียดของภาษีนี้อยู่ในบทความมาตรา 70 ทวิ ภาษีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ

ดอกเบี้ยตามข้อ 11 ร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงิน ไม่มีเพดานสำหรับผู้รับอื่น และช้อยกเว้นแก่รัฐบาล

ดอกเบี้ยที่บริษัทไทยจ่ายให้ธนาคารหรือบริษัท ประกันภัยจีน ซึ่งเป็น ผู้รับประโยชน์ ที่แท้จริงเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 11 วรรค 2 ของความตกลงไทยกับจีน ลดจากร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนดอกเบี้ยที่จ่ายแก่บริษัทจีนอื่นไม่มีเพดานในความตกลง จึงเสียร้อยละ 15 และดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลจีน ธนาคารประชาชนจีน และธนาคารของรัฐที่ระบุชื่อในข้อ 11 วรรค 3 ได้รับยกเว้น



ข้อ 11 วรรค 2 บัญญัติว่า "if the recipient is the beneficial owner of the interest, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest in case it is received by any financial institution (including an insurance company)"³⁵ ความตกลงไทยกับจีนต่างจากความตกลงไทยกับญี่ปุ่นและไทยกับสิงคโปร์ตรงที่ไม่มือนวรรคกำหนดเพดานสำหรับผู้รับที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน เมื่อไม่มีข้อจำกัด ข้อ 11 วรรค 2 ตอนต้นให้ ประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษี "according to the laws of that Contracting State" ดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างบริษัทในกลุ่มที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่จีนจึงเสียภาษีร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ข)²³ เติมนอัตรา และดอกเบี้ยที่บริษัทจีนจ่ายให้บริษัทไทยเสียภาษีเงินร้อยละ 10 ตามกฎหมายภายในของจีน³¹

วรรค 3 ยกเว้นภาษีให้ดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลของอีกรัฐ และ นิยาม "Government" ไว้กว้าง ฝั่งไทยรวม ธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น และ สถาบันการเงินที่รัฐถือหุ้น ทั้งหมดตามที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตกลงกัน ฝั่งจีน รวมธนาคารประชาชนจีน และ ธนาคารแห่งประเทศไทยในขอบเขตหน้าที่ธนาคารกลาง State Development Bank, China Import and Export Bank, Agriculture Development Bank of China องค์การท้องถิ่น และสถาบันการเงินที่รัฐถือหุ้น ทั้งหมดตามที่ตกลงกัน ซึ่งเป็นถ้อยคำที่แก้ไขโดยการเจรจาที่มีผล 25 พฤษภาคม 2543³⁶ เงินกู้โครงการจากธนาคารนโยบายของจีนให้ผู้กู้ไทยจึงไม่ต้องหักภาษีเลย ส่วนเงินกู้จากธนาคารพาณิชย์จีนที่รัฐถือหุ้นใหญ่แต่ไม่ใช่ทั้งหมดใช้อัตราร้อยละ 10 ตามวรรค 2

วรรค 4 นิยามดอกเบี้ยว่าเงินได้จากสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิด รวมพันธบัตร หุ้นกู้ และเงินได้ที่กฎหมายของรัฐแหล่งเงินได้ถือเป็น เงินได้จากเงินให้กู้ แต่ค่าปรับจากการชำระล่าช้าไม่ถือเป็นดอกเบี้ย วรรค 6 ให้ดอกเบี้ยเกิดในรัฐที่ผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่ หรือในรัฐที่สถานประกอบการถาวรซึ่งรับภาระดอกเบี้ยตั้งอยู่ และวรรค 7 ให้ใช้เพดานเฉพาะกับจำนวนดอกเบี้ยที่คู่สัญญาอิสระจะตกลงกัน ส่วนที่เกินเสียภาษีตามกฎหมายของแต่ละรัฐ³⁵ วรรค 7 นี้ทำงานร่วมกับข้อ 9 ว่าด้วยวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกัน และกับมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเรื่องการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัทแม่ที่จีนในอัตราสูงกว่าตลาดจึงถูกตรวจได้สองชั้น คือชั้นราคาโอนและชั้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ค่าสิทธิตามข้อ 12 ร้อยละ 15 ที่รวมค่าเช่าอุปกรณ์ และเส้นแบ่งกับค่าบริการ

ค่าสิทธิที่จ่ายจากไทยไปจีนเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 15 ตามข้อ 12 วรรค 2 ของความตกลงไทยกับจีน เท่ากับอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และนิยามค่าสิทธิในข้อ 12 วรรค 3 รวมค่าตอบแทนการใช้ อุปกรณ์ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ และ ข้อ สนเทศ เกี่ยวกับ ประสิทธิภาพ ทางอุตสาหกรรม ค่าเช่าเครื่องจักรจากจีนจึงเป็นค่าสิทธิ ไม่ใช่กำไรธุรกิจตามข้อ 7



ข้อ 12 วรรค 2 ให้รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีค่าสิทธิได้ แต่ถ้าผู้รับเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง "the tax so charged shall not exceed 15 per cent of the gross amount of the royalties" และวรรค 3 นิยามค่าสิทธิว่า "payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, **industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience**"³⁷ เพดานร้อยละ 15 เท่ากับอัตราตามมาตรา 70 ประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ข) พอดี²³ ความตกลงจึงไม่ลดภาษีค่าสิทธิที่จ่ายไปเงินเลย ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ที่แยกอัตราเป็นร้อยละ 5 8 และ 10 โดยค่าเช่าอุปกรณ์อยู่ที่ร้อยละ 8³⁴ ผลคือบริษัทไทยที่เช่าเครื่องจักร แม่พิมพ์ หรืออุปกรณ์จากจีน หรือซื้อลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์แบบให้ใช้สิทธิ ต้องหักร้อยละ 15 ไม่ว่าจะใช้สิทธิตามความตกลงหรือไม่ ส่วนค่าสิทธิที่บริษัทจีนจ่ายให้แก่เจ้าของสิทธิไทยเสียภาษีเงินร้อยละ 10 ตามกฎหมายภายใน³¹ ซึ่งต่ำกว่าเพดานของความตกลง

เส้นแบ่งที่เป็นประเด็นในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายคดีคือระหว่างค่าสิทธิตามข้อ 12 กับค่าบริการตามข้อ 7 เพราะผลต่างคือร้อยละ 15 กับร้อยละ 0 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 วางเกณฑ์ว่าข้อสัญญาไม่ใช่ตัวตัดสิน หากเนื้อแท้เป็นค่าตอบแทนการให้ใช้อุปกรณ์หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ก็เป็นค่าสิทธิ²⁶ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 ถือว่าค่าตอบแทนการส่งผู้เชี่ยวชาญมาถ่ายทอดเทคนิคการผลิตเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญา²⁵ ข้อ 12 วรรค 4 ให้เพดานไม่ใช่เมื่อสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อค่าสิทธิเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรของผู้รับในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีนั้นใช้ข้อ 7 แทน³⁷ สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534 ซึ่งวินิจฉัยว่าค่าสิทธิที่สาขาในไทยของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้กระทำการอันเป็นเหตุให้ได้รับ เป็นเงินได้ที่เสียภาษีตามมาตรา 66 ไม่ใช่มาตรา 70 ผู้จ่ายเงินค่าสิทธิจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง³⁸

ประเด็นที่ควรระวังเป็นพิเศษสำหรับคู่ค้าจีนคือสัญญาจ้างผลิตตามแบบ (OEM) และสัญญาซื้อเครื่องจักรพร้อมถ่ายทอดเทคโนโลยี ซึ่งมีกรรมค่าสินค้า ค่าติดตั้ง ค่าฝึกอบรม และค่าสิทธิในแบบหรือสูตรการผลิตไว้ในราคาเดียว ค่าสินค้าเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ค่าติดตั้งที่ไม่เกินเกณฑ์ข้อ 5 วรรค 2 (h) ก็เป็นกำไรธุรกิจ แต่ค่าตอบแทนการใช้แบบ สูตร หรือความรู้เฉพาะเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 ถ้าสัญญาไม่แยกราคา เจ้าพนักงานประเมินมีแนวโน้มถือทั้งก่อนเป็นค่าสิทธิเมื่อองค์ประกอบของค่าสิทธิเป็นสำคัญ และผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมตามมาตรา 54 กับเงินเพิ่มตามมาตรา 27¹⁵



เงินได้จากการจ้าง บริการส่วนบุคคลอิสระ ค่าตอบแทนกรรมการ และบำนาญตามข้อ 14 ถึงข้อ 18

ลูกจ้างเงินที่มาทำงานในไทยได้รับยกเว้นภาษีไทยตามข้อ 15 วรรค 2 ของความตกลงไทยกับจีนเมื่ออยู่ในไทยรวมไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ นายจ้างไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย และค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในไทย ซึ่งต่างจากเกณฑ์หนึ่งร้อยแปดสิบวันต่อปีภาษีตามมาตรา 41 วรรคสาม และผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระใช้เกณฑ์ 183 วันหรือฐานประกอบการประจำตามข้อ 14

ข้อ 15 วรรค 1 ให้เงินเดือนและค่าจ้างเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐถิ่นที่อยู่ เว้นแต่จะทำงานในอีกรัฐหนึ่ง และวรรค 2 ยกเว้นให้แรงงานทำในอีกรัฐ เมื่อครบสามเงื่อนไขพร้อมกัน คือ "(a) the recipient is present in the other Contracting State for a period or periods not exceeding in the aggregate **183 days within any twelve-month period**, and (b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other Contracting State, and (c) the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other Contracting State"³⁹ เกณฑ์วันนับในรอบสิบสองเดือนใด ๆ ต่างจากประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม ที่นับหนึ่งร้อยแปดสิบวันต่อปีภาษี¹⁴ ผู้เชี่ยวชาญจีนที่เข้ามาทำงานเดือนกุมภาพันธ์ถึงเมษายนจึงอาจไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใดเลยตามกฎหมายไทย แต่เกิน 183 วันในรอบสิบสองเดือนตามความตกลง เมื่อไม่เข้าข้อยกเว้นของวรรค 2 ไทยมีสิทธิเก็บภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เพราะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ¹⁴ และผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50 (1) ซึ่งสำหรับผู้รับที่มีได้อยู่ในประเทศไทยในกรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ใช้อัตราร้อยละ 15²⁹

เงื่อนไข (c) เป็นจุดที่ต้องตรวจเป็นพิเศษ เมื่อบริษัทจีนส่งลูกจ้างมาทำงานให้โครงการที่เป็นสถานประกอบการถาวรในไทยและค่าจ้างถูกบันทึกเป็นรายจ่ายของโครงการนั้น ลูกจ้างเสียภาษีไทยตั้งแต่วันแรกแม้ยังไม่ถึง 183 วัน ข้อ 14 สำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระใช้เกณฑ์สามทาง คือมีฐานประกอบการประจำในอีกรัฐอยู่ในอีกรัฐรวมถึงหรือเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ หรือค่าตอบแทนจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหรือตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐ เข้าทางใดทางหนึ่งก็เก็บภาษีได้ในส่วนที่เกี่ยวข้อง⁴⁰ เงื่อนไข (c) ของข้อ 14 กว้างกว่าแบบอนุสัญญา OECD มาก เพราะเพียงผู้จ่ายเป็นบริษัทไทย ไทยก็เก็บภาษีจากที่ปรึกษาเงินที่เป็นบุคคลธรรมดาได้แม้ไม่เคยเดินทางเข้าไทย

ข้อ 16 ให้ค่าตอบแทนกรรมการและเงินเดือนของผู้บริหารระดับสูงของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐเก็บภาษีได้ในรัฐของบริษัทนั้น กรรมการชาวจีนของบริษัทไทยจึงเสียภาษีไทยจากค่าตอบแทนกรรมการไม่ว่าประชุมที่ใด ข้อ 18 ให้บำนาญจากการจ้างงานในอดีตเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับ เว้นแต่



บำนาญ นั้นตกเป็นภาระของวิสาหกิจหรือสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐ และข้อ 17 ให้นักแสดงและนักกีฬาเสียภาษีในรัฐที่แสดง เว้นแต่การเยือนได้รับการสนับสนุนในส่วนสำคัญจากเงินทุนสาธารณะของอีกรัฐ⁴¹ ข้อยกเว้นเรื่องเงินทุนสาธารณะนี้ใช้กับคณะศิลปินที่รัฐบาลจีนส่งมาแสดงในงานวัฒนธรรม และกับคณะไทยที่กระทรวงวัฒนธรรมส่งไปจีน

ผลได้จากทุน ผู้สอน นักศึกษา และเงินได้อื่นตามข้อ 13 ข้อ 20 ถึงข้อ 22

ผลได้จากการโอนหุ้นบริษัทไทยโดยผู้ถือหุ้นจีนเก็บภาษีได้ในไทยตามข้อ 13 วรรค 4 ของความตกลงไทยกับจีน ซึ่งให้ รัฐ แหล่ง เงินได้ เก็บภาษี ผลได้ จาก ทรัพย์สิน อื่น นอกจาก อสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สิน ของ สถานประกอบการถาวร และเรือหรืออากาศยาน ผู้จ่ายจึงหักร้อยละ 15 ของผลได้ตามมาตรา 70 ส่วนอาจารย์และนักวิจัยที่ได้รับเชิญได้รับยกเว้นไม่เกิน 3 ปีตามข้อ 21 และเงินได้อื่นที่ไม่ได้ระบุเก็บได้ในรัฐที่เงินได้เกิดตามข้อ 22

ข้อ 13 วรรค 1 ให้ผลได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์เก็บภาษีได้ในรัฐที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ วรรค 2 ให้ผลได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของสถานประกอบการถาวรเก็บได้ในรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ วรรค 3 ให้ผลได้จากเรือและอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศเก็บได้เฉพาะรัฐของวิสาหกิจ และวรรค 4 ซึ่งเป็นข้อที่ต่างจากแบบอนุสัญญา OECD อย่างชัดเจน บัญญัติว่า "Gains from the alienation of any property or assets, other than those referred to in paragraphs 1, 2 and 3 of this Article, arising in a Contracting State, may be taxed in that Contracting State"⁴² ผลได้จากการขายหุ้นบริษัทไทยโดยบริษัทจีนจึงเสียภาษีไทยได้เต็มที่ ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ ข้อ 13 วรรค 5 ที่ให้เก็บได้เฉพาะรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้โอน³⁴ ตามกฎหมายไทย ผลได้จากการโอนหุ้นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน²⁴ ผู้ซื้อที่จ่ายเงินให้ผู้ขายเงินจึงต้องหักภาษีร้อยละ 15 ของผลได้ตามมาตรา 70 เมื่อผู้ขายเป็นบริษัท²³ หรือร้อยละ 15 ตามมาตรา 50 (2) (ก) เมื่อผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดาที่มีได้อยู่ในประเทศไทย²⁹ และต้องมี ข้อมูล ต้นทุน หัก จาก ผู้ขาย เพื่อ คำนวณ ฐาน ภาษี ในทางกลับกัน เมื่อบริษัทไทยขายหุ้นบริษัทจีน เงินเก็บภาษีร้อยละ 10 จากผลได้ตามกฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจ มาตรา 3 วรรคสาม ประกอบระเบียบปฏิบัติ มาตรา 91³¹

ข้อ 20 ยกเว้นภาษีให้นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมสำหรับเงินส่งจากต่างประเทศเพื่อการครองชีพและการศึกษา ทุนการศึกษา และเงินได้จากการทำงานในรัฐที่ศึกษาเท่าที่จำเป็นต่อการครองชีพและการศึกษา ข้อ 21 เป็นข้อเฉพาะที่ไม่มีในแบบอนุสัญญา OECD ให้อาจารย์ ครู และนักวิจัยที่ได้รับเชิญจากมหาวิทยาลัยหรือสถาบันการศึกษาที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรับรอง มาสอนหรือวิจัยเป็นเวลาไม่เกิน 3 ปี ได้รับยกเว้นภาษีในรัฐที่มาสอนสำหรับค่าตอบแทนการสอนหรือวิจัยนั้น แต่วรรค 2 จำกัดว่าการวิจัยต้องเป็นไป



เพื่อประโยชน์สาธารณะ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของเอกชนรายใดเป็นหลัก⁴³ อาจารย์จีนที่มหาวิทยาลัยไทย เชิญมาสอนภาษา และ วัฒนธรรมจีน ภายใต้ความร่วมมือ ระหว่างสถาบัน จึงได้รับยกเว้นภาษีไทย สำหรับ เงินเดือนในสามปีแรก โดยต้องมีหนังสือเชิญจากสถาบันที่กระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์

ข้อ 22 ว่าด้วยเงินได้ที่ไม่ได้ระบุไว้ชัดเจน บัญญัติสั้นว่า "Items of income of a resident of a Contracting State which are not expressly mentioned in the foregoing Articles of this Agreement **may be taxed in the Contracting State where the income arises**"⁴⁴ ซึ่งต่างจากแบบอนุสัญญา OECD ที่ให้ เก็บได้เฉพาะรัฐถิ่นที่อยู่ เงินได้ที่ไม่เข้าข้อใดเลย เช่น ค่าปรับที่ไม่ใช่ดอกเบี้ย เงินรางวัล หรือเงินได้จาก สัญญาบางประเภทที่จัดประเภทไม่ได้ จึงยังเสียภาษีไทยได้ตามมาตรา 70 หรือมาตรา 50 โดยความตกลงไม่ ลดให้ ผลคือในระบบความตกลงไทยกับจีน การจัดประเภทเงินได้ให้เข้าข้อ 7 เป็นทางเดียวที่ทำให้ไทยเก็บ ภาษีไม่ได้ และภาระพิสูจน์ว่าเงินได้เป็นกำไรธุรกิจตกอยู่กับผู้จ่ายเงิน

การจัดการเก็บภาษีซ้อนตามข้อ 23 และเครดิตภาษีที่ยกเว้นตามกฎหมายส่งเสริม การลงทุน

ข้อ 23 ของความตกลงไทยกับจีนใช้วิธีเครดิตภาษีทั้งสองฝ่าย โดยวรรค 2 ให้ไทยเครดิตภาษีเงินที่เสียจาก เงินได้ในจีนไม่เกินภาษีไทยส่วนที่เป็นของเงินได้นั้น และวรรค 3 ให้จีนเครดิตภาษีไทยในลักษณะเดียวกัน พร้อมเครดิตทางอ้อมสำหรับเงินปันผลจากบริษัทไทยที่บริษัทจีนถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 และทั้งสอง วรรคให้นับภาษีที่อีกฝ่ายยกเว้นหรือลดตามกฎหมายส่งเสริมเศรษฐกิจเป็นภาษีที่เสียแล้ว

ข้อ 23 วรรค 2 บัญญัติว่า "In the case of Thailand, Chinese tax payable in respect of income derived from China shall be allowed as a credit against Thai tax payable in respect of that income. The credit shall not, however, exceed that part of the Thai tax, as computed before the credit is given, which is appropriate to such item of income" และต่อว่า "the term Chinese tax payable shall be deemed to include the amount of Chinese tax **which would have been paid if the Chinese tax had not been exempted or reduced** in accordance with the special incentive laws designed to promote economic development in China"⁸ วรรค 3 ให้จีนปฏิบัติต่อภาษีไทยใน ลักษณะเดียวกัน และเพิ่มว่าเมื่อเงินได้เป็นเงินปันผลที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทจีน "which owns not less than 10 per cent of the shares of the company paying the dividend, the credit shall take into account Thai tax payable by that company in respect of its income out of which the dividend is paid"⁸ ข้อความส่วนท้ายของแต่ละวรรคคือบทเครดิตภาษีที่ยกเว้น (tax sparing credit) ซึ่งให้รัฐถิ่นที่อยู่ ยอมรับว่าผู้ลงทุนได้เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว แม้จริงภาษีนั้นถูกยกเว้นเพื่อส่งเสริมการลงทุน



สำหรับผู้ลงทุนจีนในไทย บทเครดิตภาษีที่ยกเว้นมีความหมายโดยตรงกับบริษัทที่ได้รับบัตรส่งเสริมจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพราะเมื่อบริษัทลูกในไทยจ่ายเงินปันผลกลับไปจีน บริษัทแม่จีนที่ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 นำภาษีไทยที่บริษัทลูก "would have been paid" มาเครดิตกับภาษีจีนได้ ทำให้สิทธิประโยชน์ที่ไทยให้ไม่ถูกภาษีจีนดูกลับ ผลเช่นเดียวกันเกิดกับผู้ลงทุนไทยในจีนที่ได้รับการลดภาษีตามกฎหมายส่งเสริมของจีน ข้อ 23 วรรค 1 ตอนท้ายให้การขจัดภาษีซ้อนเป็นไปตามวรรคต่อ ๆ ไปเฉพาะเมื่อ "income is subject to tax in both Contracting States" เงินได้ที่ไทยเก็บภาษีไม่ได้ตามข้อ 7 จึงไม่มีประเด็นเครดิต และผู้มีถิ่นที่อยู่ในจีนเสียภาษีเงินเต็มจำนวนจากเงินได้นั้น

ผู้มีเงินได้ไทยใช้สิทธิเครดิตตามข้อ 23 วรรค 2 ผ่านพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ซึ่งให้ยกเว้นภาษีอากรตามความตกลง⁶ โดยต้องมีหลักฐานการเสียภาษีจีน คือใบรับรองการเสียภาษีที่สำนักงานสรรพากรเงินออกให้ และหลักฐานการยกเว้นหรือลดภาษีตามกฎหมายส่งเสริมเมื่อจะใช้เครดิตภาษีที่ยกเว้น เพดานเครดิตคำนวณเป็นรายการเงินได้ ไม่ใช่อัตรารวม ภาษีจีนที่เกินภาษีไทยส่วนที่เป็นของเงินได้รายการนั้นจึงนำไปเครดิตกับเงินได้รายการอื่นไม่ได้ และยกไปปิดไปไม่ได้ ซึ่งเป็นผลของถ้อยคำ "appropriate to such item of income" ในวรรค 2

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ใช้กับอนุสัญญาไทยกับจีน

การสืบค้นระบบคำพิพากษาศาลฎีกาด้วยคำว่า "สาธารณรัฐประชาชนจีน" คู่กับ "ภาษีซ้อน" พบเพียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 ซึ่งวินิจฉัยเรื่องผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ ยังไม่ปรากฏคำพิพากษาศาลฎีกาที่ตีความความตกลงไทยกับจีนโดยตรง หลักที่ใช้จึงมาจากคำพิพากษาศาลฎีกาตามอนุสัญญาฉบับอื่นที่ถ้อยคำเหมือนกัน คือที่ 813/2565 ที่ 3867/2531 ที่ 124/2540 ที่ 3935/2548 และที่ 6489/2534

ผู้เขียนสืบค้นระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกาเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2569 ด้วยคำค้น "อนุสัญญาสาธารณรัฐประชาชนจีน ภาษีซ้อน" ได้ผลหนึ่งรายการคือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 ส่วนคำค้น "ประเทศจีน เว้นการเก็บภาษีซ้อน" และ "อนุสัญญาภาษีซ้อน จีน ค่าสิทธิ" ไม่พบรายการใด⁴⁵ จึงยังไม่ปรากฏคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยถ้อยคำของความตกลงไทยกับจีนโดยตรง สภาพเช่นนี้ไม่ได้แปลว่าไม่มีข้อพิพาท แต่แปลว่าข้อพิพาทส่วนใหญ่ยุติในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลภาษีอากรกลาง หลักที่ศาลฎีกาวางไว้ตามอนุสัญญาฉบับอื่นซึ่งใช้ถ้อยคำเดียวกันจึงเป็นแนวทางที่เจ้าพนักงานประเมินและศาลจะนำมาใช้



คำพิพากษาที่ใช้ได้มีห้ากลุ่ม กลุ่มแรกเรื่องเส้นแบ่งค่าสิทธิกับค่าบริการ คือคำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 813/2565 ซึ่งถือเนื้อแท้ของสัญญาเหนือ ชื่อ สัญญา และ วาง ความ รับผิด ร่วม ของ ผู้จ่าย เงิน ตามมาตรา 54 กับเงินเพิ่มตามมาตรา 27²⁶¹⁵ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 ซึ่งถือค่าตอบแทน การส่งผู้เชี่ยวชาญมาถ่ายทอดเทคนิคเป็นค่าสิทธิ²⁵ กลุ่มที่สองเรื่องขอบเขตของสถานประกอบการถาวร คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ซึ่งจำกัดสถานประกอบการถาวรจากโครงการก่อสร้างไว้เฉพาะ ธุรกิจ ตามสัญญาจ้างทำของ²⁰ กลุ่มที่สามเรื่องผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 1971/2537 ซึ่งถือผู้แทนจำหน่ายที่รับความเสี่ยงเองเป็นผู้ประกอบกิจการของตนเอง²¹ กลุ่มที่สี่ เรื่องภาษีการจำหน่ายเงินกำไร คือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548⁷ และกลุ่มที่ห้าเรื่องสาขา กับมาตรา 66 คือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ว่าด้วยภาระ พิสูจน์รายจ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่³⁸²⁸

บทเรียนร่วมของคำพิพากษาทั้งห้ากลุ่มคือ ศาลฎีกาอ่านอนุสัญญาจากเนื้อแท้ของธุรกรรมและข้อเท็จจริง เรื่องใครทำอะไรในประเทศไทย ไม่ใช่จากชื่อสัญญาหรือถ้อยคำที่คู่สัญญาเลือกใช้ และเมื่อผู้จ่ายเงินไทย ตัดสินใจไม่หักภาษีโดยอ้างความตกลง ภาระพิสูจน์ข้อเท็จจริงทุกข้อ ตั้งแต่ถิ่นที่อยู่ของผู้รับ สถานะผู้รับ ประโยชน์ที่แท้จริง จำนวนวันที่ลูกจ้างของผู้รับอยู่ในไทย ไปจนถึงลักษณะของสิ่งที่ผู้รับส่งมอบ ตกอยู่กับผู้ จ่ายเงินทั้งหมด เพราะผู้จ่ายเป็นผู้ที่กรมสรรพากรเรียกเก็บได้ในประเทศไทยตามมาตรา 54 ขณะที่ผู้มีเงิน ได้อยู่ในจีน

การใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับจีนในทางปฏิบัติและบททดสอบความมุ่งหมาย หลักตาม MLI

ผู้จ่ายเงินไทยที่จะใช้อัตราตามความตกลงไทยกับจีนต้องมีหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษีของผู้รับจาก สำนักงานสรรพากรจีน หลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงตามข้อ 10 ถึงข้อ 12 และยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนตามมาตรา 70 ส่วนผู้มีเงินได้ไทยที่รับเงินจากจีนต้องผ่านเกณฑ์ผู้ รับประโยชน์ที่แท้จริงตามประกาศเลขที่ 9 ปี 2561 ของจีน

ในฝั่งไทย ความตกลงไม่ได้กำหนดแบบพิธีการใช้สิทธิ ผู้จ่ายเงินจึงใช้อัตราตามความตกลงได้เองในแบบ ภ.ง.ด.54 ที่ยื่นภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายตามมาตรา 70²³ แต่ต้องพร้อมแสดงหลักฐานเมื่อถูก ตรวจสอบ หลักฐานขั้นต่ำคือหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษีของผู้รับสำหรับปีที่จ่าย (ฝั่งไทยคือหนังสือรับรอง การมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษา ร.อ.22) สัญญาและเอกสารที่แสดงลักษณะของเงินได้ บันทึกจำนวนวันที่ บุคลากรของผู้รับอยู่ในไทยเมื่ออ้างข้อ 5 วรรค 2 (j) หรือข้อ 15 วรรค 2 และเมื่ออ้างข้อ 10 ถึงข้อ 12 ต้องมี หลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง ไม่ใช่บริษัทตัวกลางที่มีหน้าที่ส่งเงินต่อ ผู้มีเงินได้เงินที่ถูกหัก



ภาษีเงินได้ อัตราตามความตกลงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อกรมสรรพากรโดยแสดงหลักฐานถิ่นที่อยู่และลักษณะ ของเงินได้ และ ข้อ 25 วรรค 1 ให้ผู้ที่เห็นว่า ถูกเก็บภาษีไม่ตรงตาม ความตกลง เสนอ เรื่อง ต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐถิ่นที่อยู่ของตนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับการกระทำนั้นครั้งแรก เพื่อเริ่มกระบวนการตกลงร่วมกัน⁴⁶

ในฝั่งจีน ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยที่รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิจากจีนไม่ได้ประโยชน์จากเพดานของความตกลง เพราะอัตราภายในของจีนร้อยละ 10 ต่ำกว่าอยู่แล้ว แต่สำหรับค่าบริการตามข้อ 7 และกำไรจากการโอน ทรัพย์สิน ตาม ข้อ 13 ที่ไม่เข้า วรรค 4 สิทธิ ตาม ความตกลง มีความหมาย และ ต้อง ผ่าน เกณฑ์ ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงที่สำนักงานสรรพากรแห่งรัฐกำหนดในประกาศเลขที่ 9 ปี 2561 ซึ่งนิยามผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงว่าผู้ที่มีกรรมสิทธิ์และอำนาจควบคุมเหนือเงินได้หรือสิทธิที่ก่อเงินได้ และระบุปัจจัยลบ เช่น ผู้รับมีหน้าที่ส่งเงินได้เกินร้อยละ 50 ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามภายในสิบสองเดือน หรือไม่มีกิจกรรมทางธุรกิจที่แท้จริง⁴⁷ บริษัทไทยที่รับเงินจากจีนผ่านโครงสร้างที่มีบริษัทโฮลดิ้งในประเทศที่สามจึงต้องเตรียมคำอธิบายหน้าที่และความเสี่ยงที่แต่ละชั้นรับจริง

ขั้นสุดท้ายที่ซ้อนทับทุกข้อตั้งแต่ปี 2566 คือบททดสอบความมุ่งหมายหลัก (PPT) ตามข้อ 7 วรรค 1 ของ MLI ซึ่งทั้งไทยและจีนเลือกใช้เป็นมาตรฐานขั้นต่ำ¹¹ บทนี้ให้ปฏิเสธประโยชน์ตามความตกลงเมื่อการได้ประโยชน์นั้นเป็น ความมุ่งหมายหลัก ข้อหนึ่งของการจัดโครงสร้างหรือธุรกรรม เว้นแต่การให้ประโยชน์สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างที่ชัดคือการตั้งบริษัทการเงินในจีนเพื่อให้แก่บริษัทไทยแทนบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศซึ่งไม่มีความตกลงกับไทย เพื่อใช้ อัตราร้อยละ 10 ของสถาบันการเงินตามข้อ 11 วรรค 2 โดยบริษัทการเงินนั้น กู้ต่อจากบริษัทแม่ด้วยเงื่อนไขเดียวกัน โครงสร้างเช่นนี้เสี่ยงทั้งเกณฑ์ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงและ PPT พร้อมกัน

กฎหมายเปรียบเทียบ: กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจของจีน ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงในคำพิพากษาศาลแคนาดา และศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป

กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจของจีน มาตรา 58 ให้ความตกลงภาษีมีผลเหนือกฎหมายภายใน และมาตรา 37 ให้ผู้จ่ายเงินเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนศาลอุทธรณ์กลางของแคนาดาในคดี *Prevost Car* ปี 2009 และศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปในคดี *N Luxembourg 1* ปี 2019 วางเกณฑ์ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงว่าคือผู้ที่ได้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจและกำหนดการใช้เงินได้โดยอิสระ ซึ่งเป็นหลักเดียวกับข้อ 10 ถึงข้อ 12



ระบบแรก คือ กฎหมาย ภาษีเงินได้วิสาหกิจของ สาธารณรัฐ ประชาชน จีน ซึ่ง ผ่าน สภา ประชาชน แห่งชาติ 16 มีนาคม 2550 และแก้ไขครั้งสุดท้าย 29 ธันวาคม 2561 มาตรา 3 วรรคสาม ให้วิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ซึ่ง ไม่ได้ตั้งสถานประกอบการในจีน หรือตั้งแต่เงินได้ไม่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการนั้น เสียภาษีจากเงินได้ ที่มีแหล่งในจีน มาตรา 4 วรรคสอง กำหนดอัตราร้อยละ 20 แต่มาตรา 27 (5) ให้ลดหรือยกเว้นได้ และระเบียบปฏิบัติ มาตรา 91 ลดเหลือร้อยละ 10 มาตรา 37 บัญญัติว่า "对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人" คือ ใช้วิธี หัก ภาษี ณ แหล่งโดยผู้จ่ายเป็นผู้มีหน้าที่หัก และมาตรา 58 บัญญัติว่า "中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理" คือ เมื่อความตกลงที่รัฐบาลจีนทำกับ รัฐบาลต่างประเทศกำหนดต่างจากกฎหมายนี้ ให้ปฏิบัติตามความตกลง⁴⁸³⁰³¹ โครงสร้างของเงินจึงเหมือน ไทยในสาระ คือ มาตรา 37 ทำหน้าที่อย่าง มาตรา 70 และ มาตรา 58 ทำหน้าที่อย่างพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) แต่เงินบัญญัติไว้ในกฎหมายแม่โดยตรง ขณะที่ไทยอาศัยพระราชกฤษฎีกา สำนักงานสรรพากรแห่ง รัฐของจีนยังออกประกาศเลขที่ 9 ปี 2561 วางเกณฑ์ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงเป็นลายลักษณ์อักษร โดยให้ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของรัฐคู่สัญญา รัฐบาลคู่สัญญา บุคคลธรรมดา และ บริษัทที่บุคคล เหล่านี้ถือหุ้นทั้งหมด ได้รับการถือว่าเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงของเงินปันผลโดยไม่ต้องวิเคราะห์ปัจจัย ลบ⁴⁷ ไทยไม่มีประกาศลักษณะนี้ เกณฑ์จึงอยู่ที่การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินและศาล

ระบบที่สองคือแคนาดา ในคดี Her Majesty the Queen v. Prevost Car Inc., 2009 FCA 57 ศาลอุทธรณ์ กลางของแคนาดาพิพากษาเมื่อ 26 กุมภาพันธ์ 2009 ยกอุทธรณ์ของรัฐ โดยข้อเท็จจริงคือบริษัทแคนาดา จ่ายเงินปันผลให้บริษัทโฮลดิ้งในเนเธอร์แลนด์ซึ่งผู้ถือหุ้นเป็น บริษัท สวีเดน และ อังกฤษ รัฐอ้างว่า บริษัท เนเธอร์แลนด์เป็นเพียงท่อผ่าน ศาลรับรองนิยามของศาลภาษีว่าผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงของเงินปันผลคือ "the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and **assumes the risk and control of the dividend** he or she received" และว่าจะไม่เพิกเฉยต่อนิติบุคคล "unless the corporation is a conduit for another person" เมื่อบริษัทโฮลดิ้งไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องส่งเงินปัน ผลต่อ บริษัทนั้นจึงเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงและได้อัตราร้อยละ 5 ตามอนุสัญญาแคนาดา ถึง เนเธอร์แลนด์⁴⁹ ระบบที่สามคือสหภาพยุโรป ในคดี N Luxembourg 1 และคดีอื่นที่รวมพิจารณา (C-115/16, C-118/16, C-119/16 และ C-299/16) ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป องค์คณะใหญ่ พิพากษาเมื่อ 26 กุมภาพันธ์ 2019 ว่าการยกเว้นภาษีดอกเบี้ยตามคำสั่ง 2003/49 จำกัดเฉพาะผู้รับ ประโยชน์ที่แท้จริง "that is to say, the entities which **actually benefit from that interest economically** and accordingly have the power freely to determine the use to which it is put" และ หลักทั่วไปของกฎหมายสหภาพที่ห้ามใช้สิทธิโดยฉ้อฉลหรือโดยมิชอบให้เจ้าหน้าที่และศาลของรัฐสมาชิก ปฏิเสธการยกเว้นได้ "even if there are no domestic or agreement-based provisions providing for



such a refusal" โดยสิ่งบ่งชี้การใช้สิทธิโดยมิชอบรวมถึง "the existence of conduit companies which are without economic justification and the purely formal nature of the structure of the group of companies, the financial arrangements and the loans"⁵⁰

สองคำพิพากษานี้วางหลักไว้คนละขั้ว คดี Prevost Car ยืนยันผู้เสียภาษีเมื่อบริษัทตัวกลางไม่มีข้อผูกพันต้องส่งเงินต่อ ส่วนคดี N Luxembourg 1 ให้รัฐปฏิเสธประโยชน์ได้แม้ไม่มีบทกฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีในกฎหมายภายใน และให้ดูเนื้อแท้ของการจัดการเงินทั้งกลุ่ม ประกาศเลขที่ 9 ปี 2561 ของจีนอยู่ตรงกลางคือให้วิเคราะห์ปัจจัยเชิงข้อเท็จจริงแต่ตั้งเขตปลอดภัยไว้ชัด ข้อสรุปสำหรับผู้อ่านไทยคือ ถ้อยคำ

"beneficial owner" ในข้อ 10 ถึงข้อ 12 ของความตกลงไทยกับจีนจะถูกอ่านตามแนวทางสากลนี้ และตั้งแต่ปี 2566 PPT ของ MLI ทำหน้าที่อย่างหลักห้ามใช้สิทธิโดยมิชอบในคำพิพากษาของศาลยุโรป กรมสรรพากรไทยจึงมีฐานกฎหมายปฏิเสธอัตราตามความตกลงแก่โครงสร้างท่อผ่านได้โดยไม่ต้องรอบทกฎหมายภายในเพิ่ม และผู้จ่ายเงินไทยควรถือว่าหลักฐานการเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงเป็นเอกสารประกอบการจ่ายเงินทุกครั้งที่ใช้อัตราร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงินจีน

การวิเคราะห์ข้อ 23 และข้อ 10 ถึงข้อ 12 ของอนุสัญญาไทยกับจีนทางนิติเศรษฐกิจ นิติปรัชญา และความรู้ข้ามศาสตร์

ในทางนิติเศรษฐกิจ บทเครดิตภาษีที่ยกเว้นตามข้อ 23 ของความตกลงไทยกับจีนรักษาแรงจูงใจของสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ให้ถูกภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ดูกลับ ส่วนเพดานร้อยละ 15 และ 20 ตามข้อ 10 ถึงข้อ 12 ที่สูงกว่ากฎหมายภายในสะท้อนการจัดสรรสิทธิเก็บภาษีให้ประเทศแหล่งเงินได้ และงานเชิงประจักษ์พบว่าผลของอนุสัญญาต่อการลงทุนโดยตรงไม่ขัดเท่าที่เชื่อกัน

หน้าที่ทางเศรษฐกิจประการแรกของอนุสัญญาภาษีซ้อนคือลดต้นทุนธุรกรรม (transaction cost) จากความไม่แน่นอนว่ารัฐใดจะเก็บภาษี และลดการเก็บภาษีซ้อนที่ทำให้ผลตอบแทนสุทธิของการลงทุนข้ามพรมแดนต่ำกว่าการลงทุนในประเทศ แต่ความตกลงไทยกับจีนเป็นตัวอย่างที่น่าสนใจเพราะเพดานตามข้อ 10 และข้อ 12 ไม่ได้ลดภาษีจริงในปัจจุบัน หน้าที่ของความตกลงจึงย้ายไปอยู่ที่สามส่วน คือ การยกเว้นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ซึ่งลดภาระที่เรียกว่าภาษีจากฐานรายรับขั้นต้น (gross-basis tax) ของค่าบริการ การลดดอกเบี้ยสถาบันการเงินตามข้อ 11 ซึ่งลดต้นทุนเงินกู้โครงการ และบทเครดิตภาษีที่ยกเว้นตามข้อ 23 Bruce A. Blonigen และ Ronald B. Davies ศึกษาผลของอนุสัญญาภาษีทวิภาคีต่อการลงทุนโดยตรงของสหรัฐอเมริกาด้วยข้อมูลช่วงปี 1980 ถึง 1999 และสรุปว่า "we find little evidence that bilateral tax treaties increase FDI activity"⁵¹ ผลนี้สอดคล้องกับสภาพของความตกลงไทยกับจีนที่อัตราตามความตกลงไม่ต่ำกว่ากฎหมายภายใน ประโยชน์ที่ผู้ลงทุนได้จริงจึงอยู่ที่ความแน่นอนของกฎ ไม่ใช่ใช้อัตราภาษี



บทเครดิตภาษีที่ยกเว้น (tax sparing) ในข้อ 23 วรรค 2 และ วรรค 3 เป็นเครื่องมือที่ประเทศผู้ลงทุนต้องการ เพราะเมื่อประเทศแหล่งเงินได้ยกเว้นภาษีให้ผู้ลงทุนต่างชาติ แต่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ลงทุนใช้วิธีเครดิตและเก็บภาษีส่วนต่าง สิทธิประโยชน์ที่ประเทศแหล่งเงินได้ให้จะกลายเป็นการโอนรายได้ภาษีจากคลังของประเทศผู้ลงทุนไปสู่คลังของประเทศผู้ลงทุน โดยผู้ลงทุนไม่ได้แรงจูงใจเพิ่ม James R. Hines, Jr. ศึกษาเรื่องนี้เชิงประจักษ์โดยเทียบผู้ลงทุนญี่ปุ่นซึ่งได้เครดิตภาษีที่ยกเว้นตามอนุสัญญาของญี่ปุ่นกับผู้ลงทุนสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่ได้ และพบว่า "Japanese firms are subject to **23% lower tax rates** than are their American counterparts in countries with whom Japan has agreements" ซึ่งแปลว่าบทเครดิตภาษีที่ยกเว้นทำให้สิทธิประโยชน์ของประเทศผู้ลงทุนมีผลจริงต่อภาระภาษีของผู้ลงทุน⁵² สำหรับไทย ข้อ 23 วรรค 3 จึงเป็นเหตุผลทางกฎหมายที่ทำให้บัตรส่งเสริมของ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีค่าต่อบริษัทแม่เงินเต็มจำนวน และเป็นข้อที่ควรยกขึ้นเมื่อเจรจาโครงสร้างการลงทุนกับคู่ค้าจีนที่คุ้นกับระบบที่รัฐถิ่นที่อยู่เก็บภาษีส่วนต่าง

ในทางนิติปรัชญา ความตกลงไทยกับจีนตั้งคำถามเรื่องความชอบธรรมของการเก็บภาษี ณ แหล่งเงินได้ ข้อ 13 วรรค 4 และข้อ 22 ซึ่งให้รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากผลได้และเงินได้อื่นทุกชนิดที่เกิดในรัฐนั้น ยืนอยู่บนหลักว่ารัฐที่เศรษฐกิจของตนก่อให้เกิดเงินได้มีสิทธิใน ส่วนแบ่งก่อน (source entitlement) ขณะที่แบบอนุสัญญา OECD ยืนบนหลักว่ารัฐที่ผู้มีเงินได้สังกัดอยู่มีสิทธิเหนือเงินได้ทั่วโลกของผู้นั้น (residence entitlement) ความตกลงไทยกับจีนปี 2529 เลือกข้างแหล่งเงินได้อย่างชัดเจน และการเลือกนั้นยังคงอยู่ในตัวบทแม้ทั้งสองประเทศจะกลายเป็นผู้ส่งออกทุนด้วยกันแล้ว ผลคือบริษัทไทยที่ลงทุนในจีนและบริษัทจีนที่ลงทุนในไทยต่างเผชิญกฎที่ให้ประเทศเจ้าบ้านเก็บภาษีได้กว้าง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นดุลที่เป็นธรรมระหว่างสองประเทศที่ทุนไหลทั้งสองทาง แต่สร้างต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance cost) สูงกว่าความตกลงยุคหลังที่ยกผลได้จากทุนให้รัฐถิ่นที่อยู่

ความรู้ข้ามศาสตร์ที่อธิบายน้ำหนักของความตกลงฉบับนี้คือข้อมูลการลงทุนระหว่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนรายงานว่าในปี 2568 ค่าขอรับการส่งเสริมจากต่างประเทศมีมูลค่า 1,359,925 ล้านบาท โดยจีนอยู่อันดับที่สามตามมูลค่าที่ 172,114 ล้านบาท แต่มีจำนวนโครงการมากที่สุดคือ 982 โครงการ มากกว่าสิงคโปร์ที่ 457 โครงการและญี่ปุ่นที่ 311 โครงการ⁵³ ตัวเลขนี้บอกลักษณะเฉพาะของทุนจีนในไทย คือเป็นโครงการจำนวนมากที่มีขนาดเล็กกว่าทุนสิงคโปร์และฮ่องกง ซึ่งในมุมของการบริหาร ความเสี่ยง ภาษี หมายความว่า ผู้ประกอบการ จำนวนมาก ต้อง ตัดสินใจ เรื่อง สถานประกอบการถาวร ค่าสิทธิ และการส่งกำไรกลับด้วยตนเองโดยไม่มีฝ่ายภาษีขนาดใหญ่ และสัดส่วนของทุนจีนที่ผ่านสิงคโปร์และฮ่องกงซึ่งอยู่สองอันดับแรก ทำให้คำถามว่าผู้รับเงินปันผลและค่าสิทธิเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงตามความตกลงฉบับใดกลายเป็นคำถามประจำของทุกโครงสร้าง ไม่ใช่กรณียกเว้น





ดอกเบี้ยเงินกู้จากธนาคารจีนและจากบริษัทแม่เงินหักภาษีต่างกันอย่างไร

ดอกเบี้ยที่จ่ายแก่ธนาคารหรือบริษัทประกันภัยเงินซึ่งเป็นผู้รับประกันภัยเงินซึ่งเป็นผู้รับประกันภัยเงินที่แท้จริงหักไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 11 วรรค 2 ลดจากร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ส่วนดอกเบี้ยที่จ่ายแก่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่ไม่ใช่สถาบันการเงินไม่มีเพดานในความตกลง จึงหักร้อยละ 15 เต็มอัตรา ข้อยกเว้นคือดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลจีน ธนาคาร ประชาชน จีน ธนาคาร แห่ง ประเทศจีน ใน หน้าที่ ธนาคารกลาง State Development Bank, China Import and Export Bank, Agriculture Development Bank of China และสถาบันการเงินที่รัฐถือหุ้นทั้งหมดตามที่ตกลงกัน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีตามข้อ 11 วรรค 3 และส่วนของดอกเบี้ยที่เกินอัตราที่คู่สัญญาอิสระจะตกลงกันไม่ได้เพดานตามข้อ 11 วรรค 7

ค่าเช่าเครื่องจักรจากจีนเป็นค่าสิทธิหรือค่าบริการ

เป็นค่าสิทธิ เพราะข้อ 12 วรรค 3 ของความตกลงไทยกับจีนนิยามค่าสิทธิให้รวมค่าตอบแทน "for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment" ไทยจึงหักภาษีได้ไม่เกินร้อยละ 15 ตามข้อ 12 วรรค 2 ซึ่งเท่ากับอัตราตามมาตรา 70 ความตกลงไม่ลดภาษีค่าเช่าอุปกรณ์ที่จ่ายไปจีนเลย ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ที่ค่าเช่า อุปกรณ์ อยู่ ที่ร้อยละ 8 ข้อยกเว้น คือ เมื่อ อุปกรณ์ เกี่ยวข้องใน ประการ สำคัญ กับ สถานประกอบการถาวรของผู้ให้เช่าในไทย ค่าเช่า นั้น เป็น กำไร ธุรกิจ ของ สถานประกอบการถาวรตามข้อ 12 วรรค 4 ประกอบข้อ 7 และเสียภาษีตามมาตรา 66 โดยผู้จ่ายไม่ต้องหักตามมาตรา 70 ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534

ลูกจ้างจีนที่บริษัทแม่ส่งมาทำงานในไทยไม่ถึง 183 วันต้องเสียภาษีไทยหรือไม่

ไม่ต้องเสีย เมื่อครบสามเงื่อนไขตามข้อ 15 วรรค 2 พร้อมกัน คืออยู่ในไทยรวมไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ นายจ้างที่จ่ายค่าจ้างไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย และค่าจ้างไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่นายจ้างมีในไทย ขาดเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่ง ไทยเก็บภาษีได้ตั้งแต่วันแรกตามข้อ 15 วรรค 1 และมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ซึ่งเก็บจากเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศ กรณีที่ค่าจ้างถูกเรียกเก็บคืนจากบริษัทลูกไทยหรือบันทึกเป็นรายจ่ายของโครงการที่เป็นสถานประกอบการถาวรจึงไม่เข้าข้อยกเว้น และเกณฑ์ 183 วันในสิบสองเดือนต่างจากเกณฑ์หนึ่งร้อยแปดสิบวันต่อปีภาษีของมาตรา 41 วรรคสาม

บริษัทจีนขายหุ้นบริษัทไทยให้ผู้ซื้อ ต้องเสียภาษีไทยหรือไม่

ต้องเสีย เพราะ ข้อ 13 วรรค 4 ของ ความตกลงไทย กับ จีน ให้ ผล ได้ จาก การ โอน ทรัพย์สิน อื่น นอกจาก อสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร และเรือหรืออากาศยาน เก็บภาษีได้ในรัฐที่ผลได้เกิดผลได้จากหุ้นบริษัทไทยจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) เฉพาะส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุน และผู้ซื้อต้องหัก



ภาษีร้อยละ 15 ของผลได้ตามมาตรา 70 เมื่อผู้ขายเป็นบริษัท หรือตามมาตรา 50 (2) (ก) เมื่อผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดาที่มีได้อยู่ในประเทศไทย ข้อนี้ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ที่ยกผลได้จากหุ้นให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้โอน ข้อยกเว้นคือเมื่อผู้ขายไม่มีผลได้เพราะขายเท่าทุนหรือต่ำกว่าทุน ซึ่งไม่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้หัก

MLI เปลี่ยนความตกลงไทยกับจีนอย่างไรและมีผลเมื่อใด

MLI มีผลสำหรับไทย 1 กรกฎาคม 2565 และสำหรับจีน 1 กันยายน 2565 ตามข้อ 35 วรรค 1 ของ MLI บทบัญญัติที่ทั้งสองฝ่ายเลือกตรงกันจึงมีผลกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเหตุที่เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 มกราคม 2566 และกับภาษีอื่นสำหรับรอบระยะเวลาภาษีที่เริ่มเมื่อพ้นหกเดือนนับแต่วันที่ MLI มีผลสำหรับฝ่ายหลังสุด สิ่งที่เปลี่ยนแน่คือมาตรฐานขั้นต่ำสองข้อ ได้แก่ ข้อความในอารัมภบทที่ระบุว่าความตกลงไม่มุ่งสร้างโอกาสไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีต่ำผ่านการเลี่ยงภาษี และบททดสอบความมุ่งหมายหลัก (PPT) ซึ่งทั้งไทยและจีนเลือกใช้ ส่วนบทบัญญัติทางเลือกอื่นขึ้นกับข้อสงวนและการแจ้งของแต่ละฝ่ายซึ่งต้องตรวจจากฐานข้อมูล MLI ของ OECD เพราะกรมสรรพากรยังไม่เผยแพร่เอกสารรวมข้อความสำหรับจีน

ข้อมูลในบทความนี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไปตามตัวบทและคำพิพากษาที่ตรวจ ณ วันที่ปรับปรุง ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การใช้อัตราตามความตกลงกับการจ่ายเงินแต่ละรายการขึ้นกับสัญญาถิ่นที่อยู่ของผู้รับ และข้อเท็จจริงเรื่องบุคลากรในไทย สำนักงานให้บริการที่ปรึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อน และวิเคราะห์ความเสี่ยงสถานประกอบการการสำหรับการจ่ายเงินไปจีนและการลงทุนจากจีน

เชิงอรรถ

1. กรมสรรพากร รายการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แลว "จีน" ประเภทเอกสาร อนุสัญญา (DTA) ลงนาม 27 ตุลาคม 2529 มีผลบังคับใช้ 29 ธันวาคม 2529 สถานะ มีผลบังคับใช้ ปรับปรุงโดย MLI "ใช่" MLI มีผลบังคับใช้ 1 กรกฎาคม 2565 ไฟล์ china_th_dta.pdf (rd.go.th/765.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
2. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อความท้ายความตกลง "DONE in duplicate at Bangkok on this 27th day of October, one thousand nine hundred and eighty-six Year of the Christian Era, each in the Thai, Chinese and English languages, all texts being equally authoritative, **except in the case of doubt when the English text shall prevail.**" (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2522.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
3. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อความกำกับท้ายข้อ 2 วรรค 3 ข้อ 3 วรรค 1 และข้อ 11 วรรค 3 "(As amended by the negotiations on the amendment of the Agreement between Thailand and the People's Republic of China, entered into force an 25 May 2000)" (สะกดตามต้นฉบับบนเว็บไซต์) (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569) และ (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)



4. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 28 "1. This Agreement shall enter into force on the thirtieth day after the date on which diplomatic notes indicating the completion of internal legal procedures necessary in each country for the entry into force of this Agreement have been exchanged. 2. This Agreement shall have effect: (a) in respect of taxes withheld at the source, on amounts paid or remitted on or after **the first day of January next following that in which the exchange of diplomatic notes takes place**; (b) in respect of other taxes on income, for taxable years or accounting periods beginning on or after the first day of January next following that in which the exchange of diplomatic notes takes place." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2522.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
5. กรมสรรพากร หน้าแนะนำความตกลงไทยกับจีน (intro: china, p.r.) ระบุว่าความตกลงลงนาม 27 ตุลาคม 2529 ทั้งสองฝ่ายแลกเปลี่ยนหนังสือแจ้งการดำเนินการกระบวนกรภายในเสร็จเมื่อ 29 พฤศจิกายน 2529 และตามข้อ 28 ความตกลงใช้ในประเทศไทยกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของจำนวนที่จ่ายตั้งแต่ 1 มกราคม 2530 และภาษีเงินได้อื่นสำหรับปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 2530 (rd.go.th/english/2528.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
6. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ (กรมสรรพากร rd.go.th/2374.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนคืออะไร ของเว็บไซต์นี้ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ซึ่งระบบประมวลรัษฎากรนี้เป็นบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง)
7. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 มาตราที่ระบบระบุ บ. รัษฎากร มาตรา 3 (2) 50 54 70 ทวิ ฉบับย่อ "ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นระบุว่า กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด จะยังคงใช้บังคับในการเก็บภาษีอากรจากเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่บทของอนุสัญญานี้ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น" และ "ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าเงื่อนไขตามที่ บ. รัษฎากร มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
8. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 23 วรรค 1 "The laws in force in either of the Contracting States shall continue to govern the taxation of income in the respective Contracting States except where express provisions to the contrary are made in this Agreement. Where income is subject to tax in both Contracting States, relief from double taxation shall be given in accordance with the following paragraphs of this Article." วรรค 2 "In the case of Thailand, Chinese tax payable in respect of income derived from China shall be allowed as a credit against Thai tax payable in respect of that income. The credit shall not, however, exceed that part of the Thai tax, as computed before the credit is given, which is appropriate to such item of income. For the purpose of this paragraph, the term Chinese tax payable shall be deemed to include the amount of Chinese tax **which would have been paid if the Chinese tax had not been exempted or reduced** in accordance with the special incentive laws designed to promote economic development in China, effective on the date of signature of this Agreement, or which may be introduced hereafter in modification of, or in addition to, the existing laws." วรรค 3 "In the case of China, Thai tax payable in respect of income derived from Thailand shall be allowed as a credit against Chinese tax payable in respect of that income. Where such income is a dividend paid by a company which is a resident of Thailand to a company which is a resident of China and which owns not less than 10 per cent of the shares of the company paying the dividend, the credit shall take into account Thai tax payable by that company in respect of its income out of which the dividend is paid. The credit shall not, however, exceed that part of the Chinese tax, as computed before the credit is given, which is appropriate to such item of income. For the purpose of this paragraph, the term Thai tax payable shall be deemed to include the amount of Thai tax which would have been paid if the Thai



tax had not been exempted or reduced in accordance with the special incentive laws designed to promote economic development in Thailand, effective on the date of signature of this Agreement, or which may be introduced hereafter in modification of, or in addition to, the existing laws." (สภกตตามต้นฉบับบนเว็บไซต์) (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2523.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

9. OECD, Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (สถานะ 11 ธันวาคม 2025) แถว China (People's Republic of) ลงนาม 07-06-2017 มอบสัตยาบันสาร 25-05-2022 มีผล 01-09-2022, แถว Thailand ลงนาม 09-02-2022 มอบสัตยาบันสาร 31-03-2022 มีผล 01-07-2022 (oecd.org/tax/beps/beps-mli-signatories-and-parties.pdf, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
10. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting ข้อ 35 วรรค 1 ให้บทบัญญัติของอนุสัญญามีผลในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาสำหรับความตกลงที่อยู่ในขอบเขต (a) กับภาษีหัก ณ ที่จ่าย เมื่อเหตุที่ก่อให้เกิดภาษีเกิดในหรือหลังวันแรกของปีปฏิทินถัดไปที่เริ่มในหรือหลังวันหลังสุดที่อนุสัญญามีผลสำหรับแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา และ (b) กับภาษีอื่น สำหรับรอบระยะเวลาภาษีที่เริ่มในหรือหลังการพ้นระยะเวลาหกเดือนปฏิทินนับแต่วันหลังสุดนั้น เว้นแต่รัฐผู้ทำสัญญาเลือก หรือ สงวนไว้เป็นอย่างอื่น ตาม วรรค 2 ถึง วรรค 7 (สรุปความ จากตัวบท อนุสัญญา ที่ OECD เผยแพร่ oecd.org, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
11. OECD, Prevention of Tax Treaty Abuse: Sixth Peer Review Report on Treaty Shopping (2024) ส่วน China (People's Republic of) "China signed the MLI in 2017 and deposited its instrument of ratification on 25 May 2022" "The MLI entered into force for China on 1 September 2022." ตารางความตกลงของจีน แถว Thailand ระบุ "Yes" "MLI" "PPT" (oecd.org/en/publications/prevention-of-tax-treaty-abuse-sixth-peer-review-report-on-treaty-shopping_36cebf8e-en, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
12. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 2 วรรค 3 "The existing taxes to which the Agreement shall apply are: a) in the case of Thailand; (i) the income tax; and (ii) the petroleum income tax; (hereinafter referred to as Thai tax) (b) in the case of China; (i) the individual income tax; (ii) the income tax for enterprises with foreign investment and foreign enterprises; and (iii) the local income tax. (hereinafter referred to as Chinese tax)" และวรรค 4 "The Agreement shall also apply to any **identical or substantially similar taxes** on income which are imposed after the date of signature of this Agreement in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of important changes which have been made in their respective taxation laws." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
13. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 4 วรรค 1 "For the purposes of this Agreement, the term resident of a Contracting State means any person who, under the laws of that Contracting State, is **liable to tax therein by reason of his domicile, residence, head office, place of incorporation or any other criterion of a similar nature.**" วรรค 2 (a) ถึง (d) เกณฑ์ตัดสินบุคคลธรรมดาตามลำดับ permanent home, centre of vital interests, habitual abode, national, mutual agreement และ วรรค 3 "Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then the competent authorities of the Contracting States shall determine that the person is a resident of a Contracting State for the purposes of this Agreement by mutual agreement." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
14. ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 "ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ เนื่องจาก กิจการ ของ นายจ้าง ในประเทศไทย หรือ เนื่องจาก ทรัพย์สิน ที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ **ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ** ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตาม



บทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)

15. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "หากโจทก์ไม่ได้หักภาษีและไม่ได้นำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักนำส่งแก่เจ้าเลยภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับ RIM Canada หรือ RIM Singapore ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและไม่ได้นำส่ง ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
16. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 5 วรรค 1 "For the purposes of this Agreement, the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on." วรรค 2 "The term permanent establishment includes especially: (a) a place of management; (b) a branch; (c) an office; (d) a factory; (e) a workshop; (f) a farm or plantation; (g) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources; (h) a building site, a construction, installation or assembly project or supervisory activities in connection therewith, where such site, project or activity continues for a period of **more than 6 months**; (i) a warehouse, in relation to a person providing storage facilities for others; (j) the furnishing of services, including consultancy services, by a resident of one of the Contracting States through employees or other personnel, provided activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the other Contracting State for a period or periods aggregating **more than 183 days within any twelve-month period**." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
17. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 5 วรรค 3 "Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term permanent establishment shall be deemed not to include: (a) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise; (b) the maintenance off a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display; (c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; (d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; (e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the enterprise." (สะกดตามต้นฉบับบนเว็บไซต์) วรรค 4 "A person (other than a broker, general commission agent or any other agent of an independent status to whom paragraph 5 applies) acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State, if: (a) he has, and habitually exercises in the first-mentioned Contracting State, an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, unless his activities are limited to those mentioned in paragraph 3 ...; or (b) he maintains in the first-mentioned Contracting State a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise from which he regularly fills orders or make deliveries on behalf of the enterprise; or (c) he **habitually secures orders** in the first-mentioned Contracting State wholly or almost wholly for the enterprise or for the enterprise and other enterprises which are controlled by it or have a controlling interest in it." วรรค 5 "An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other Contracting State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business. For this purpose, an agent shall not be considered an



- agent of an independent status if it carries on in the other Contracting State an activity described in paragraph 4 wholly or almost wholly for the enterprise or for the enterprise and other enterprises which are controlled by it or have a controlling interest in it." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
18. ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ "บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่ง ตั้งขึ้น ตามกฎหมาย ของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการ ประกอบกิจการ ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ ได้รับเงินได้ หรือผลกำไร ในประเทศไทย ให้ถือว่า **บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย** และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เช่นว่า นั้น ไม่ ว่า จะ เป็น บุคคลธรรมดา หรือ นิติบุคคล เป็นตัวแทน ของ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่ง ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
19. ความตกลงระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับ รัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกัน การเลี่ยง รัษฎากร ใน ส่วน ที่ เกี่ยวกับ ภาษี เก็บ จาก เงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 5 วรรค 6 "Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it **collects premiums in the territory of that other Contracting State or insures risks situated therein** through an employee or through a representative who is not an agent of an independent status within the meaning of paragraph 5." วรรค 7 "The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other Contracting State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2527.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
20. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 มาตราที่ระบบระบุ ป.รัษฎากร มาตรา 70 ทวิ 76 ทวิ และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเบลเยียม ฉบับย่อ "แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการ มีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนอันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ... ก็เป็นกรณีที่โจทก์มี**สถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น** หาได้มีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายไปด้วยไม่" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
21. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบระบุ ป.รัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ฉบับย่อ "โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายขาดบกพร่อง โจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้า โจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์ ... กรณีจึงเป็นกรณีที่โจทก์**ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเอง มีได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ**ให้กับบริษัท ผู้ขาย ใน ต่างประเทศ" (ระบบสืบค้น คำพิพากษา ศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้น ด้วย คำ "อนุสัญญา สาธารณรัฐ ประชาชนจีน ภาษีซ้อน" อ่านฉบับย่อ, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
22. ความตกลงระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับ รัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 7 วรรค 1 "The profits of an enterprise of a Contracting State **shall be taxable only in that Contracting State** unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other Contracting State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment." วรรค 2 "... there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions



and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment." วรรค 3 "In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the Contracting State in which the permanent establishment is situated or elsewhere." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2526.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

23. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมด้วยรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) "(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค) ร้อยละ 15" "(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ร้อยละ 10" "(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html และ 5938.html, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
24. ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 "เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด" (1) "เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ..." (2) "เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม ..." (3) "ค่าแห่งกิตติคุณ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี ..." (4) "(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ..." และ "(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ... เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน" (5) "เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน ..." (6) "เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ..." (8) "เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น นอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
25. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 มาตราที่ระบบระบุ ป.รัษฎากร มาตรา 40 (3) 70 (2) 76 ทวิ ฉบับย่อ บริษัทในญี่ปุ่น "ได้ส่งผู้เชี่ยวชาญมาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่โจทก์ในการผลิตกระดาษ ... โดยส่งผู้เชี่ยวชาญ 15 คนเข้ามาประจำอยู่ ณ โรงงานโจทก์ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 ถึง 2522" ศาลวินิจฉัยว่า "การที่บริษัท ฮ.ให้ความช่วยเหลือแก่โจทก์มิได้เป็นการประกอบกิจการของบริษัท ฮ.ในประเทศไทย แต่เป็นการให้ความช่วยเหลือแก่โจทก์ในการประกอบกิจการของโจทก์เอง" และ "บริษัท ฮ.ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ที่จ่ายจากประเทศไทยเพราะเงินดังกล่าวเป็นค่าสิทธิตามความหมายของอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ข้อ 8(2) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายนำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70(2)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
26. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัษฎากร มาตรา 40 (3)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
27. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและ กระทำ กิจการใน ที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจาก กิจการหรือ เนื่องจาก กิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)



28. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ธนาคารดอยซ์แบงก์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย (แผนกภาษีอากร) มาตราที่ระบบระบุ ป. รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (2) 65 ตรี (14) 70 ทวิ และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ฉบับย่อ "โจทก์จึงต้องมีภาระการพิสูจน์ว่า จำนวนรายจ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควร" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจสอบแล้วตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
29. ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 คัดเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย "ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้ (1) ... ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสามที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ (2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้เว้นแต่ (ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ ... (จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ... (3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจสอบ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
30. กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน (中华人民共和国企业所得税法 ผ่านสภาประชาชนแห่งชาติ 16 มีนาคม 2550 แก้ไขครั้งที่สอง 29 ธันวาคม 2561) มาตรา 3 วรรคสาม "非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。" มาตรา 4 "企业所得税的税率为25%。非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，适用税率为20%。" มาตรา 27 "企业的下列所得，可以免征、减征企业所得税：... (五) 本法第三条第三款规定的所得。" (คำแปลไม่เป็นทางการ: วิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ซึ่งไม่ได้ตั้งสถานประกอบการในจีน หรือเงินได้ไม่เกี่ยวข้องกับความเป็นจริงกับสถานประกอบการที่ตั้ง ให้เสียภาษีจากเงินได้ที่มแหล่งในจีน, อัตราภาษีร้อยละ 25 และสำหรับเงินได้ตามมาตรา 3 วรรคสาม ร้อยละ 20, เงินได้ตามมาตรา 3 วรรคสาม ลดหรือยกเว้นได้) (ฐานข้อมูลนโยบายและกฎหมายของสำนักงานสรรพากรแห่งรัฐ fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5193018/content.html, ตรวจสอบ 25 ตุลาคม 2569)
31. ระเบียบปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน (中华人民共和国企业所得税法实施条例 คำสั่งคณะรัฐมนตรีเลขที่ 512 ประกาศ 6 ธันวาคม 2550 แก้ไขครั้งที่สอง 6 ธันวาคม 2567) มาตรา 91 "非居民企业取得企业所得税法第二十七条第(五)项规定的所得，减按10%的税率征收企业所得税。下列所得可以免征企业所得税：(一)外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；(二)国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；(三)经国务院批准的其他所得。" (คำแปลไม่เป็นทางการ: เงินได้ตามมาตรา 27 (5) ของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ ให้ลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 10, ดอกเบี้ยเงินกู้ที่รัฐบาลต่างประเทศให้แก่รัฐบาลจีน ดอกเบี้ยเงินกู้เงื่อนไขผ่อนปรนจากองค์การการเงินระหว่างประเทศ และ เงินได้อื่น ที่ คณะรัฐมนตรี อนุมัติ ได้รับ ยกเว้น) (fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100010/c5194417/content.html, ตรวจสอบ 25 ตุลาคม 2569)
32. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 10 วรรค 2 "However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, and according to the laws of that Contracting State, but, if the recipient is the beneficial owner of the dividends and is a company, excluding partnership, the tax so charged shall not exceed: (a) **15 per cent** of the gross amount of the dividends if the recipient holds directly at least 25 per cent of the shares of the company paying the dividends, (b) **20 per cent** of the gross amount of the dividends in other cases. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid." วรรค 3 "The term dividends as used in this Article means income from shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the tax laws of the Contracting State of which the company making the distribution is a resident." วรรค 5 "Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other Contracting State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such



dividends are paid to a resident of that other Contracting State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or a fixed base situated in that other Contracting State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in that other Contracting State." (สภกตตามต้นฉบับบนเว็บไซต์) (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2526.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

33. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ วรรคหนึ่ง "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจ่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจ่าย" และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) "(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html และ 5938.html, ตรวจ 4 และ 15 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนด้วยบทที่ยืนยันแล้ว)
34. ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ ฉบับลงนาม 11 มิถุนายน 2558 ข้อ 10A วรรค 2 ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ "shall not exceed 10 per cent of the gross amount" ข้อ 12 วรรค 2 ค่าสิทธิร้อยละ 5 และ 10 โดยร้อยละ 8 รวม "the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment" และข้อ 13 วรรค 5 "Gains from the alienation of any property other than that referred to in the preceding paragraphs of this Article shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore_en_dta_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสิงคโปร์ ของเว็บไซต์นี้)
35. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรใน ส่วน ที่ เกี่ยว กับ ภาษี เก็บ จาก เงิน ได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 11 วรรค 1 "Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State." วรรค 2 "However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that Contracting State, but if the recipient is the beneficial owner of the interest, the tax so charged shall not exceed **10 per cent of the gross amount of the interest in case it is received by any financial institution (including an insurance company).**" วรรค 4 "The term interest as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage, and whether or not carrying a right to participate in the debtors profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures, as well as similar income treated as income from money lent by the taxation laws of the Contracting State in which the income arises. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article." วรรค 7 "Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Agreement." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
36. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรใน ส่วน ที่ เกี่ยว กับ ภาษี เก็บ จาก เงิน ได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 11 วรรค 3 "Notwithstanding the provisions of paragraph 2, interest arising in a Contracting State and paid to the Government of the other Contracting State **shall be exempt from tax** in the first-mentioned Contracting State. For the purposes of this paragraph, the term Government (a) in the case of Thailand, means the Royal Government of Thailand and shall include: (i) the Bank of Thailand; (ii) the Export - Import Bank of Thailand; (iii) the Government Saving Bank; (iv) the Government Housing Bank; (v) the local authorities; and (vi) such financial institutions, the capital of which is wholly owned by the Royal Government of Thailand or any local authority as may be agreed from time to time between the competent authorities of both of the Contracting States; (b) in the case of China, means the Government of the



Peoples Republic of China and shall include: (i) the Peoples Bank of China and Bank of China to the extent that its activity is carried on within the scope of the normal authority of a central bank; (ii) State Development Bank; (iii) China Import and Export Bank; (iv) the Agriculture Development Bank of China; (v) the local authorities; and (vi) such financial institutions, the capital of which is wholly owned by the Government of the Peoples Republic of China or any local authority as may be agreed from time to time between the competent authorities of both of the Contracting States. (As amended by the negotiations on the amendment of the Agreement between Thailand and the People's Republic of China, entered into force on 25 May 2000)" (สภกตตามต้นฉบับบนเว็บไซต์) (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจสอบ 25 ตุลาคม 2569)

37. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกัน การเลี่ยง รัษฎากร ใน ส่วน ที่ เกี่ยว กับ ภาษี เก็บ จาก เงิน ได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 12 วรรค 2 "However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that Contracting State, but if the recipient is the beneficial owner of the royalties, the tax so charged shall not exceed **15 per cent** of the gross amount of the royalties." วรรค 3 "The term royalties as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, **industrial, commercial, or scientific equipment**, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience." วรรค 4 "The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other Contracting State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจสอบ 25 ตุลาคม 2569)
38. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534 มาตราที่ระบบระบุ ป. รัษฎากร มาตรา 66 70 ฉบับย่อ "สำนักงานสาขาประเทศไทยอันเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับบริษัทซึ่งเป็นผู้กระทำการอันเป็นเหตุให้บริษัทได้รับเงินค่าสิทธิในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีตาม ป. รัษฎากร มาตรา 66 กรณีมีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าสิทธิจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจสอบ 23 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
39. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกัน การเลี่ยง รัษฎากร ใน ส่วน ที่ เกี่ยว กับ ภาษี เก็บ จาก เงิน ได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 15 วรรค 1 "Subject to the provisions of Articles 16,18,19,20 and 21, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that Contracting State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other Contracting State." วรรค 2 "Notwithstanding the provisions of paragraph 1 of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned Contracting State if: (a) the recipient is present in the other Contracting State for a period or periods not exceeding in the aggregate **183 days within any twelve-month period**, and (b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other Contracting State, and (c) the remuneration is **not borne by a permanent establishment or a fixed base** which the employer has in the other Contracting State." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจสอบ 25 ตุลาคม 2569)
40. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกัน การเลี่ยง รัษฎากร ใน ส่วน ที่ เกี่ยว กับ ภาษี เก็บ จาก เงิน ได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 14 วรรค 1 "Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an



independent character shall be taxable only in that Contracting State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State: (a) if he has a fixed base available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or (b) if his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days within any twelve-month period; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other Contracting State may be taxed in that other Contracting State; or (c) if the remuneration for his activities in the other Contracting State is **paid by a resident of that other Contracting State** or is borne by a permanent establishment or a fixed base situated in that other Contracting State; in that case, only so much of the remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other Contracting State." วรรค 2 "The term professional services includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, dentists, lawyers, engineers, architects and accountants." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

41. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 16 "1. Directors fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State. 2. Salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in his capacity as an official in top-level managerial position of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State." ข้อ 17 วรรค 3 "The provisions of paragraphs 1 and 2 of this Article shall not apply to remuneration or profits, salaries, wages and similar income derived from activities performed in a Contracting State by an entertainer or an athlete if the visit to that Contracting State is substantially supported by public funds of the other Contracting State, including any political subdivision, local authority or statutory body thereof." ข้อ 18 "1. Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that Contracting State. 2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State may be taxed in the other contracting State if such payments are borne by an enterprise of that other Contracting State or by a permanent establishment situated therein." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2524.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
42. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 13 "1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property situated in the other Contracting State as defined in Article 6 may be taxed in that other Contracting State. 2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment ... may be taxed in that other Contracting State. 3. Gains derived by an enterprise of a Contracting State from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic or movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft shall be taxable only in that Contracting State. 4. Gains from the alienation of any property or assets, other than those referred to in paragraphs 1, 2 and 3 of this Article, arising in a Contracting State, **may be taxed in that Contracting State.**" (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2525.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
43. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 20 "An individual who, immediately before visiting a Contracting State, was a resident of the other Contracting State and whose visit to the first-mentioned Contracting State is solely for the purpose of: (a) studying at a university or other recognized educational institution; or (b) securing training to qualify him to practise a profession or trade; or (c) studying or



carrying out research as a recipient of a grant, allowance or award from a governmental, religious, charitable, scientific, literary or educational organization; shall be exempt from tax in the first-mentioned Contracting State on: (i) remittances from abroad for the purposes of his maintenance, education, study, research or training; (ii) the grant, allowance or award; and (iii) income from personal services rendered in that Contracting State provided the income constitutes earnings reasonably necessary for his maintenance and education." ข้อ 21 "1. An individual who is a resident of a Contracting State immediately before making a visit to the other Contracting State, and who, at the invitation of any university, college, school or other similar educational institution which is recognized by the competent authority in that other Contracting State, visits that other Contracting State for a period **not exceeding 3 years** solely for the purpose of teaching or research or both at such educational institution shall be exempt from tax in that other Contracting State on any remuneration for such teaching or research. 2. This Article shall only apply to income from research if such research is undertaken by the individual for the public interest and not primarily for the benefit of some other private person or persons." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2524.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569) และ (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2523.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

44. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 22 "Items of income of a resident of a Contracting State which are not expressly mentioned in the foregoing Articles of this Agreement **may be taxed in the Contracting State where the income arises.**" (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2523.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
45. ระบบสืบค้น คำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยคำ "อนุสัญญา สาธารณรัฐประชาชนจีน ภาษีซ้อน" พบ 1 รายการ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537), คำ "ประเทศจีน เว้นการเก็บภาษีซ้อน" และ "อนุสัญญาภาษีซ้อน จีน ค่าสิทธิ" ไม่พบรายการ (ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
46. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 27 ตุลาคม 2529) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อ 25 ววรรค 1 "Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Agreement, he may, notwithstanding the remedies provided by the domestic laws of those Contracting States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident. The case must be presented **within three years from the first notification** of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement." (กรมสรรพากร rd.go.th/english/2523.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
47. ประกาศสำนักงานสรรพากรแห่งรัฐว่าด้วยปัญหาเกี่ยวกับ "ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง" ในความตกลงภาษี (国家税务总局关于税收协定中"受益所有人"有关问题的公告 ประกาศเลขที่ 9 ปี 2561 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2561 ใช้กับหน้าที่เสียหรือหักภาษีที่เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 เมษายน 2561) ข้อ 1 "'受益所有人'是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。" ข้อ 2 (1) "申请人有义务在收到所得的12个月内将所得的50%以上支付给第三国(地区)居民" (2) "申请人从事的经营活动不构成实质性经营活动" ข้อ 4 ให้ถือว่าเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงของเงินปันผลโดยตรงเมื่อผู้ขอเป็น "缔约对方政府" "缔约对方居民且在缔约对方上市的公司" "缔约对方居民个人" หรือ บริษัท ที่บุคคลเหล่านั้นถือหุ้นร้อยละ 100 โดยตรงหรือโดยอ้อม (คำแปลไม่เป็นทางการ: ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงคือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์และอำนาจควบคุมเหนือเงินได้หรือสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อเงินได้, ปัจจุบัน: มีหน้าที่จ่ายเงินได้เกินร้อยละ 50 ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามภายใน 12 เดือน, กิจกรรมไม่เป็นธุรกิจที่แท้จริง) (fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194781/content.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
48. กฎหมายภาษีเงินได้วิสาหกิจแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน มาตรา 37 "对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税, 实行源泉扣缴, 以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时, 从支付或者到期应支付的款项中扣缴。" และมาตรา 58 "中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的, 依照协定的规定办理。" (คำแปลไม่เป็นทางการ: ภาษีเงินได้ของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่จากเงินได้ตามมาตรา 3



วรรคสาม ใช้วิธีหัก ณ แล่งเงินได้ โดยผู้จ่ายเป็นผู้มีหน้าที่หัก ณ เวลาจ่ายหรือถึงกำหนดจ่ายแต่ละครั้ง, เมื่อความตกลงเกี่ยวกับภาษีที่รัฐบาลจีนทำกับรัฐบาลต่างประเทศกำหนด ต่างจากกฎหมายนี้ ให้ปฏิบัติตาม ความตกลง (fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5193018/content.html, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

49. Her Majesty the Queen v. Prévost Car Inc., 2009 FCA 57 (Docket A-252-08) ศาลอุทธรณ์กลางของแคนาดา (Federal Court of Appeal) พิพากษา 26 กุมภาพันธ์ 2009 (Décary J.A., Blais J.A., Sharlow J.A.) ยกอุทธรณ์ของรัฐบาล พร้อม ค่าฤชาธรรมเนียม ประเด็นอนุสัญญาแคนาดา ถึง เนเธอร์แลนด์ ข้อ 10 วรรค 2 อัตราร้อยละ 5 ศาลรับรองนิยามของศาลภาษี (วรรค 13-14) ว่า "the 'beneficial owner' of dividends is the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and **assumes the risk and control of the dividend** he or she received" และ "one does not pierce the corporate veil unless the corporation is a conduit for another person" (decision.tcc-cci.gc.ca/fca-caf/decisions/en/36329/1/document.do, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
50. Court of Justice of the European Union (Grand Chamber), Judgment of 26 February 2019, N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet, Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 ส่วนคำวินิจฉัย ข้อ 2 "the exemption of interest payments from any taxes that is provided for by it is restricted solely to the beneficial owners of such interest, that is to say, the entities which **actually benefit from that interest economically** and accordingly have the power freely to determine the use to which it is put. The general principle of EU law that EU law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends must be interpreted as meaning that, where there is a fraudulent or abusive practice, the national authorities and courts are to refuse a taxpayer the exemption of interest payments from any taxes that is provided for in Article 1(1) of Directive 2003/49, even if there are no domestic or agreement-based provisions providing for such a refusal." ข้อ 3 "Such indications can include, in particular, the existence of conduit companies which are without economic justification and the purely formal nature of the structure of the group of companies, the financial arrangements and the loans." (EUR-Lex CELEX 62016CJ0115, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)
51. Bruce A. Blonigen and Ronald B. Davies, "The Effects of Bilateral Tax Treaties on U.S. FDI Activity", International Tax and Public Finance 11(5): 601-622 (2004) DOI 10.1023/B:ITAX.0000036693.32618.00, บทคัดย่อ "we find little evidence that bilateral tax treaties increase FDI activity" (Springer link.springer.com และ Crossref, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ ของเว็บไซต์นี้)
52. James R. Hines, Jr., "'Tax Sparing' and Direct Investment in Developing Countries", NBER Working Paper No. 6728 (September 1998) DOI 10.3386/w6728, บทคัดย่อ ระบุว่าผู้ลงทุนญี่ปุ่นในประเทศที่มีความตกลงกับญี่ปุ่น "are entitled to claim foreign tax credits for income taxes that they would have paid to foreign governments in the absence of tax holidays and other special abatements" ขณะที่ "the United States does not" และพบว่า "Japanese firms are subject to **23% lower tax rates** than are their American counterparts in countries with whom Japan has agreements" (National Bureau of Economic Research nber.org/papers/w6728 และ Crossref, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น ของเว็บไซต์นี้)
53. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ข่าวประชาสัมพันธ์ที่ 15/2569 (26 มกราคม 2569) สรุปค่าขอรับการส่งเสริมปี 2568: ค่าขอทั้งหมด 3,370 โครงการ มูลค่า 1,876,653 ล้านบาท, การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ 1,359,925 ล้านบาท, สิงคโปร์ 547,316 ล้านบาท 457 โครงการ, ออสเตรเลีย 245,335 ล้านบาท 266 โครงการ, จีน **172,114 ล้านบาท 982 โครงการ**, ญี่ปุ่น 119,098 ล้านบาท 311 โครงการ, สหราชอาณาจักร 100,322 ล้านบาท 29 โครงการ (boi.go.th/upload/content/PR15_2569EN.pdf, ตรวจ 25 ตุลาคม 2569)

