

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น: สถานประกอบการถาวร อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย และเครดิตภาษีตามอนุสัญญา พ.ศ. 2533

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละ เรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/thailand-japan-double-tax-treaty.html>

สาระสำคัญโดยสรุป

- ฉบับที่ใช้บังคับลงนาม 7 เมษายน 2533 มีผล 30 สิงหาคม 2533 และ MLI ใช้กับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเหตุที่เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 มกราคม 2566
- เงินปันผลจากบริษัทไทยไปญี่ปุ่นเสียร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 เพราะอัตราตามข้อ 10 คือร้อยละ 15 หรือ 20 สูงกว่ากฎหมายไทย อนุสัญญาจึงไม่ได้ลดภาระในส่วนนี้
- ดอกเบี้ยที่จ่ายแก่สถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัยญี่ปุ่นลดเหลือร้อยละ 10 ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างบริษัทในกลุ่มยังเสียร้อยละ 15 ตามมาตรา 70
- ค่าสิทธิร้อยละ 15 เท่ากับอัตราตามมาตรา 70 และนิยามค่าสิทธิในข้อ 12 ไม่รวมค่าเช่าอุปกรณ์ ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์
- ค่าบริการและค่านายหน้าของบริษัทญี่ปุ่นที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ไทยเก็บภาษีไม่ได้ ส่วนการให้บริการผ่านลูกจ้างในไทยเกินหกเดือนในสิบสองเดือนใด ๆ เป็นสถานประกอบการถาวร



- ลูกจ้างญี่ปุ่นที่มาทำงานในไทยได้รับยกเว้นภาษีไทยตามข้อ 14 เฉพาะเมื่ออยู่ไม่เกิน 180 วันในปีปฏิทิน นายจ้างญี่ปุ่นเป็นผู้จ่าย และค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของวิสาหกิจที่เสียภาษีในไทย
- ญี่ปุ่นให้เครดิตภาษีไทยที่ได้รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 บางมาตราตามข้อ 21 วรรค 4 โดยเครดิตจากเงินปันผลและค่าสิทธิไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนเงินทั้งสิ้น

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น ฉบับที่ใช้บังคับอยู่คืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ลงนามที่กรุงโตเกียวเมื่อวันที่ 7 เมษายน 2533 พร้อม พิธีสาร มีผลใช้บังคับวันที่ 30 สิงหาคม 2533 แทน อนุสัญญาฉบับปี 2506 และตั้งแต่ปี 2566 ต้องอ่านคู่กับอนุสัญญาพหุภาคี (MLI) ที่แก้ไขบางข้อ อนุสัญญาจำกัดภาษีที่ประเทศต้นทางเก็บได้ คือ เงินปันผลร้อยละ 15 หรือ 20 เฉพาะ บริษัท ที่ถือหุ้น มี สิทธิ ออกเสียง ไม่ น้อยกว่าร้อยละ 25 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 เมื่อผู้รับเป็นสถาบันการเงิน และร้อยละ 25 ในกรณีอื่น ค่าสิทธิร้อยละ 15 ค่าบริการของบริษัทญี่ปุ่นที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรธุรกิจที่ไทยเก็บภาษีไม่ได้ และการให้บริการในไทยเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อเกินหกเดือนภายในสิบสองเดือนใด ๆ บทความนี้อ่านอนุสัญญาที่ละข้อจากต้นฉบับภาษาอังกฤษและคำแปลของกรมสรรพากร เทียบกับมาตรา 40 มาตรา 41 มาตรา 50 และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

สถานะกฎหมาย ณ 23 ตุลาคม 2569: อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ฉบับลงนาม 7 เมษายน 2533 และพิธีสารท้ายอนุสัญญามีผลใช้บังคับ กรมสรรพากรระบุในรายการอนุสัญญาว่าฉบับนี้ปรับปรุงโดย MLI และ MLI มีผลบังคับใช้ 1 กรกฎาคม 2565¹ ต้นฉบับทำเป็นภาษาอังกฤษภาษาเดียว² ถ้อยคำที่ยกในเชิงอรรถจึงคัดจากฉบับภาษาอังกฤษที่กระทรวงการคลังญี่ปุ่นเผยแพร่ในเอกสารรวมข้อความกับ MLI และตรวจเทียบกับคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร ส่วนอัตราภาษีตามกฎหมายไทยคัดจากมาตรา 50 มาตรา 70 และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ฉบับปัจจุบันบนเว็บไซต์กรมสรรพากร

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น ฉบับที่ใช้บังคับและสถานะทางกฎหมาย

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น คือความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลญี่ปุ่นที่แบ่งสิทธิเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสองประเทศ ฉบับที่ใช้บังคับลงนามวันที่ 7 เมษายน 2533 มีผลวันที่ 30 สิงหาคม 2533 แทนฉบับลงนาม 1 มีนาคม 2506 ตามข้อ 26 วรรค 3 และมีผลในกฎหมายไทยผ่านพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3



ไทยและญี่ปุ่นทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกที่กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2506 ฉบับปัจจุบันลงนามที่กรุงโตเกียวเมื่อวันที่ 7 เมษายน 2533 โดยข้อ 26 วรรค 3 ให้ฉบับปี 2506 สิ้นสุดและเลิกมีผลในส่วนของเงินได้ที่ฉบับใหม่ใช้บังคับ³ กรมสรรพากรบันทึกวันมีผลใช้บังคับไว้ที่ 30 สิงหาคม 2533 และวางไฟล์สองฉบับไว้คู่กัน คือตัวอนุสัญญาและพิธีสาร พิธีสารมีแปดข้อและเป็นส่วนหนึ่งของอนุสัญญา เนื้อหาของพิธีสารไม่ใช่ข้อปลีกย่อย ข้อ 2 ห้ามหักรายจ่ายบางประเภทที่สาขาจ่ายให้สำนักงานใหญ่ ข้อ 3 เปิดทางให้ไทยคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรเป็นร้อยละของรายรับ และข้อ 5 รักษาอำนาจเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ผู้ที่อ่านเฉพาะตัวอนุสัญญาโดยไม่อ่านพิธีสารจึงได้ภาพที่ไม่ครบ

วันที่อนุสัญญามีผลกับวันที่เริ่มใช้อัตราภาษีไม่ใช่วันเดียวกัน ข้อ 26 วรรค 2 (ข) กำหนดว่าในประเทศไทยภาษีหัก ณ ที่จ่ายใช้อนุสัญญากับเงินที่จ่ายหรือส่งให้ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินถัดจากปี ที่อนุสัญญามีผล และ ภาษีเงินได้อื่นใช้กับปี ภาษีหรือ รอบ ระยะเวลา บัญชี ที่เริ่ม ตั้งแต่วันที่เดียวกัน อนุสัญญาที่มีผลในปี 2533 จึงเริ่มใช้กับเงินได้ตั้งแต่ปี 2534 สำหรับข้อพิพาทในปัจจุบัน ประเด็นวันเริ่มใช้ที่มีน้ำหนักกว่าคือวันเริ่มใช้ MLI

อนุสัญญาพหุภาคีเพื่อการปฏิบัติตามมาตรการที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร (Multilateral Instrument หรือ MLI) ไม่ได้ทำให้เกิด อนุสัญญา ฉบับ ใหม่ แต่แก้ไขข้อความบางข้อของอนุสัญญาเดิมตามที่ทั้งสองรัฐเลือกไว้ กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น เผยแพร่เอกสารรวมข้อความ (synthesised text) ที่ระบุว่าญี่ปุ่นลงนาม MLI วันที่ 7 มิถุนายน 2560 ไทยลงนามวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2565 MLI มีผลสำหรับไทยวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 และมีผลต่ออนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ในส่วนภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อเหตุที่ก่อให้เกิดภาษีเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2566 และในส่วนภาษีอื่นสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มตั้งแต่วันที่เดียวกัน⁴ เอกสารนั้นระบุเองว่าไม่ใช่แหล่งที่มาของกฎหมาย ตัวบทที่ผูกพันคือต้นฉบับของอนุสัญญาและของ MLI การอ้างอิงในบทความนี้จึงใช้เอกสารรวมข้อความเพื่อหาตำแหน่งที่ MLI แทรก และใช้ถ้อยคำต้นฉบับเป็นหลัก

ในกฎหมายไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีผลลดภาษีด้วยตัวเอง ประมวลรัษฎากรรับอนุสัญญาเข้ามาผ่านพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ซึ่งลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศ⁵ ผลในทางปฏิบัติคือ เมื่ออนุสัญญากำหนดอัตราสูงสุดไว้ สูง กว่า อัตรา ตามประมวลรัษฎากร อนุสัญญาไม่ได้เพิ่ม ภาษีให้ สูง ขึ้น ผู้จ่ายยัง หัก ตาม อัตราของประมวลรัษฎากร และเมื่ออนุสัญญาห้ามไทยเก็บภาษี ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 สำหรับเงินได้ก่อนนั้น ข้อนี้อธิบายได้ว่าเหตุใดอัตราในอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นหลายข้อจึงไม่มีผลต่อภาระภาษีจริงของผู้รับเงินในญี่ปุ่น



ผู้มีถิ่นที่อยู่และภาษีที่อยู่ในขอบเขตตามข้อ 1 ถึงข้อ 4

ผู้ใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นได้คือผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยหรือญี่ปุ่นตามข้อ 4 วรรค 1 ซึ่งต้องมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นเพราะภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานທີ່จดทะเบียน หรือสำนักงานใหญ่ ไม่ใช่เพียงเพราะมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น และถ้ามีถิ่นที่อยู่ทั้งสองรัฐ ข้อ 4 วรรค 2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตกลงร่วมกัน

ข้อ 1 กำหนดขอบเขตด้านบุคคลว่าอนุสัญญาใช้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ข้อ 2 กำหนดขอบเขตด้านภาษีว่าใน ญี่ปุ่น คือภาษีเงินได้และภาษีบริษัท ในไทย คือภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม⁶ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จึงไม่อยู่ในขอบเขต ค่าบริการที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทญี่ปุ่นอาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 แต่ผู้จ่ายยังมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับบริการที่ให้จากต่างประเทศและใช้ในราชอาณาจักร⁷ สองหน้านี้แยกจากกัน

ข้อ 4 วรรค 1 นิยามผู้มีถิ่นที่อยู่ว่าเป็นบุคคลที่ตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเพราะภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่จดทะเบียน สถานที่ตั้งสำนักงานใหญ่ หรือเกณฑ์อื่นทำนองเดียวกัน และไม่รวมบุคคลที่เสียภาษีในรัฐนั้นเพียงเพราะมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น⁸ ส่วนการชี้ขาดกรณีมีถิ่นที่อยู่สองรัฐ อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นไม่ได้วางลำดับเกณฑ์ชี้ขาดไว้ในตัวบท ข้อ 4 วรรค 2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองรัฐกำหนดโดยวิธีการตกลงร่วมกันทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองรัฐจึงไม่มีบทบัญญัติที่ตอบได้ทันทีว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐใด ต้องยื่นเรื่องตามข้อ 23

ผังกฎหมายไทย เกณฑ์ ผู้อยู่ในประเทศไทย ของ บุคคลธรรมดา อยู่ตามมาตรา 41 วรรค สาม คือ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยรวมถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษี⁹ มาตรา 41 วรรคหนึ่งเก็บภาษีจากเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ และวรรคสองเก็บภาษีผู้อยู่ในประเทศไทยจากเงินได้จากต่างประเทศเมื่อนำเข้ามาในประเทศไทย ชาวญี่ปุ่นที่อยู่ในไทยตั้งแต่ 180 วันในปีภาษีจึงอาจเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทั้งในไทยตามมาตรา 41 และในญี่ปุ่นตามกฎหมายญี่ปุ่นในปีเดียวกัน กรณีนี้เป็นตัวอย่างที่ข้อ 4 วรรค 2 ใช้บังคับ ส่วนนิติบุคคล บริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย และ บริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมาย ญี่ปุ่นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ญี่ปุ่น หลักฐานที่ใช้ยืนยันคือหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ซึ่งออกโดยหน่วยงานภาษีของรัฐที่ผู้รับเงินมีถิ่นที่อยู่



สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 และการปรับโดย MLI

สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 5 คือสถานธุรกิจประจำที่วิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจ รวมถึงโครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบที่มีอยู่เกินสามเดือนตามวรรค 3 และการให้บริการผ่านลูกจ้าง ในอีกรัฐหนึ่งสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องร่วมกันเกินหกเดือนภายในสิบสองเดือนใด ๆ ตามวรรค 4

ข้อ 5 วรรค 1 วาง นิยาม หลัก ว่า สถานประกอบการถาวร (permanent establishment) คือ สถาน ธุรกิจ ประจำ (fixed place of business) ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน วรรค 2 ยกตัวอย่าง ได้แก่ สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ ที่ทำการเพาะปลูก และคลังสินค้าของผู้ให้บริการเก็บรักษาสินค้าแก่ผู้อื่น วรรค 3 และวรรค 4 เป็นสองเกณฑ์เวลาที่เข้มงวดที่สุดในทางปฏิบัติ¹⁰ เกณฑ์สามเดือนสำหรับงานก่อสร้างของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นสั้นกว่าเกณฑ์สิบสองเดือนใน ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ฉบับ 2558 มาก ผู้รับเหมาญี่ปุ่นที่เข้ามาติดตั้งเครื่องจักรในโรงงานไทยเกินสาม เดือนจึงมีสถานประกอบการถาวรในไทยแล้ว แม้ไม่มีสำนักงานหรือสาขา

เกณฑ์บริการในวรรค 4 ใช้หน่วยนับเป็นเดือน ไม่ใช่วัน และนับเฉพาะกิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือ โครงการที่เกี่ยวข้องกัน ตั้งแต่สองโครงการขึ้นไป ระยะเวลาหกเดือน นับรวมหลายช่วงได้ภายในสิบสอง เดือนใด ๆ ซึ่งเป็นช่วงเวลาเลื่อนได้ ไม่ใช่ปีปฏิทิน บริษัทที่ปรึกษาญี่ปุ่นที่ส่งวิศวกรมาไทยสามรอบ รอบละ สองเดือนเศษ ภายในสิบสองเดือนสำหรับโครงการเดียวกัน จึงเกินเกณฑ์แล้ว แม้ไม่มีรอบใดยาวเกินสาม เดือน ส่วนบริการที่ทำจากญี่ปุ่นโดยไม่มีบุคลากรเข้ามาในไทย ไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรตาม วรรค 4 เพราะต้นฉบับใช้ถ้อยคำว่า "furnishes in that other Contracting State" (ให้บริการในอีกรัฐหนึ่ง) ผ่านลูกจ้างหรือพนักงานอื่น

MLI แก้อข้อ 5 สามจุด จุดแรก MLI Article 13 วรรค 2 แทนวรรค 5 เดิมว่าด้วยกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นสถาน ประกอบการถาวร (เช่น คลังสินค้าเพื่อเก็บรักษาหรือ จัดแสดง และ สำนักงาน จัดซื้อ) โดยเพิ่มเงื่อนไขว่า กิจกรรมนั้นต้องมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ และ MLI Article 13 วรรค 4 ห้ามแยก กิจกรรมของบริษัทในกลุ่มที่เกี่ยวข้องใกล้ชิดเป็นส่วน ๆ เพื่อให้แต่ละส่วนไม่ถึงเกณฑ์¹¹ จุดที่สองและสามอยู่ที่ตัวแทน ข้อ 5 วรรค 6 เดิมถือว่าวิสาหกิจญี่ปุ่นมีสถานประกอบการถาวรในไทยเมื่อตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ มีและใช้อำนาจทำสัญญาเป็นปกติวิสัย หรือเก็บรักษาสินค้าแล้วส่งมอบตามคำสั่งซื้อเป็นประจำ หรือจัดหา คำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้วิสาหกิจนั้น MLI Article 12 วรรค 1 แทนอนุวรรค (ก) ด้วยเกณฑ์ที่ กว้างกว่า คือ บุคคลที่มีบทบาทหลักนำไปสู่การทำสัญญาซึ่งวิสาหกิจลงนามโดยไม่แก้ไขสาระ และ MLI Article 12 วรรค 2 แทนวรรค 7 กับพิรุธข้อ 1 ว่าบุคคลที่ทำการแทนบริษัทในกลุ่มเพียงรายเดียวหรือ เกือบทั้งหมดไม่ใช่ตัวแทนอิสระ¹²



บทบัญญัติฝั่งไทยที่ทำงานคู่กับข้อ 5 คือมาตรา 76 ทวิ ซึ่งถือว่าบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ผู้นั้นเป็นตัวแทนผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษี¹³ กับมาตรา 66 ซึ่งเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย¹⁴ ถ้อยคำของมาตรา 76 ทวิ กว้างกว่าข้อ 5 ของอนุสัญญา เพราะไม่มีเกณฑ์เวลาและไม่แยก ตัวแทนอิสระออก เมื่อผู้รับเงินเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น อนุสัญญาจำกัดอำนาจเก็บภาษีของไทยให้อยู่ภายใน เกณฑ์ของข้อ 5 และข้อ 7 ผ่านพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) มาตรา 3 ส่วนผู้ที่ไม่มีสิทธิตามอนุสัญญา มาตรา 76 ทวิ ใช้บังคับเต็มตามถ้อยคำ

กำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ค่าบริการและค่านายหน้าที่จ่ายไปญี่ปุ่น

ค่าบริการและค่านายหน้าที่จ่ายให้บริษัทญี่ปุ่นซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรธุรกิจตาม อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 7 วรรค 1 เก็บภาษีได้เฉพาะในญี่ปุ่น ผู้จ่ายในไทยจึงไม่ต้องหักภาษี ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่เงินนั้นมีลักษณะเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 หรือบริการในไทยถึง เกณฑ์สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5

ข้อ 7 วรรค 1 ใช้หลักว่าเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจอีกในรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวร และถ้ามีสถานประกอบการ ถาวร อีกรัฐหนึ่งเก็บภาษีได้เฉพาะกำไรเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น¹⁵ ในทางกฎหมาย ไทย ค่าบริการและค่านายหน้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)¹⁶ และเมื่อ บริษัท ต่างประเทศ ที่มีได้ ประกอบ กิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มาตรา 70 ให้ผู้ จ่ายหักภาษีร้อยละ 15 แล้วนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย¹⁷ อนุสัญญาจึงทำงานเป็น ข้อยกเว้นของมาตรา 70 สำหรับผู้รับที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นและไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย

เส้นแบ่งที่ทำให้ข้อพิพาทเกิดบ่อยคือเส้นแบ่งระหว่างค่าบริการกับค่าสิทธิ ข้อ 7 วรรค 7 ให้บทบัญญัติของ ข้ออื่นที่ว่าด้วยเงินได้เฉพาะ ประเภทมาก่อน ข้อ 7 ถ้าเงินที่เรียกในสัญญาว่าค่าบริการ แท้จริงเป็นค่า ตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสบการณ์ ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ (know-how) เงินนั้นเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรค 3 และไทยเก็บภาษีได้ไม่เกินร้อยละ 15 ข้อพิจารณาที่แยกสอง ประเภทออกจากกันคือ ผู้รับเงินถ่ายทอดความรู้ที่มีอยู่แล้วให้ผู้จ่ายนำไปใช้เอง หรือผู้รับเงินใช้ความรู้ นั้น ทำงานให้ผู้จ่ายโดยไม่ส่งมอบตัว ความรู้ ประเภทแรกเป็น ค่าสิทธิ ประเภทหลัง เป็น ค่าบริการ ศาลฎีกา



วินิจฉัยประเด็นนี้ไว้ทั้งในคดีตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นฉบับเดิม (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531) และคดีตามความตกลงไทยกับสิงคโปร์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565) ซึ่งอธิบายในหัวข้อแนวคำพิพากษาด้านล่าง

ข้อ 7 วรรค 8 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นมีถ้อยคำเฉพาะ คือคำว่า "เงินได้หรือกำไร" ในข้อ 7 ไม่รวมการจ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่ใช่ทรัพย์สินที่ระบุในนิยามค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรค 3 ค่าเช่าเครื่องจักรหรืออุปกรณ์จึงไม่เป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 และไม่เป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 เพราะนิยามค่าสิทธิไม่รวมอุปกรณ์ เงินประเภทนี้จึงตกอยู่ในข้อ 20 เงินได้อื่น ซึ่งวรรค 3 ให้รัฐที่เงินได้เกิดขึ้นเก็บภาษีได้ ผลของการอ่านข้อ 7 วรรค 8 ประกอบข้อ 20 วรรค 3 คือ ค่าเช่าอุปกรณ์ที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทญี่ปุ่นไม่ได้รับความคุ้มครองจากข้อ 7 ผู้จ่ายหักภาษีตามมาตรา 70 ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ตามมาตรา 40 (5) ผลนี้ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ที่นับค่าเช่าอุปกรณ์เป็นค่าสิทธิอัตราร้อยละ 8

เมื่อวิสาทกิจญี่ปุ่นมีสถานประกอบการถาวรในไทย ข้อ 7 วรรค 2 และวรรค 3 ให้คำนวณกำไรเสมือนสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจแยกต่างหากที่ติดต่อกับสำนักงานใหญ่อย่างเป็นอิสระ และให้หักรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อธุรกิจของสถานประกอบการถาวร รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไปไม่ว่าเกิดขึ้นที่ใด พิธีสารข้อ 2 จำกัดวรรค 3 ไว้ว่า ห้ามหักเงินที่สาขาจ่ายให้สำนักงานใหญ่ในรูปค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมเพื่อการใช้สิทธิบัตร ค่านายหน้าสำหรับบริการเฉพาะหรือการจัดการ และดอกเบี้ยเงินที่สำนักงานใหญ่ให้สาขากู้ เว้นแต่เป็นการชดเชยค่าใช้จ่ายที่แท้จริง หรือวิสาหกิจนั้นเป็นสถาบันการธนาคาร ส่วนพิธีสารข้อ 3 ให้ไทยกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรเป็นอัตราร้อยละที่เหมาะสมของรายรับทั้งสิ้น เมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นไม่ขอเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่แท้จริง¹⁸ พิธีสารข้อ 3 สอดคล้องกับมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ วรรคสองที่ให้นำการประเมินตามมาตรา 71 (1) มาใช้โดยอนุโลมเมื่อคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น เทียบกับมาตรา 70 และมาตรา 50

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ใช้จริงกับเงินที่จ่ายจากไทยไปบริษัทญี่ปุ่นคืออัตราที่ต่ำกว่าระหว่างอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นกับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ เงินปันผลร้อยละ 10 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงินและร้อยละ 15 กรณีอื่น ค่าสิทธิร้อยละ 15 และค่าบริการที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรไม่ต้องหักภาษี



การอ่านอัตราตามอนุสัญญาต้องเริ่มจากกฎหมายไทยก่อน เพราะอนุสัญญาเป็นเพดาน ไม่ใช่อัตราที่ใช้แทนกฎหมายภายใน สำหรับผู้รับที่เป็นบริษัทต่างประเทศ มาตรา 70 ประกอบบัญญัติอัตราภาษีเงินได้ (2) กำหนดอัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) และร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผล ตามมาตรา 40 (4) (ข) สำหรับผู้รับที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มาตรา 50 กำหนดให้ผู้จ่ายหักร้อยละ 15 สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) และร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผล¹⁹ ตารางด้านล่างวางอัตราทั้งสองชั้นไว้คู่กัน



ประเภทเงินได้ อัตราตามประมวลรัษฎากร เพดานตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น อัตราที่ใช้จริง บทของอนุสัญญา

เงินปันผลแก่ บริษัทที่ถือหุ้นมี สิทธิออกเสียงไม่ น้อย กว่าร้อยละ 25	ร้อยละ 10	ร้อยละ 15 (กิจการอุตสาหกรรม) หรือ 20	ร้อยละ 10	ข้อ 10 วรรค 2
เงินปันผลกรณี อื่น รวมบุคคล ธรรมดา	ร้อยละ 10	ไม่มีเพดาน	ร้อยละ 10	ข้อ 10 วรรค 1 และ 2
ดอกเบี้ยที่ สถาบันการเงิน หรือบริษัท ประกันภัยได้รับ	ร้อยละ 15	ร้อยละ 10	ร้อยละ 10	ข้อ 11 วรรค 2 (ก)
ดอกเบี้ยที่บริษัท อื่นได้รับ	ร้อยละ 15	ร้อยละ 25	ร้อยละ 15	ข้อ 11 วรรค 2 (ข)
ดอกเบี้ยที่ รัฐบาล ธนาคาร กลาง หรือ สถาบันการเงิน ที่รัฐบาลญี่ปุ่น เป็นเจ้าของ ทั้งหมดได้รับ	ขึ้นกับสถานะผู้รับ	ยกเว้น	ยกเว้น	ข้อ 11 วรรค 3
ค่าสิทธิ	ร้อยละ 15	ร้อยละ 15	ร้อยละ 15	ข้อ 12 วรรค 2
ค่าบริการ ค่า นายหน้า เมื่อไม่ มีสถานประกอบ การถาวร	ร้อยละ 15	ไทยเก็บไม่ได้	ไม่หักภาษี	ข้อ 7 วรรค 1



ค่าเช่าอุปกรณ์	ร้อยละ 15	ไม่มีเพดาน (ข้อ 20 วรรค 3)	ร้อยละ 15	ข้อ 7 วรรค 8
ภาษีการ จำหน่ายเงิน กำไรของสาขา	ร้อยละ 10 (มาตรา 70 ทวิ)	ไม่มีเพดาน (พิธีสารข้อ 5)	ร้อยละ 10	พิธีสารข้อ 5

ตารางนี้แสดงข้อเท็จจริงที่มีถูกมองข้ามว่า สำหรับเงินที่จ่ายจากไทยไปญี่ปุ่น อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นลดภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจริงเพียงสองกรณี คือดอกเบี้ยที่จ่ายให้สถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัยญี่ปุ่นซึ่งลดจากร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 10 และดอกเบี้ยที่จ่ายให้รัฐบาล ธนาคารกลาง หรือสถาบันการเงินที่รัฐบาลญี่ปุ่นเป็นเจ้าของทั้งหมดซึ่งได้รับยกเว้น ผลที่มีมูลค่าสูงกว่าในทางปฏิบัติอยู่ที่ข้อ 7 ซึ่งตัดอำนาจเก็บภาษีค่าบริการและค่านายหน้า และอยู่ที่ข้อ 14 ซึ่งยกเว้นภาษีเงินได้จากการทำงานระยะสั้น เพดานในอนุสัญญาถูกกำหนดไว้ตั้งแต่ปี 2533 และไม่ได้ปรับตามอัตราในกฎหมายภายในที่ใช้ในปัจจุบัน เพดานบางข้อจึงสูงกว่าอัตราจริง

เงินปันผลตามข้อ 10 และภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามพิธีสารข้อ 5

เงินปันผลที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทญี่ปุ่นตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 10 วรรค 2 มีเพดานร้อยละ 15 สำหรับกิจการอุตสาหกรรม และร้อยละ 20 กรณีอื่น เฉพาะผู้รับที่เป็นบริษัทถือหุ้นมีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ตลอดหกเดือนก่อนสิ้นรอบบัญชี แต่อัตราจริงคือร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 เพราะต่ำกว่า

ข้อ 10 วรรค 2 มีโครงสร้างที่ต่างจากอนุสัญญาส่วนใหญ่ของไทย เพดานใช้เฉพาะกรณีที่ผู้รับเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์ (beneficial owner) และเป็นบริษัทที่เป็นเจ้าของ หุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายอย่างน้อยร้อยละ 25 ระหว่างช่วงหกเดือนติดต่อกันก่อนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งกำไร เพดานแยกเป็นร้อยละ 15 เมื่อบริษัทผู้จ่ายดำเนินการกิจการอุตสาหกรรม และร้อยละ 20 ในกรณีอื่น ข้อ 10 วรรค 3 (ข) นิยามกิจการอุตสาหกรรมว่ารวมการผลิต การประกอบ และการแปรรูป การก่อสร้าง วิศวกรรมโยธา และการต่อเรือ การผลิตไฟฟ้า ก๊าซ หรือการส่งน้ำ การเกษตร ป่าไม้ ประมง และการทำไร่ทำสวน และพิธีสารข้อ 4 ให้รวมกิจการที่ได้รับสิทธิตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของไทยด้วย²⁰ ผู้ถือหุ้นที่ถือต่ำกว่าร้อยละ 25 หรือเป็นบุคคลธรรมดาไม่มีเพดานตามอนุสัญญา



เมื่อเทียบกับกฎหมายไทย เพดานทั้งสองอัตราสูงกว่าร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ค) และสูงกว่าร้อยละ 10 ตามมาตรา 50 (2) (จ) สำหรับบุคคลธรรมดาที่มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายจึงหักร้อยละ 10 ตามกฎหมายไทย เว้นแต่มีกฎหมายอื่นยกเว้นภาษีเงินปันผลนั้นไว้เป็นการเฉพาะ และการพิสูจน์สถานะกิจการอุตสาหกรรมหรือสัดส่วนการถือหุ้นไม่เปลี่ยนจำนวนภาษีที่ไทยเก็บ ข้อพิสูจน์เหล่านี้ยังมีความหมายแฝงญี่ปุ่น เพราะข้อ 21 วรรค 2 (ข) ใช้เกณฑ์ร้อยละ 25 เป็นเงื่อนไขของเครดิตภาษีทางอ้อม และข้อ 21 วรรค 3 นับภาษีที่ลดลงตามข้อ 10 วรรค 2 เป็นภาษีไทยที่พึงชำระ

บริษัท ญี่ปุ่น ที่ประกอบธุรกิจในไทย ผ่าน สาขา แทน บริษัท ลูก เสียภาษีอีก ประเภท หนึ่ง เมื่อ ส่ง กำไร กลับ พิธีสารข้อ 5 ระบุว่าไม่มีความใดในอนุสัญญาตัดหนทางมิให้ไทยเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยโดยสถานประกอบการถาวรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร²¹ ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ง) จึงใช้กับสาขาของบริษัทญี่ปุ่นเต็มอัตรา ความตกลงไทยกับ สิงคโปร์ฉบับ 2558 ใช้วิธีต่างกัน คือข้อ 10A จำกัดภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ไว้ไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งในปัจจุบัน ให้ผลเท่ากัน แต่ความตกลงไทยกับ สิงคโปร์ จะคุ้มครองผู้เสียภาษีถ้าอัตราตามกฎหมายไทยเพิ่มขึ้น ส่วน อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นไม่มีเพดานรองรับ

การจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ไม่จำกัดเฉพาะการโอนเงินออกนอกประเทศ วรรคสองให้รวมการ นำกำไรไปชำระหนี้ หักกลบหนี้ หรือ ตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ใน บัญชี ของ บุคคล ใน ต่างประเทศ สาขาของ บริษัทญี่ปุ่นที่บันทึกค่าใช้จ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่เป็นเจ้าหนี้ในบัญชี จึงต้องพิจารณาสองเรื่องพร้อม กัน คือรายจ่ายนั้นหักได้หรือไม่ตามข้อ 7 วรรค 3 และพิธีสารข้อ 2 และรายการนั้นเป็นการจำหน่ายเงิน กำไรหรือไม่ตามมาตรา 70 ทวิ ศาลฎีกาวินิจฉัยทั้งสองประเด็นนี้ไว้ในคำพิพากษาที่ 7323/2560 ซึ่งกล่าวถึง ในหัวข้อแนวคำพิพากษาด้านล่าง

ดอกเบี้ยตามข้อ 11 ร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงิน และร้อยละ 25 กรณีอื่น

ดอกเบี้ยที่จ่ายจากไทยไปญี่ปุ่นตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 11 วรรค 2 มีเพดานร้อยละ 10 เมื่อผู้รับเป็น สถาบันการเงินรวมบริษัทประกันภัย และร้อยละ 25 กรณีอื่น เพดานใช้เฉพาะผู้รับที่เป็นบริษัท ดอกเบี้ยเงิน กู้ระหว่างบริษัทในกลุ่มจึงเสียร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 และดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลญี่ปุ่นได้รับยกเว้นตาม วรรค 3

ข้อ 11 วรรค 2 มีเงื่อนไขสองชั้น ชั้นแรก ผู้รับต้องเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์จากดอกเบี้ย ชั้นที่สอง ผู้รับต้อง เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น ถ้อยคำนี้ทำให้ออกเบี้ยที่จ่ายแก่บุคคลธรรมดาชาวญี่ปุ่นไม่มีเพดานตาม อนุสัญญา ผู้จ่ายหักร้อยละ 15 ตามมาตรา 50 (2) (ก) เมื่อผู้รับมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ส่วนผู้รับที่เป็น



บริษัท อัตราร้อยละ 10 ใช้กับดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินใด ๆ รวมทั้งบริษัทประกันภัยได้รับ และ
อัตราร้อยละ 25 ใช้ในกรณีอื่น²² อัตราร้อยละ 25 สูงกว่าร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ดอกเบี้ยเงินกู้ที่บริษัทแม่
ญี่ปุ่นให้บริษัทลูกในไทยกู้จึงเสียร้อยละ 15

ข้อ 11 วรรค 3 ยกเว้นภาษีแก่ดอกเบี้ยที่จ่ายให้รัฐบาลของอีกรัฐหนึ่ง องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ธนาคาร
กลาง หรือสถาบันการเงินที่รัฐบาลของอีกรัฐหนึ่งเป็นเจ้าของทั้งหมด เงินกู้ระยะยาวจากสถาบันการเงินของ
รัฐบาล ญี่ปุ่น เพื่อโครงการในไทย จึงไม่ต้องหักภาษี ส่วน วรรค 4 นิยาม ดอกเบี้ย ให้รวมเงินได้จาก สิทธิ
เรียกร้องหนี้ทุกชนิด พันธบัตร หุ้นกู้ และเงินได้ที่กฎหมายภาษีของรัฐที่เกิดเงินได้ถือเสมือนเงินได้จากการ
ให้กู้ยืมเงิน และวรรค 7 จำกัดอัตราตามอนุสัญญาไว้เฉพาะจำนวนดอกเบี้ยที่ไม่เกินจำนวนที่บุคคลอิสระจะ
ตกลงกัน ส่วนที่เกินเพราะความสัมพันธ์พิเศษยังเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐ

เพดานร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงินมีผลต่อโครงสร้างการกู้ยืม บริษัทไทยที่กู้จากธนาคาร ญี่ปุ่น โดย
ตรงเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายต่ำกว่าบริษัทที่กู้จากบริษัทแม่ แต่ MLI Article 7 วรรค 1 ซึ่งใช้กับอนุสัญญาไทย
กับญี่ปุ่นตั้งแต่ปี 2566 ไม่ให้สิทธิตามอนุสัญญาเมื่อพอสันนิษฐานได้ว่าการได้สิทธินั้นเป็นวัตถุประสงค์หลัก
ประการหนึ่งของการจัดโครงสร้าง²³ การให้ธนาคารญี่ปุ่นเป็นผู้กู้ผ่านโดยมีเงินฝากของบริษัทแม่ค้ำประกัน
ไว้ตรงกัน (back-to-back loan) เพื่อเปลี่ยนอัตราจากร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 10 จึงเสี่ยงต่อการถูกปฏิเสธ
สิทธิทั้งตามหลักเจ้าของผู้รับประโยชน์และตามการทดสอบวัตถุประสงค์หลัก

ค่าสิทธิตามข้อ 12 และเส้นแบ่งกับค่าบริการและค่าเช่าอุปกรณ์

ค่าสิทธิที่จ่ายจากไทยไปญี่ปุ่นตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 12 วรรค 2 มีเพดานร้อยละ 15 ซึ่งเท่ากับ
อัตราตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นิยามค่าสิทธิในวรรค 3 รวมลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า
สูตรหรือกรรมวิธีลับ และข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม แต่ไม่รวมค่าเช่าอุปกรณ์

ข้อ 12 วรรค 3 นิยามค่าสิทธิว่าเป็นการจ่ายไม่ว่าชนิดใดเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้
ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการ
กระจายเสียง ทางวิทยุ หรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ หรือ หุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือ
กรรมวิธีลับ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และ
วรรค 5 ให้ใช้เพดานเดียวกันกับเงินได้จากการจำหน่ายลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และสิทธิอื่นใน
กลุ่มเดียวกัน²⁴ ใน ทางกฎหมายไทย ค่าสิทธิ เป็นเงินได้ ตามมาตรา 40 (3) และ ผู้จ่าย หัก ภาษีร้อยละ 15
ตามมาตรา 70 อัตราตามอนุสัญญาจึงไม่ลดภาษีไทย



ข้อที่ทำให้ข้อ 12 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นมีน้ำหนักในทางปฏิบัติคือการจัดประเภท ไม่ใช่อัตรา สัญญา บริการเทคนิคระหว่างบริษัทแม่ญี่ปุ่นกับบริษัทลูกไทยมักรวมทั้งการถ่ายทอดความรู้การผลิต การส่งคู่มือ และการ ส่ง วิศวกร มา แก้ปัญหา หน่วยงาน ส่วน ที่ เป็นการ ถ่ายทอด ข้อ สนเทศ เกี่ยวกับ ประสบการณ์ ทาง อุตสาหกรรมเป็นค่าสิทธิร้อยละ 15 ส่วนที่เป็นบริการที่บุคลากรญี่ปุ่นทำเองเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ซึ่งไทย เก็บภาษีไม่ได้ถ้าไม่ถึงเกณฑ์หกเดือนตามข้อ 5 วรรค 4 สัญญาที่ไม่แยกราคาของสองส่วนทำให้ผู้จ่ายเลือก ได้ยากว่าจะหักภาษีหรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินอาจถือทั้งจำนวนเป็นค่าสิทธิ

ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ฉบับ 2558 นับค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ เป็นค่าสิทธิอัตราร้อยละ 8 ส่วนอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นตัดอุปกรณ์ออกจากรายการค่าสิทธิ และข้อ 7 วรรค 8 ตัดค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินที่ไม่ใช่ทรัพย์สินตามนิยามค่าสิทธิออกจากกำไรธุรกิจ²⁵ ค่าเช่าเครื่องจักร จาก ผู้ให้เช่า ญี่ปุ่น จึง ตก อยู่ใน ข้อ 20 วรรค 3 และไทยหักภาษีร้อยละ 15 ได้ ตามมาตรา 70 การ จัดหา เครื่องจักรจากกลุ่มบริษัทญี่ปุ่นผ่านบริษัทในสิงคโปร์เพื่อใช้อัตราร้อยละ 8 เป็นโครงสร้างที่ MLI Article 7 ออกแบบมาเพื่อปฏิเสธสิทธิ เมื่อบริษัทสิงคโปร์ไม่มีบทบาททางธุรกิจที่แท้จริง

เงินได้จากการจ้าง ค่าตอบแทนกรรมการ และเงินบำนาญตามข้อ 14 ถึงข้อ 17

เงินเดือนของลูกจ้างญี่ปุ่นที่มาทำงานในไทยได้รับยกเว้นภาษีไทยตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 14 วรรค 1 เมื่อครบสามเดือนไข คืออยู่ในไทยไม่เกิน 180 วันในปีปฏิทิน ผู้จ่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น และค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของวิสาหกิจที่เสียภาษีในไทย ขาดข้อใดข้อหนึ่ง ไทยเก็บภาษีได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง

อนุสัญญาไทย กับ ญี่ปุ่น ไม่ แยก บริการ ส่วนบุคคล ที่เป็นอิสระ กับ เงินได้ จาก การ จ้าง ไว้ คนละ ข้อ ข้อ 14 ครอบคลุมค่าตอบแทนหรือเงินได้จากบริการส่วนบุคคลรวมทั้งบริการวิชาชีพ ยกเว้นเงินบำนาญ หลักคือรัฐ ที่ให้บริการเก็บภาษีได้ และข้อยกเว้นใช้เมื่อครบสามเดือนไขพร้อมกัน²⁶ เดือนไขแรกนับเป็นวันในปีปฏิทิน ไม่ใช่สิบสองเดือนใด ๆ และใช้ 180 วัน ไม่ใช่ 183 วัน ลูกจ้างที่มาไทย 120 วันช่วงปลายปีและอีก 120 วัน ช่วงต้นปีถัดไปจึงยังอยู่ในเกณฑ์ทั้งสองปี เดือนไขที่สามใช้ถ้อยคำว่าวิสาหกิจที่ต้องเสียภาษีในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่ง กว้างกว่าถ้อยคำในความตกลงไทยกับสิงคโปร์ข้อ 15 วรรค 2 (ค) ที่ใช้คำว่าสถานประกอบการถาวรหรือ ฐานประจำของนายจ้าง เมื่อบริษัทลูกในไทยรับภาระค่าตอบแทนโดยการชดเชยคืนให้บริษัทแม่ ค่าตอบแทน นั้นตกเป็นภาระของวิสาหกิจที่เสียภาษีในไทยแล้ว ข้อยกเว้นจึงใช้ไม่ได้แม้ลูกจ้างอยู่ไม่ถึง 180 วัน



เมื่อชื่อยกเว้นใช้ไม่ได้ ภาษีไทยมาจากมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ซึ่งเก็บภาษีจากเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ผู้จ่ายในไทยมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50 (1) และถ้าเงินเดือนจ่ายจากญี่ปุ่นโดยไม่มีผู้จ่ายในไทย ลูกจ้างยื่นแบบและเสียภาษีเอง ข้อ 15 ให้ไทยเก็บภาษีค่าตอบแทนกรรมการที่บริษัทไทยจ่ายให้กรรมการซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น ไม่ว่ากรรมการจะเข้ามาประชุมในไทยหรือไม่²⁷ ค่าตอบแทนกรรมการเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) และมาตรา 50 (1) ให้หักร้อยละ 15 เมื่อจ่ายแก่ผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

เงินบำนาญเป็นจุดที่อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นต่างจากอนุสัญญาส่วนใหญ่ ข้อ 14 วรรค 1 ยกเว้นเงินบำนาญหรือค่าตอบแทนที่คล้ายกันออก ข้อ 17 วรรค 2 ใช้เฉพาะบำนาญที่รัฐจ่ายเพราะบริการที่ให้แก่รัฐ โดยให้รัฐผู้จ่ายเก็บภาษีได้เฉพาะ เว้นแต่ผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในและคนชาติของอีกรัฐหนึ่ง อนุสัญญาไม่มีข้อว่าด้วยบำนาญเอกชนแยกต่างหาก บำนาญประเภทอื่นจึงตกอยู่ในข้อ 20 ซึ่งวรรค 1 ให้รัฐที่ผู้รับมีถิ่นที่อยู่ในเก็บภาษีแต่วรรค 3 ให้รัฐที่เงินได้เกิดขึ้นเก็บภาษีได้ด้วย²⁸ ผู้รับบำนาญญี่ปุ่นที่มีถิ่นที่อยู่ในไทยจึงอาจเสียภาษีญี่ปุ่นจากต้นทาง และเสียภาษีไทยตามมาตรา 41 วรรคสองเมื่อนำเงินเข้าประเทศไทย โดยนำภาษีญี่ปุ่นมาเครดิตตามข้อ 21 วรรค 1

ผลได้จากทุน ผู้สอน นักศึกษา และเงินได้อื่นตามข้อ 13 ข้อ 18 ถึงข้อ 20

ผลได้จากการขายหุ้นบริษัทไทยของผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นเก็บภาษีในไทยได้ตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 13 วรรค 4 ส่วนผู้สอนหรือนักวิจัยที่ได้รับเชิญได้รับยกเว้นไม่เกินสองปีตามข้อ 18 นักศึกษาได้รับยกเว้นเงินได้จากการทำงานไม่เกินห้าปีตามข้อ 19 และเงินได้อื่นที่เกิดในไทยไทยเก็บภาษีได้ตามข้อ 20 วรรค 3

ข้อ 13 วรรค 4 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นให้รัฐที่ผลได้เกิดขึ้นเก็บภาษีผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร เรือหรืออากาศยาน และสิทธิตามข้อ 12 วรรค 5²⁹ ถ้อยคำนี้ให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้กว้างมาก บริษัทญี่ปุ่นที่ขายหุ้นบริษัทจำกัดในไทยให้ผู้ซื้อในไทยจึงไม่ได้รับความคุ้มครองจากอนุสัญญา ผู้ซื้อในไทยหักภาษีตามมาตรา 70 ร้อยละ 15 ของผลได้ซึ่งเงินได้ตามมาตรา 40 (4) และบริษัทญี่ปุ่นนำภาษีไทยไปเครดิตในญี่ปุ่นตามข้อ 21 วรรค 2 (ก) ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ฉบับ 2558 ใช้แนวกลับกัน คือให้รัฐที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ในเก็บภาษีเป็นหลัก เว้นแต่หุ้นที่มูลค่าส่วนใหญ่มาจากอสังหาริมทรัพย์

ข้อ 18 ยกเว้นภาษีของรัฐที่ไปเยือนสำหรับค่าตอบแทนการสอนหรือวิจัยของผู้ที่ได้รับเชิญจากรัฐบาลหรือสถาบันการศึกษาที่รับรองแล้ว เป็นเวลาไม่เกินสองปี เว้นแต่การวิจัยทำเพื่อประโยชน์ของเอกชนรายใดรายหนึ่งเป็นหลัก ข้อ 19 ยกเว้นภาษีแก่นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมสำหรับเงินที่ส่งจากต่างประเทศเพื่อการ



ครองชีพและการศึกษา ทุน และเงินได้จากการทำงานในรัฐที่ไปเยือนไม่เกินห้าปีเท่าที่จำเป็นแก่การครองชีพและการศึกษา³⁰ ข้อ 19 ไม่จำกัดจำนวนเงินไว้เป็นตัวเลข แต่ใช้เกณฑ์ความจำเป็น ผู้รับการฝึกอบรมที่ได้รับค่าตอบแทนสูงกว่าค่าครองชีพตามปกติจึงอาจไม่ได้รับยกเว้นในส่วนที่เกิน

ข้อ 20 เป็นบทปิดท้ายของการแบ่งสิทธิเก็บภาษี วรรค 1 ให้รัฐที่ผู้รับมีถิ่นที่อยู่เก็บภาษีเงินได้ที่ข้ออื่นไม่ได้กล่าวถึง แต่วรรค 3 ให้รัฐที่เงินได้เกิดขึ้นเก็บภาษีได้ด้วยโดยไม่คำนึงถึงวรรค 1 และวรรค 2 ผลรวมของสองวรรคคือเงินได้ที่ไม่มีข้อเฉพาะรองรับ ทั้งสองรัฐเก็บภาษีได้ และการจัดภาษีซ้อนเกิดจากเครดิตตามข้อ 21 ประเภทเงินได้ที่ตกอยู่ในข้อนี้ในทางปฏิบัติ ได้แก่ ค่าเช่าอุปกรณ์ตามข้อ 7 วรรค 8 และเงินบำนาญที่ไม่ใช่บำนาญข้าราชการ

การจัดการเก็บภาษีซ้อนตามข้อ 21 และเครดิตภาษีที่ยกเว้นตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

วิธีจัดการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 21 คือวิธีเครดิตภาษีทั้งสองฝั่ง ไทยให้เครดิตภาษีญี่ปุ่นภายใต้กฎหมายไทยไม่เกินภาษีไทยของเงินได้ก่อนนั้นตามวรรค 1 ส่วนญี่ปุ่นให้เครดิตภาษีไทยรวมภาษีที่ไทยยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 บางมาตราตามวรรค 4 โดยเครดิตจากเงินปันผลและค่าสิทธิไม่เกินร้อยละ 25

ข้อ 21 วรรค 1 ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยที่ได้รับเงินได้จากญี่ปุ่นซึ่งญี่ปุ่นเก็บภาษีได้ตามอนุสัญญา นำภาษีญี่ปุ่นมาเครดิตกับภาษีไทยได้ไม่เกินส่วนของภาษีไทยที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น ถ้อยคำเปิดของวรรคนี้คือ "ภายใต้บังคับกฎหมายของประเทศไทย" เครดิตจึงต้องคำนวณตามวิธีที่กฎหมายไทยวางไว้ และไม่เกินภาษีไทยของเงินได้ก่อนเดียวกัน³¹ อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นไม่มีบทยกเว้นเงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจากบริษัทลูกในญี่ปุ่น ต่างจากความตกลงไทยกับสิงคโปร์ข้อ 22 (ข) ที่ให้ไทยยกเว้นเมื่อบริษัทไทยถือหุ้นมีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 บริษัทไทย ที่มี บริษัท ลูก ใน ญี่ปุ่น จึง อาศัย เครดิต ตาม ข้อ 21 วรรค 1 ใน ส่วน ของ อนุสัญญา

ฝั่งญี่ปุ่น ข้อ 21 วรรค 2 (ก) ให้เครดิตภาษีไทยแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น และวรรค 2 (ข) ให้บริษัทญี่ปุ่นที่ถือหุ้นมีสิทธิออกเสียงหรือหุ้นทั้งหมดของบริษัทไทยไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 นำภาษีที่บริษัทไทยเสียจากกำไรที่ใช้จ่ายเงินปันผลมาคำนวณเครดิตด้วย บทบัญญัติที่มีผลทางเศรษฐกิจมากที่สุดคือวรรค 3 ถึงวรรค 5 ซึ่งเป็นเครดิตภาษีที่ยกเว้น (tax sparing) วรรค 3 ให้ภาษีไทยที่พึงชำระรวมภาษีที่ไทยจะเก็บได้ถ้าไม่ได้ลดตามข้อ 10 วรรค 2 หรือข้อ 12 วรรค 2 หรือวรรค 5 วรรค 4 (ก) ให้รวมภาษีที่ไทยจะเก็บได้ถ้าไม่ได้ลดหรือยกเว้นตามมาตรา 31 มาตรา 33 มาตรา 34 มาตรา 35 (2) (3) (4) หรือมาตรา 36 (4) แห่งพระราชบัญญัติ



ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 วรรค 4 (ข) ตัดมาตรา 35 (3) และมาตรา 36 (4) หลังปีภาษีที่สิบสามนับแต่ได้
รับยกเว้นครั้งแรกหรือนับแต่อนุสัญญาจะมีผล แล้วแต่อย่างใดซ้ำกว่า และวรรค 5 จำกัดเครดิตสำหรับเงินปัน
ผลและค่าสิทธิไว้ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนเงินทั้งสิ้น³²

พิธีสารข้อ 7 ขยายความว่ามาตราของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่แก้ไขภายหลังวันลงนามยังได้รับ
เครดิตตามวรรค 4 (ก) (1) ตราบเท่าที่การแก้ไขไม่เปลี่ยนขอบเขตของสิทธิประโยชน์ ส่วนมาตรการส่งเสริม
ใหม่ตามวรรค 4 (ก) (2) ต้องมีความตกลงระหว่างสองรัฐบาลก่อน และพิธีสารข้อ 8 ให้วรรค 4 (ก) (1) ใช้กับ
ปีภาษีที่สิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ผลในทางปฏิบัติคือ การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก
คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนของไทยจะมีมูลค่าแก่ผู้ถือหุ้นญี่ปุ่นเต็มจำนวนก็ต่อเมื่อกฎหมายภายในของ
ญี่ปุ่นยอมให้เครดิตตามข้อ 21 วรรค 2 ถึงวรรค 5 เพราะวรรค 2 ขึ้นต้นด้วยถ้อยคำ "ภายใต้บังคับกฎหมาย
ของประเทศญี่ปุ่น" ผู้ลงทุนญี่ปุ่นจึงต้องตรวจกฎหมายภาษีญี่ปุ่นของปีที่ได้รับเงินปันผลประกอบด้วย ไม่ใช่
อ่านจากอนุสัญญาอย่างเดียว

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ใช้กับอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่อ้างอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นโดยตรง ได้แก่ ฎีกาที่ 3867/2531 ซึ่งถือว่าค่าช่วยเหลือ
ทางเทคนิคของบริษัทญี่ปุ่นเป็นค่าสิทธิที่ผู้จ่ายต้องหักภาษีตามมาตรา 70 และฎีกาที่ 1009/2539 ซึ่งถือว่า
ผู้จัดจำหน่ายที่ซื้อมาขายไปไม่ใช่ตัวแทนของผู้ขายญี่ปุ่นตามมาตรา 76 ทวิ หลักของทั้งสองคดียังใช้กับฉบับ
2533 ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 เป็นคดีที่ใกล้เคียงกับคำค้นเรื่องค่าบริการที่จ่ายไปญี่ปุ่นมากที่สุด บริษัทผู้
ผลิตกระดาษในไทยทำสัญญาความช่วยเหลือทางเทคนิคกับบริษัทในญี่ปุ่น ซึ่งส่งผู้เชี่ยวชาญ 15 คนเข้ามา
ประจำที่โรงงานตั้งแต่ปี 2519 ถึง 2522 ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการให้ความช่วยเหลือนั้นไม่ใช่การประกอบ
กิจการของบริษัทญี่ปุ่นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แต่เงินที่ได้รับเป็นค่าสิทธิตามความหมายของ
อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น และผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีนำส่งตามมาตรา 70³³ ข้อเท็จจริงของคดีเกิดระหว่างปี
2519 ถึง 2522 ก่อนอนุสัญญาฉบับ 2533 ศาลจึงอ้างข้อ 8 ของอนุสัญญาฉบับปี 2506 หลักที่ยังใช้ได้กับ
ฉบับ 2533 คือ ค่าตอบแทนการถ่ายทอดความรู้ทางเทคนิคเป็นค่าสิทธิแม้จะมีผู้เชี่ยวชาญมาทำงานในไทย
ข้อที่ต่างไปคือ ฉบับ 2533 มีข้อ 5 วรรค 4 การส่งบุคลากรมาประจำในไทยหลายปีในปัจจุบันเกินเกณฑ์หก
เดือนแล้ว ถ้าสิทธิที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น ข้อ 12 วรรค
6 ให้ใช้ข้อ 7 แทน



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539 วินิจฉัยกรณีผู้จัดจำหน่ายในไทยของบริษัทผู้ผลิตญี่ปุ่นหลายราย ผู้จัดจำหน่ายอ้างว่าผู้ขายได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ศาลฎีกา ฟัง ว่า ผู้จัดจำหน่าย ทำ สัญญาซื้อขาย กับ ลูกค้า เอง กำหนด ราคาขาย เอง รับผิดชอบ ความ ชำรุด บกพร่องต่อลูกค้าเอง และได้ประโยชน์ในรูปกำไร ไม่ใช่ค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า จึงไม่ใช่ ตัวแทน ของ ผู้ขาย ต่างประเทศ³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 วาง หลัก ทำนองเดียวกัน ว่า ผู้ซื้อสินค้ามาขายต่อด้วยตนเองไม่ใช่ผู้ทำการแทน แต่ในส่วนการซื้อขายที่ไม่มีสัญญาเป็นหนังสือ ศาลเห็นว่า พยานบุคคลที่เบิกความลอย ๆ ไม่พอฟังว่าโจทก์มิได้ทำการแทน³⁵ สองคดีนี้แสดงว่าเกณฑ์ที่ศาลใช้คือใคร ได้รับความเสี่ยงทางการค้า และใครกำหนดราคา ซึ่งตรงกับแนวคิดตัวแทนอิสระในข้อ 5 วรรค 7 และเอกสารสัญญาเป็นพยานหลักฐานหลักของการพิสูจน์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 วินิจฉัยกรณีผู้ทำการแทนในไทยของบริษัทญี่ปุ่นว่า ผู้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยเมื่อเข้าเงื่อนไข และศาลอ้างข้อความของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นว่ากฎหมายที่ใช้บังคับในแต่ละ รัฐยังคงใช้บังคับ เว้นแต่อนุสัญญากำหนดไว้เป็นอย่างอื่น³⁶ ข้อความที่ศาลอ้างนั้นไม่ปรากฏในอนุสัญญาฉบับ 2533 ที่ผู้เขียนตรวจ คดีนี้จึงน่าจะวินิจฉัยตามฉบับเดิม หลักเรื่องมาตรา 70 ทวิ ยังสอดคล้องกับฉบับปัจจุบัน เพราะพิธีสารข้อ 5 รักษาอำนาจเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ไว้โดยตรง

คำพิพากษาที่วินิจฉัยตามอนุสัญญาของไทยฉบับอื่นใช้กับบทเดียวกันของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นได้อีกสามเรื่อง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 วินิจฉัยตามความตกลงไทยกับเบลเยียมว่าเมื่อสัญญาซื้อขาย อุปกรณ์กับสัญญาก่อสร้างและติดตั้งแยกกันและแยกราคา สถานประกอบการถาวรที่เกิดจากงานก่อสร้างเกิน หก เดือนเป็น สถานประกอบการ ถาวร สำหรับ ธุรกิจ ตาม สัญญา จ้างทำของ เท่านั้น กำไร จาก การขาย อุปกรณ์จึงไม่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น³⁷ หลักนี้ตรงกับถ้อยคำ "only so much of them as is attributable to that permanent establishment" ในข้อ 7 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น และมีความหมายมากเพราะเกณฑ์งานก่อสร้างของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นสั้นเพียงสามเดือน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 วินิจฉัยตามความตกลงไทยกับสิงคโปร์ว่า แม้สัญญาจะเรียกว่าค่าบริการ แต่เป็นค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ตามข้อ 12 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3)³⁸ และวางหลักว่าผู้จ่ายที่ไม่หักภาษีต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27³⁹ ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 วินิจฉัยตามความตกลงไทยกับเยอรมนีว่าสาขาที่หักค่าใช้จ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่มีภาระพิสูจน์ว่าจำนวนที่ปันส่วนเหมาะสมไม่เกินสมควร⁴⁰ สาขาของบริษัทญี่ปุ่นอยู่ภายใต้หลักเดียวกัน และมีข้อจำกัดเพิ่มเติมตามพิธีสารข้อ 2



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534 เป็นภาพกลับของกรณีค่าสิทธิ บริษัทในแคนาดา มีสาขาในไทย ซึ่งปฏิบัติตามสัญญาให้ใช้สิทธิและตรวจยอดขายของผู้จ่าย ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า สาขาในไทยเป็นผู้กระทำการอันเป็นเหตุให้บริษัทได้รับค่าสิทธิในไทย บริษัทจึงเสียภาษีตามมาตรา 66 ไม่ใช่เงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 ผู้จ่ายจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย⁴¹ บริษัทญี่ปุ่นที่มีสาขาในไทยและได้รับค่าสิทธิซึ่งสาขาเกี่ยวข้องในประการสำคัญ อยู่ในโครงเดียวกันตามข้อ 12 วรรค 6 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ผู้จ่ายควรตรวจโครงสร้างนี้ก่อนหักภาษีซ้ำกับภาษีที่สาขาเสียจากกำไรสุทธิ

การใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นในทางปฏิบัติ

การใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นฝั่งไทยเกิดขึ้นในขณะจ่ายเงิน ผู้จ่ายเงินหักภาษีตามอัตราอนุสัญญาหรือไม่หักภาษีเมื่อมีหลักฐานถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นของผู้รับ แล้วยื่นแบบตามมาตรา 70 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย ส่วนคนไทยหรือบริษัทไทยที่ขอใช้สิทธิในญี่ปุ่นใช้หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ ร.อ.22 ของกรมสรรพากร

ฝั่งผู้จ่ายในไทย การใช้สิทธิตามอนุสัญญาเป็นการตัดสินใจของผู้จ่ายเองในขณะจ่ายเงิน ผู้จ่ายตรวจสอบเรื่องก่อนจ่าย เรื่องแรกคือผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นตามข้อ 4 หลักฐานที่ใช้คือหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ ออกโดยหน่วยงานภาษีของญี่ปุ่น เรื่องที่สองคือประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40 และตามข้อของอนุสัญญา ซึ่งต้องอ่านจากเนื้อแท้ของสัญญาตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 เรื่องที่สามคือผู้รับมีสถานประกอบการถาวรในไทยหรือไม่ โดยนับวันที่บุคลากรของผู้รับอยู่ในไทยสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้อง เมื่อผู้จ่ายหักภาษีตามอัตราอนุสัญญาแล้ว ผู้จ่ายยื่นแบบและนำส่งภาษีตามมาตรา 70 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย

ฝั่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยที่ได้รับเงินจากญี่ปุ่น ผู้จ่ายในญี่ปุ่นหักภาษีตามกฎหมายญี่ปุ่นในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้จากแหล่งในญี่ปุ่น เว้นแต่ผู้รับแสดงสิทธิตามอนุสัญญาตามวิธีที่กฎหมายญี่ปุ่นกำหนด หลักฐานถิ่นที่อยู่ในไทยคือหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร (ร.อ.22) ซึ่งยื่นคำร้องด้วยแบบ ร.อ.01 ระบุชื่อประเทศคู่อนุสัญญา⁴² หนังสือรับรองยืนยันเฉพาะสถานะผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ได้ยืนยันว่าเงินได้ก่อนนั้นเข้าข้อใดของอนุสัญญา หรือผู้รับเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์

เมื่อรัฐใดเก็บภาษีไม่ตรงกับอนุสัญญา ข้อ 23 วรรค 1 ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ยื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ได้โดยไม่ต้องรอผลการอุทธรณ์ตามกฎหมายภายใน กำหนดเวลาคือภายในสามปีนับแต่ได้รับแจ้งการกระทำที่ทำให้เสียภาษีไม่ตรงอนุสัญญาครั้งแรก และ MLI Article 16 วรรค 2 เพิ่มประโยคว่าข้อ



ตกลงที่ได้ต้องปฏิบัติตามแม้พ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายภายใน⁴³ วิธีการตกลงร่วมกันไม่ได้ตัดสิทธิอุทธรณ์ การประเมินตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีกำหนดเวลา ข้อห้ามอุทธรณ์ และการขยายเวลาของตนเองตามที่ อธิบายไว้ในบทความ อุทธรณ์การประเมินภาษี 30 วัน สองช่องทางนี้ใช้คู่กันได้ และผู้เสียภาษีควรรักษา กำหนดเวลาของทั้งสองช่องทางไว้

ข้อ 24 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองรัฐแลกเปลี่ยนข้อสนเทศที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญาและ การป้องกันการเลี่ยงภาษี ข้อสนเทศที่ได้รับต้องถือเป็นความลับ และไม่ผูกพันให้เปิดเผยความลับทางการค้าหรือวิชาชีพ⁴⁴ ผู้เสียภาษีที่จัดประเภทเงินได้หรือนับวันอยู่ในไทยไว้แบบหนึ่งในไทยและอีกแบบหนึ่งใน ญี่ปุ่นจึงมีความเสี่ยงที่ข้อมูลสองฝั่งจะถูกนำมาเทียบกัน ความสอดคล้องของเอกสารทั้งสองประเทศเป็น หลักฐานที่ดีที่สุดเมื่อถูกตรวจสอบ

กฎหมายเปรียบเทียบ: กฎหมายภาษีเงินได้ญี่ปุ่น ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ และคำ พิพากษาศาลสูงสุดญี่ปุ่น

เมื่อเทียบกับกฎหมายภาษีเงินได้ญี่ปุ่นมาตรา 213 ที่หักภาษีผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ร้อยละ 20 และความตกลงไทย กับสิงคโปร์ฉบับ 2558 อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นใช้เกณฑ์สถานประกอบการถาวรที่สั้นกว่า เพดานเงินปันผล และดอกเบี้ยที่สูงกว่า และศาลสูงสุดญี่ปุ่นวินิจฉัยในปี 2552 ว่าข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีไม่ห้ามกฎหมาย บริษัทต่างประเทศภายใต้การควบคุม

ระบบแรกที่ใช้เทียบคือกฎหมายภายในของ ญี่ปุ่นเอง พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ของ ญี่ปุ่น (所得税法) มาตรา 213 วรรค 1 อนุมาตรา 1 กำหนดภาษีที่ผู้จ่ายต้องหักจากเงินได้จากแหล่งในญี่ปุ่นที่จ่ายแก่ผู้ไม่มีถิ่น ที่อยู่ในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้⁴⁵ ผู้เขียนตรวจเฉพาะอัตราในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ฉบับนี้ ภาษีที่ ญี่ปุ่นจัดเก็บเพิ่มตามกฎหมายเฉพาะอื่นต้องตรวจแยกต่างหาก เมื่ออ่านคู่กับอนุสัญญา ผลฝั่งญี่ปุ่นเป็น ภาพกลับของฝั่งไทย ค่าสิทธิที่บริษัทญี่ปุ่นจ่ายให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยลดจากร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 15 ตาม ข้อ 12 วรรค 2 ดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินไทยได้รับลดเหลือร้อยละ 10 แต่ดอกเบี้ยที่บริษัทไทยทั่วไปได้รับ ยังอยู่ที่อัตราตามกฎหมายญี่ปุ่นเพราะเพดานร้อยละ 25 สูงกว่า อนุสัญญาจึงมีผลต่อเงินที่ไหลจากญี่ปุ่น เข้าไทยมากกว่าเงินที่ไหลจากไทยไปญี่ปุ่นในหลายประเภท เพราะอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย ญี่ปุ่นสูงกว่ากฎหมายไทย

ระบบที่สองคือเครือข่ายอนุสัญญาของไทยเอง ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ฉบับ 2558 แสดงแนวนโยบายรุ่น ใหม่ของไทย คือเกณฑ์บริการ 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ เกณฑ์ ก่อสร้าง สิบสอง เดือน เงินปันผลไม่ เกินร้อยละ 10 ค่าสิทธิร้อยละ 5 8 หรือ 10 โดยรวม ค่าเช่า อุปกรณ์ และ เพดาน ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ



ร้อยละ 10 ส่วนอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นฉบับ 2533 ใช้เกณฑ์บริการหกเดือน เกณฑ์ก่อสร้างสามเดือน เงินปันผลร้อยละ 15 หรือ 20 ค่าสิทธิร้อยละ 15 อัตราเดียว และไม่จำกัดภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ในเชิงโครงสร้างฉบับ 2533 ให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้กว้างกว่าฉบับ 2558 ทั้งเกณฑ์เวลาที่สั้นกว่า เพดานที่สูงกว่า และข้อ 13 วรรค 4 ที่ให้รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีผลได้จากทุน ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ไทยในฐานะประเทศผู้รับการลงทุนจากญี่ปุ่น

ระบบที่สามคืออนุสัญญาพหุภาคี MLI ซึ่งเป็นชั้นกฎหมายระหว่างประเทศที่ทับลงบนอนุสัญญาทวิภาคีโดยไม่ต้องเจรจาใหม่ทีละฉบับ สำหรับอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น MLI แก้อารมณ์บท เพิ่มการทดสอบวัตถุประสงค์หลัก แก้นิยามตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ แก้อยกเว้นกิจกรรมเตรียมการ และเพิ่มหลักการปฏิบัติตามข้อตกลงในวิธีการตกลงร่วมกัน ส่วนที่ MLI ไม่ได้แก้ ได้แก่ อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย เกณฑ์เวลาสถานประกอบการถาวร และบทเครดิตภาษีที่ยกเว้น ข้อความในข้อ 10 ถึงข้อ 12 และข้อ 21 จึงอ่านตามต้นฉบับปี 2533

คำพิพากษาต่างประเทศที่ข้อเท็จจริงใกล้เคียงที่สุดคือคำพิพากษาศาลสูงสุดญี่ปุ่น องค์คณะเล็กที่สอง วันที่ 4 ธันวาคม 2552 (ค.ศ. 2009) คดีหมายเลข 平成21(行ヒ)199 ประเด็น คือกฎหมายมาตรการพิเศษทางภาษีของญี่ปุ่นมาตรา 40 ของ 4 วรรค 1 ซึ่งนำกำไรของบริษัทต่างประเทศภายใต้การควบคุมมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นบุคคลธรรมดาในญี่ปุ่น ขัดต่อข้อ 7 วรรค 1 ของความตกลงญี่ปุ่น ถึง สิงคโปร์หรือไม่ ศาลวินิจฉัยว่าไม่ขัด⁴⁶ ข้อ 7 วรรค 1 ของความตกลงญี่ปุ่น ถึง สิงคโปร์ใช้โครงสร้างเดียวกับข้อ 7 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น บทเรียนที่ใช้กับผู้อ่านไทยคือ ข้อ 7 จำกัดอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้ที่จะเก็บภาษีกำไรธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศ ข้อ 7 ไม่ได้รับประกันว่ารัฐที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่จะไม่เก็บภาษีผู้ถือหุ้นของตนจากกำไรของบริษัทในต่างประเทศ ผู้ถือหุ้นญี่ปุ่นของบริษัทไทยที่เสียภาษีต่ำจึงต้องตรวจกฎหมายบริษัทต่างประเทศภายใต้การควบคุมของญี่ปุ่นด้วย

ข้อสรุปของการเปรียบเทียบสำหรับผู้อ่านไทยมีสามประการ ประการที่หนึ่ง อัตราในอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นต้องอ่านเทียบกับอัตราตามกฎหมายภายในของทั้งสองประเทศทุกครั้ง เพราะเพดานหลายข้อสูงกว่าอัตราจริง ประการที่สอง เกณฑ์สามเดือนสำหรับงานก่อสร้างและหกเดือนสำหรับบริการทำให้โครงการของบริษัทญี่ปุ่นในไทยถึงเกณฑ์สถานประกอบการถาวรเร็วกว่าโครงการของบริษัทสิงคโปร์ ประการที่สาม การเลือกผ่านประเทศที่สามเพื่อใช้ออนุสัญญาที่อัตราดีกว่าต้องผ่านการทดสอบวัตถุประสงค์หลักตาม MLI ซึ่งใช้กับทั้งอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและไทยกับสิงคโปร์



การวิเคราะห์อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นทางนิติเศรษฐศาสตร์ นิติปรัชญา และความรู้ ข้ามศาสตร์

อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นแบ่งรายได้ภาษีระหว่างสองรัฐและลดความไม่แน่นอนของผู้ลงทุน งานของ Hines พบว่าบริษัทญี่ปุ่นในประเทศที่มีเครดิตภาษีที่ยกเว้นกับญี่ปุ่นเสียภาษีต่ำกว่าบริษัทอเมริกันร้อยละ 23 บทที่มีผลทางเศรษฐกิจมากที่สุดของอนุสัญญานี้จึงอยู่ที่ข้อ 21 วรรค 4 มากกว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในข้อ 10 ถึงข้อ 12

หน้าที่ทางเศรษฐศาสตร์ประการแรกของอนุสัญญาภาษีซ้อนคือการแบ่งฐานภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับรัฐที่ผู้รับมีถิ่นที่อยู่ เพดานภาษีหัก ณ ที่จ่ายและเกณฑ์สถานประกอบการถาวรเป็นเครื่องมือแบ่ง งานเชิงประจักษ์ของ Blonigen และ Davies ซึ่งศึกษาการลงทุนโดยตรงของสหรัฐอเมริกา พบหลักฐานน้อยมากว่าอนุสัญญาภาษีทวิภาคีเพิ่มการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ⁴⁷ ผลนี้ศึกษาสหรัฐอเมริกา ไม่ได้ศึกษาไทยหรือญี่ปุ่น แต่สอดคล้องกับการอ่านตารางอัตราในหัวข้อก่อน คือเพดานภาษีหัก ณ ที่จ่ายหลายข้อของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นสูงกว่าอัตราตามกฎหมายไทย จึงไม่อาจเป็นแรงจูงใจให้ลงทุน

หน้าที่ประการที่สองคือการรักษาสหสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ประเทศผู้รับการลงทุนให้ไว้ ถ้ารัฐที่ผู้ลงทุนมีถิ่นที่อยู่ใช้วิธีเครดิตภาษีโดยไม่นับภาษีที่ยกเว้น ภาษีที่ไทยยกเว้นจะถูกเก็บคืนในรัฐนั้นเมื่อส่งกำไรกลับ สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนจะไหลไปเป็นรายได้ของรัฐ ผู้ลงทุน แทน ผู้ลงทุน งานของ Hines เปรียบเทียบรูปแบบการลงทุนของบริษัทญี่ปุ่นกับบริษัทอเมริกัน และพบว่าบริษัทญี่ปุ่นเสียภาษีต่ำกว่าบริษัทอเมริกันร้อยละ 23 ในประเทศที่ญี่ปุ่นมีความตกลงให้เครดิตภาษีที่ยกเว้น ขณะที่สหรัฐอเมริกาไม่ให้เครดิตประเภทนี้⁴⁸ ข้อ 21 วรรค 3 ถึงวรรค 5 และพิธีสารข้อ 7 และข้อ 8 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นคือกลไกที่งานนี้ศึกษา ในทางนโยบาย บทนี้ทำให้การยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมีผลถึงผู้ถือหุ้นญี่ปุ่นจริง และเป็นเหตุผลทางเศรษฐศาสตร์ที่ไทยรักษาไว้ได้โดยไม่ต้องลดเพดานภาษีหัก ณ ที่จ่าย

หน้าที่ประการที่สามเกี่ยวกับต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมาย มาตรา 70 วางภาระการหักภาษีไว้ที่ผู้จ่ายในไทย และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 ยืนยันว่าผู้จ่ายรับผิดชอบเมื่อหักผิด งานของ Slemrod อธิบายว่าการเลือกว่าใครเป็นผู้นำส่งภาษีมีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายและต้นทุนการบริหาร แม้ภาระภาษีทางเศรษฐกิจจะตกอยู่กับฝ่ายเดียวกัน⁴⁹ การให้ผู้จ่ายในไทยเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะใช้อนุสัญญาหรือไม่ จึงย้ายความเสี่ยงของการจัดประเภทผิดจากผู้รับในญี่ปุ่นมาไว้ที่ผู้จ่ายในไทย ผลในทางปฏิบัติคือผู้จ่ายมีแรงจูงใจให้หักภาษีไว้ก่อนเมื่อสงสัย และภาระพิสูจน์สิทธิตามอนุสัญญาย้ายกลับไปให้ผู้รับเงินในรูปของเอกสารที่ผู้จ่ายเรียกขอ



ความรู้ข้ามศาสตร์ด้านการคลังสาธารณะช่วยอธิบายข้อจำกัดของเกณฑ์สถานประกอบการถาวร Devereux และ Vella วิเคราะห์ว่าระบบภาษีนิติบุคคลระหว่างประเทศที่ผูกสิทธิเก็บภาษีไว้กับการมีอยู่ทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ไม่สอดคล้องกับธุรกิจที่สร้างมูลค่าข้ามพรมแดนโดยไม่ต้องมีบุคลากรในประเทศนั้น⁵⁰ ข้อ 5 วรรค 4 ของอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นนับเฉพาะบริการที่ทำผ่านลูกจ้างหรือพนักงานในไทย บริการให้คำปรึกษาหรือบริการทางวิศวกรรมที่ทำจากญี่ปุ่นทั้งหมดจึงไม่ก่อสิทธิเก็บภาษีแก่ไทยตามข้อ 7 ไม่ว่ามูลค่าเท่าใด ด้านการบัญชี พิจารณาข้อ 3 ที่ให้คำนวณกำไรเป็นร้อยละของรายรับเป็นการยอมรับต้นทุนของการปันส่วนต้นทุนข้ามประเทศ เมื่อสาขาไม่มีระบบบัญชีที่แยกกำไรของตนออกจากกำไรของทั้งวิสาหกิจได้

ในทางนิติปรัชญา อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการจำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีโดยความสมัครใจและโดยต่างตอบแทน ไทยสละอำนาจเก็บภาษีค่าบริการตามข้อ 7 เพื่อแลกกับการที่ญี่ปุ่นสละอำนาจเดียวกันต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย ระบบกฎหมายไทยรับอนุสัญญาเข้ามาตามแนวทวินิยม (dualism) ซึ่งถือว่าสนธิสัญญามีผลต่อสิทธิหน้าที่ของเอกชนเมื่อกฎหมายภายในรับรอง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) มาตรา 3 จึงเป็นสะพานที่ทำให้ข้อ 7 ของ อนุสัญญา มีผล เนื้อมาตรา 70 ส่วน การทดสอบ วัตถุประสงค์ หลัก ตาม MLI Article 7 เปลี่ยนวิธีตีความจากการอ่านถ้อยคำตามแบบไปสู่การพิจารณาวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ ข้อยกเว้นของ MLI Article 7 ที่ยังให้สิทธิเมื่อการให้สิทธินั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง สะท้อนว่าความชอบธรรมของการลดภาษีตามอนุสัญญาอยู่ที่การจัดภาษีซ้อนจริง ไม่ใช่การสร้างภาษีต่ำซ้อน

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น ตอบจากตัวบทอนุสัญญาฉบับลงนาม 7 เมษายน 2533 พิจารณา ข้อความที่ MLI แก้ไข มาตรา 40 มาตรา 41 มาตรา 50 และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และคำพิพากษาศาลฎีกา โดยระบุข้อยกเว้นของแต่ละหลักไว้ในคำตอบ

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับญี่ปุ่น ฉบับที่ใช้บังคับคือฉบับใด

ฉบับที่ใช้บังคับลงนามที่กรุงโตเกียววันที่ 7 เมษายน 2533 พร้อมพิธีสาร มีผลวันที่ 30 สิงหาคม 2533 แทนฉบับลงนาม 1 มีนาคม 2506 ตามข้อ 26 วรรค 3 และตั้งแต่ภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเหตุที่เกิดขึ้นวันที่ 1 มกราคม 2566 ต้องอ่านคู่กับข้อความที่ MLI แก้ไข ต้นฉบับทำเป็นภาษาอังกฤษภาษาเดียว



บริษัทไทยจ่ายค่าบริการให้บริษัทญี่ปุ่นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่

ถ้าบริษัทญี่ปุ่นไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย ค่าบริการเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ไทยเก็บภาษีไม่ได้ ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ข้อยกเว้นมีสองกรณี คือเนื้อแท้ของเงินเป็นค่าตอบแทนข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรมซึ่งเป็นค่าสิทธิร้อยละ 15 ตามข้อ 12 และบุคลากรญี่ปุ่นให้บริการในไทย รวมกัน เกิน หก เดือนในสิบสองเดือนใด ๆ สำหรับ โครงการ เดียวกัน หรือ ที่เกี่ยวเนื่อง ซึ่งเป็น สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรค 4 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 ยังต้องนำส่งแยกต่างหาก

เงินปันผลที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้นญี่ปุ่นเสียภาษีไทยอัตราเท่าใด

ร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ประกอบบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ค) สำหรับผู้รับที่เป็นบริษัท และตามมาตรา 50 (2) (จ) สำหรับ บุคคลธรรมดา ที่มีได้ เป็น ผู้อยู่ในประเทศไทย เพดาน ตาม ข้อ 10 วรรค 2 คือร้อยละ 15 สำหรับกิจการอุตสาหกรรมและร้อยละ 20 กรณีอื่น ใช้เฉพาะบริษัทที่ถือหุ้นมีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 และสูงกว่าอัตราตามกฎหมายไทย จึงไม่ลดภาษี

ดอกเบี้ยที่จ่ายไปญี่ปุ่นหักภาษีร้อยละเท่าใด

ร้อยละ 10 เมื่อ ผู้รับ เป็น สถาบันการเงิน หรือ บริษัท ประกันภัย ญี่ปุ่น ตาม ข้อ 11 วรรค 2 (ก) ร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 เมื่อผู้รับเป็นบริษัทอื่น เพราะเพดานร้อยละ 25 ในข้อ 11 วรรค 2 (ข) สูงกว่า และร้อยละ 15 ตามมาตรา 50 (2) (ก) เมื่อ ผู้รับ เป็น บุคคลธรรมดา ดอกเบี้ย ที่ จ่าย แก่ รัฐบาล ธนาคารกลาง หรือ สถาบันการเงินที่รัฐบาลญี่ปุ่นเป็นเจ้าของทั้งหมดได้รับยกเว้นตามข้อ 11 วรรค 3 ส่วนดอกเบี้ยที่เกินอัตราตลาด เพราะความสัมพันธ์พิเศษไม่ได้รับอัตราตามอนุสัญญาในส่วนที่เกินตามข้อ 11 วรรค 7

ค่าสิทธิและค่าลิขสิทธิ์ที่จ่ายไปญี่ปุ่นเสียภาษีเท่าใด

ร้อยละ 15 ตามข้อ 12 วรรค 2 ซึ่งเท่ากับอัตราตามมาตรา 70 นิยามในข้อ 12 วรรค 3 รวมลิขสิทธิ์ ภาพยนตร์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ สูตรหรือกรรมวิธีลับ และข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ แต่ไม่รวมค่าเช่าอุปกรณ์ ค่าเช่าอุปกรณ์ตกอยู่ในข้อ 20 วรรค 3 และหักร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ได้

ลูกจ้างญี่ปุ่นที่มาทำงานในไทยต้องเสียภาษีไทยหรือไม่

ได้รับยกเว้นตามข้อ 14 วรรค 1 เมื่อครบสามเงื่อนไขพร้อมกัน คืออยู่ในไทยไม่เกิน 180 วันในปีปฏิทิน ผู้จ่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น และค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของวิสาหกิจที่เสียภาษีในไทย ถ้าบริษัทลูกในไทยขาดใช้ค่าตอบแทนคืนให้บริษัทแม่ หรือลูกจ้างอยู่เกิน 180 วัน ไทยเก็บภาษีได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ค่าตอบแทนกรรมการของบริษัทไทยไทยเก็บภาษีได้เสมอตามข้อ 15



การให้บริการในไทยนานเท่าใดจึงเป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น

การให้บริการ รวม บริการให้คำปรึกษา ผ่าน ลูกจ้าง หรือ พนักงาน ใน ไทย เป็น สถานประกอบการ ถาวร เมื่อ กิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องรวมกันเกินหกเดือนภายในสิบสองเดือนใด ๆ ตามข้อ 5 วรรค 4 ส่วนที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบ หรือกิจกรรมควบคุมงานเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อมีอยู่เกินสามเดือนตามข้อ 5 วรรค 3 และตัวแทนที่มีบทบาทหลักนำไปสู่การทำสัญญาอาจ ทำให้มีสถานประกอบการถาวรโดยไม่ต้องนับเวลาตามข้อ 5 วรรค 6 ที่ปรับโดย MLI Article 12

เชิงอรรถ

1. กรมสรรพากร หน้ารายการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แถว "ญี่ปุ่น" ระบุประเภทเอกสาร "อนุสัญญา (DTA)" และ "พิธีสาร (Protocol)" ลงนาม "7 เมษายน 2533" มีผลบังคับใช้ "30 สิงหาคม 2533" สถานะ "มีผลบังคับใช้" คอลัมน์ปรับปรุงโดย MLI "ใช่" และ MLI มีผลบังคับใช้ "1 กรกฎาคม 2565" (rd.go.th/765.html, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
2. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ ทำอนุสัญญาและพิธีสาร **"DONE in duplicate at Tokyo on this seventh day of April, 1990 in the English language."** คำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากรใช้ถ้อยคำว่า "ทำคู่กันเป็นสองฉบับ ณ กรุงโตเกียว เมื่อวันที่ 7 เมษายน พุทธศักราช 2533 เป็นภาษาอังกฤษ" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 28 และ 30 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ [japan_th_dta.pdf](#), ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
3. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 26 paragraph 2 "This Convention shall enter into force on the thirtieth day after the date of the exchange of instruments of ratification and shall have effect: ... (b) in Thailand: (i) in respect of taxes withheld at the source, on amounts paid or remitted to non-residents on or after the first day of January of the calendar year next following that in which this Convention enters into force; (ii) in respect of other taxes on income for any taxable year or accounting period beginning on or after the first day of January of the calendar year next following that in which this Convention enters into force." และวรรค 3 "The Convention between Japan and Thailand ... signed at Bangkok on March 1, 1963, **shall terminate and cease to have effect** in respect of income to which this Convention applies" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 27 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ [japan_th_dta.pdf](#), ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
4. กระทรวงการคลังญี่ปุ่น Synthesised Text of the MLI and the Convention between Japan and Thailand หน้า 1 ระบุว่า MLI "signed by Japan on June 7, 2017 and by Thailand on February 9, 2022" และ "the document does not constitute a source of law. The authentic texts of the Convention and the MLI are the only legal texts applicable." หน้า 2 "The MLI enters into force for Japan on January 1, 2019 and for Thailand on July 1, 2022 and has effect as follows: ... (a) with respect to taxes withheld at source on amounts paid or credited to non-residents, where the event giving rise to such taxes occurs **on or after January 1, 2023**; and (b) with respect to all other taxes levied by that Contracting State, for taxes levied with respect to taxable periods beginning on or after January 1, 2023." (mof.go.jp, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)



5. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ลดอัตราหรือยกเว้นภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้กับต่างประเทศ (กรมสรรพากร rd.go.th/2374.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนคืออะไร ของเว็บไซต์นี้)
6. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 1 "This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States." และ Article 2 paragraph 1 ภาษีที่อยู่ในขอบเขต "(a) In Japan: (i) the income tax; and (ii) the corporation tax ... (b) In Thailand: (i) the income tax; and (ii) the petroleum income tax" (กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 3-4 และ คำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
7. ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 "เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี (1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3 (2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ... (ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย (3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ" (กรมสรรพากร rd.go.th/5207.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
8. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 4 paragraph 1 "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, place of incorporation, place of head or main office or any other criterion of a similar nature. But this term does not include any person who is liable to tax in that Contracting State in respect only of income from sources in that Contracting State." และ วรรค 2 "Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person is a resident of both Contracting States, then **the competent authorities of the Contracting States shall determine by mutual agreement** the Contracting State of which that person shall be deemed to be a resident for the purposes of this Convention." (กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 5-6 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
9. ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 "ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ เนื่องจาก กิจการ ของ นายจ้าง ในประเทศไทย หรือ เนื่องจาก ทรัพย์สิน ที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ **ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ** ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
10. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 5 paragraph 1 "the term 'permanent establishment' means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on." วรรค 3 "A building site, a construction, installation or assembly project or supervisory activities in connection therewith, constitute a permanent establishment if such site, project or activities last **more than 3 months.**" และวรรค 4 "An enterprise of a Contracting State shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it furnishes in that other Contracting State, services including consultancy services through employees or other personnel provided that such activities last **(for the same project or two or more connected projects)** for a



period or periods aggregating **more than 6 months within any twelve-month period.**" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 6-7 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

11. อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 5 วรรค 5 ฉบับที่ปรับโดย MLI Article 13 paragraph 2 "the term 'permanent establishment' shall be deemed not to include: a) i) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise; ... iv) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or of collecting information, for the enterprise; b) ... any activity not described in subparagraph a); c) ... any combination of activities ... **provided that such activity ... is of a preparatory or auxiliary character.**" และ MLI Article 13 paragraph 4 ไม่ให้ใช้ข้อยกเว้นนี้กับสถานธุรกิจที่วิสาหกิจหรือ "a closely related enterprise" ประกอบธุรกิจที่เป็น "complementary functions that are part of a cohesive business operation" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 7-9 และ คำแปล ภาษาไทย ของ กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
12. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 5 paragraph 6 (b) "has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned Contracting State a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise from which he regularly fills orders or makes deliveries on behalf of the enterprise; or (c) has no such authority, but **habitually secures orders** in the first-mentioned Contracting State wholly or almost wholly for the enterprise" ส่วน อนุวรรค (a) ถูกแทน ด้วย MLI Article 12 paragraph 1 ซึ่งให้ ถือว่า มีสถานประกอบการ ถาวร เมื่อ บุคคล "habitually concludes contracts, or **habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts** that are routinely concluded without material modification by the enterprise" และ MLI Article 12 paragraph 2 ซึ่งแทนวรรค 7 และพิธีสารข้อ 1 ว่าบุคคลที่ทำการ "exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related" ไม่เป็นตัวแทนอิสระ โดย MLI Article 15 ถือว่าเกี่ยวข้องใกล้ชิดเมื่อถือประโยชน์ "more than 50 per cent" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 9-11 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
13. ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ "บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่ง ตั้งขึ้น ตามกฎหมาย ของ ต่างประเทศ มี ลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อ ในการ ประกอบกิจการ ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุ ให้ได้รับ เงินได้ หรือ ผลกำไร 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 ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะ อุทธรณ์การประเมินก็ได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
14. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการใน ที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจาก กิจการ หรือ เนื่องจาก กิจการ ที่ได้ **กระทำในประเทศไทย**ในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
15. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 7 paragraph 1 "The income or 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 income or profits of the enterprise may be taxed in that other Contracting State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment." วรรค 3 ให้หัก "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" และวรรค 8 "the term 'income or profits' does not include payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any property (other than immovable property), **which is not property in respect of which the royalties referred to in paragraph 3 of Article 12 are paid.**" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 12-13 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

16. ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 "เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด" (1) "เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ..." (2) "เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม ..." (3) "ค่าแห่งกิตติคุณ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี ..." (4) "(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ..." และ "(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ... เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน" (อนุมาตรา (ข) ตรวจ 23 ตุลาคม 2569) (5) "เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน ..." (6) "เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ..." (7) "เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ" (8) "เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของเว็บไซต์นี้)
17. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) "(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค) ร้อยละ 15" "(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ร้อยละ 10" "(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิร้อยละ 10" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html และ 5938.html, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว)
18. พิธีสารท้ายอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 2 "With reference to paragraph 3 of Article 7 of the Convention, **no deduction shall be allowed** in respect of amounts paid or charged (other than reimbursement of actual expenses) by a permanent establishment of an enterprise to the head office of the enterprise or any other offices thereof, by way of: (a) royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights; (b) commission, for specific services performed or for management; and (c) interest on moneys lent to the permanent establishment; except where the enterprise is a banking institution." และข้อ 3 "in the case of a resident of Japan who does not claim taxation in Thailand on the basis of the actual net profits of the permanent establishment in Thailand, nothing in the said paragraphs shall preclude Thailand from determining the profits to be attributed to that permanent establishment on the basis of **a certain reasonable percentage of the gross receipts**" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 29-30 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_p.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)



19. ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 คัดเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย "ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้ (1) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คูณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีแล้ว คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น ... ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสามที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ (2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่ (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, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
20. อนุสัญญาะหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 10 paragraph 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 which owns at least 25 per cent of the voting shares** of the company paying the dividends during the period of six months immediately before the end of the accounting period for which the distribution of profits takes place, the tax so charged shall not exceed: (a) **15 per cent** of the gross amount of the dividends in the case of the dividends paid by a company engaged in an industrial undertaking; or (b) **20 per cent** of the gross amount of the dividends in other cases." วรรค 3 (b) นิยาม "industrial undertaking" ว่ารวมกิจการ "manufacturing, assembling and processing" "construction, civil engineering and shipbuilding" "production of electricity or gas or the supply of water" และ "agriculture, forestry, fishery, and the carrying on of a plantation" และพิธีสารข้อ 4 ให้หมายความรวมถึง "any undertaking entitled to the privileges accorded under the laws of Thailand on the promotion of industrial investment" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 14-15 และ 30 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
21. พิธีสารท้ายอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ข้อ 5 "Nothing in the Convention shall be construed as preventing Thailand from imposing tax on the disposal out of Thailand of profits made by a permanent establishment in accordance with **Section 70 Bis of the Thai Revenue Code, B. E. 2481 (1938).**" ประกอบประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ วรรคหนึ่ง "บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกจากรายการประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย" (rd.go.th/5939.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้ว) (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 29-30 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_p.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
22. อนุสัญญาะหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 11 paragraph 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 and **is a company** which is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: (a) **10 per cent** of the gross amount of the interest if it is received by any financial institution (including an insurance company); (b) **25 per cent** of the gross amount of the interest in other cases." และวรรค 3 "interest arising in a Contracting State and paid to the Government of the other Contracting State, a local authority thereof, the Central Bank of that other Contracting State or any financial institution wholly owned by the



- Government of that other Contracting State, **shall be exempt from tax** in the first-mentioned Contracting State." (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 16 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
23. อนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่น ฉบับที่ปรับโดย MLI Article 7 paragraph 1 "Notwithstanding any provisions of the Convention, a benefit under the Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was **one of the principal purposes** of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Convention." และอาร์มบทใหม่ตาม MLI Article 6 "without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements ...)" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 3 และ 26-27 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
24. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 12 paragraph 2 "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 and films or tapes for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for **information concerning industrial, commercial or scientific experience.**" และวรรค 5 ให้ใช้วรรค 1 2 และ 4 "to proceeds arising from the alienation of any copyright ... patent, trade mark, design or model, plan, or secret formula or process" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 17-18 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
25. ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ ฉบับลงนาม 11 มิถุนายน 2558 ข้อ 5 วรรค 3 (a) โครงการก่อสร้าง "last more than 12 months" และ (b) การให้บริการ "for a period or periods aggregating more than 183 days within any twelve-month period" ข้อ 10 วรรค 2 เงินปันผล "shall not exceed 10 per cent" ข้อ 10A วรรค 2 ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ "shall not exceed 10 per cent of the gross amount" และข้อ 12 วรรค 2 ค่าสิทธิร้อยละ 5 8 และ 10 โดยร้อยละ 8 รวม "the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment" ข้อ 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." ข้อ 15 วรรค 2 (c) "the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State" และข้อ 22 (b) ให้ไทยยกเว้นเงินปันผลจากบริษัทสิงคโปร์แก่บริษัทไทย "which owns not less than 25 per cent of the voting shares of the company paying the dividend" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore_en_dta_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ ของเว็บไซต์นี้)
26. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 14 paragraph 1 "Subject to the provisions of Articles 15 to 19, remuneration or income, **other than a pension or similar remuneration**, derived by a resident of one of the Contracting States in respect of personal (including professional) services rendered in the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State. However, such remuneration or income shall be exempt from tax in that other Contracting State if: (a) the recipient is present in that other Contracting State for a period or periods not exceeding in the aggregate **180 days in the calendar year concerned**; (b) the remuneration or income is paid by, or on behalf of, a person who is a resident of the first-mentioned Contracting State; and (c) the remuneration or income is **not borne by an enterprise chargeable to tax in that other Contracting State.**" (กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 19 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)



27. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 15 "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.**" และ Article 17 paragraph 2 (a) "Any pension paid by, or out of funds to which contributions are made by, a Contracting State or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that Contracting State or local authority thereof shall be taxable only in that Contracting State. (b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that other Contracting State." (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 19-21 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
28. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 20 paragraph 1 "Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that Contracting State." และวรรค 3 "Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing Articles of this Convention and arising in the other Contracting State **may be taxed in that other Contracting State.**" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 22 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
29. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 13 paragraph 2 ผลได้จากทรัพย์สินที่เป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวร "may be taxed in that other Contracting State" วรรค 3 ผลได้จากเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ "shall be taxable only in that Contracting State" และ วรรค 4 "Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1 to 3 of this Article and paragraph 5 of Article 12 and arising in the other Contracting State **may be taxed in that other Contracting State.**" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 18-19 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
30. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 18 paragraph 1 ยกเว้นภาษีของรัฐที่ไปเยือน "in respect of the remuneration for such teaching or research" สำหรับผู้ที่ได้รับเชิญไปสอนหรือวิจัย "for a period not exceeding two years" และ Article 19 ยกเว้นภาษีแก่นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมสำหรับ "(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 **for a period not exceeding five years**, provided the income constitutes earnings necessary for his maintenance and education." (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 21-22 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
31. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 21 paragraph 1 "**Subject to the laws of Thailand** regarding the allowance as a credit against Thai tax of tax payable in any country other than Thailand, where a resident of Thailand derives income from Japan which may be taxed in Japan in accordance with the provisions of this Convention, the amount of Japanese tax payable in respect of that income shall be allowed as a credit against the Thai tax imposed on that resident. The amount of credit, however, shall not exceed that part of the Thai tax which is appropriate to that income." วรรค 2 (b) เครดิตภาษีที่บริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลเสียเมื่อบริษัทญี่ปุ่นถือหุ้น "not less than 25



per cent either of the voting shares of the company paying the dividend, or of the total shares issued by that company" (กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 22-23 และ คำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

32. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 21 paragraph 3 "the term 'Thai tax payable' shall be deemed to include the amount of the Thai tax which would have been paid if the Thai tax had not been reduced in accordance with the provisions of paragraph 2 of Article 10 or paragraph 2 or 5 of Article 12." วรรค 4 (a) (i) "the provisions of the sections 31, 33, 34, 35 (2), 35 (3), 35 (4) or 36 (4) of the Investment Promotion Act, B. E. 2520 (1977), as effective on the date of the signature of this Convention" วรรค 4 (b) ไม่ใช้กับมาตรา 35 (3) หรือ 36 (4) สำหรับเงินได้ "arising after the thirteenth taxable year since the exemption from, or reduction of, Thai tax is first granted ... or since this Convention has effect, whichever is later" และ วรรค 5 เครดิต "shall not exceed 25 per cent of the gross amount thereof" พิธีสารข้อ 7 ให้มาตราที่แก้ไขภายหลังยังอยู่ในอนุวรรค (i) "so long as such modification is made only to such an extent that the scope of the benefit accorded by such section as effective on the date of the signature of the Convention is not altered" (กระทรวงการคลัง ญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 23-24 และ 30 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
33. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 มาตราที่ระบบระบุ บ. 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 เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ข้อ 8(2) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายนำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70(2)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยคำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษีซ้อน" และ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีซ้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
34. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539 มาตราที่ระบบระบุ บ. พ.พ. มาตรา 797 บ. รัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ฉบับย่อ โจทก์อ้างว่าผู้ขายสินค้าญี่ปุ่น "ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน" และศาลฟังว่า "โจทก์ต้องทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทย แล้วโจทก์จึงทำใบสั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยโจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่อง โจทก์ก็ต้องรับผิดชอบลูกค้าตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับลูกค้า ผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับอยู่ใน รูป ของ กำไร ไม่ใช่ ค่าบำเหน็จจากการ เป็น ตัว แทน หรือนายหน้า" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วย คำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษีซ้อน" และ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีซ้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
35. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มาตราที่ระบบระบุ บ. รัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ฉบับย่อ "โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ" ส่วนการซื้อขายที่ไม่มีสัญญาเป็นหนังสือ ฉบับเต็มระบุว่า "โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่า" โจทก์มิได้ทำการแทน (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียนตัวบทที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
36. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 มาตราที่ระบบระบุ บ. รัษฎากร มาตรา 3 (2) 50 54 70 ทวิ ฉบับย่อ "ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นระบุว่า กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด จะยังคงใช้บังคับในการเก็บภาษีอากรจากเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่บทของอนุสัญญานี้ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น" และ "ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงิน



กำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าเงื่อนไขตามที่ บ. รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยคำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษี ช้อน" และ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีช้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)

37. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 มาตราที่ระบบระบุ บ. รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ 76 ทวิ และอนุสัญญาภาษีช้อนระหว่างประเทศ ไทยกับเบลเยียม ฉบับย่อ "แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการ มีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนอันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ... ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หากมีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการ สำหรับ ธุรกิจ ตาม สัญญาซื้อขาย ไป ด้วย ไม่" (ระบบสืบค้น คำพิพากษา ศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ปรากฏใน ผล ค้น คำ "อนุสัญญา ญี่ปุ่น ภาษีช้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
38. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้ อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตาม อนุสัญญาภาษีช้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้ พึงประเมินตาม บ. รัชฎากร มาตรา 40 (3)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียน ดัชนีที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
39. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "หากโจทก์ไม่ได้หักภาษีและไม่ได้นำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักนำส่งแก่เจ้าเลยภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนด โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับ RIM Canada หรือ RIM Singapore ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระ ตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและไม่ได้นำส่ง ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของ เดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียนดัชนีที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
40. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ธนาคาร ดอยช์แบงก์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย (แผนกภาษีอากร) มาตราที่ระบบระบุ บ. รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (2) 65 ทรี (14) 70 ทวิ และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ฉบับย่อ "โจทก์จึงต้องมี ภาระการพิสูจน์ว่า จำนวนรายจ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคมีจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควร" (ระบบ สืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจแล้วตามทะเบียนดัชนีที่ยืนยันแล้วของสำนักงาน)
41. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534 มาตราที่ระบบระบุ บ. รัชฎากร มาตรา 66 70 ฉบับย่อ "สำนักงานสาขา ประเทศไทยอันเป็น นิติบุคคลเดียวกันกับบริษัทจึงเป็นผู้กระทำกิจการอันเป็นเหตุให้บริษัทได้รับเงินค่าสิทธิในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีตาม บ. รัชฎากร มาตรา 66 กรณีมิใช่เงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 โจทก์ผู้จ่ายเงิน ค่าสิทธิจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ปรากฏในผลค้น คำ "ประเทศญี่ปุ่น เว้นการเก็บภาษีช้อน", ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
42. บทความ "หนังสือรับรองถิ่น ที่อยู่ทาง ภาษี และการ ใช้สิทธิ ตาม อนุสัญญา ภาษี ช้อน" ของเว็บไซต์นี้ (eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html) อธิบายแบบ ร.อ.21 และ ร.อ.22 เอกสารประกอบ และขอบเขตของหนังสือรับรอง จากหน้า ของสำนักงานสรรพากรภาค 2 rd.go.th/region/02/48.html (ตรวจ 23 กันยายน 2569)
43. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีช้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยว กับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 23 paragraph 1 "Where a resident considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of 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 Convention." และ ประโยคที่ MLI Article 16 paragraph 2 เพิ่มในวรรค 2 "Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States." (กระทรวง การคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 25 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)



44. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 7 เมษายน 2533) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 24 paragraph 1 ข้อสนทนาที่แลกเปลี่ยน "shall be treated as secret and shall not be disclosed to any person other than those, including a court, concerned with the assessment and collection of the tax or the determination of appeal in relation thereto." วรรค 2 (c) ไม่ผูกพันให้ "supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process" (กระทรวงการคลังญี่ปุ่น mof.go.jp เอกสาร SynthesizedTextforJapan_Thailand_EN.pdf หน้า 25-26 และคำแปลภาษาไทยของกรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ japan_th_dta.pdf, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
45. 所得税法 (昭和四十年法律第三十三号 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ของญี่ปุ่น) 第二百十三條第一項 "前条第一項の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号の区分に応じ当該各号に定める金額とする。" 第一号 "前条第一項に規定する国内源泉所得 (次号及び第三号に掲げるものを除く。)" "その金額 ... に百分の二十の税率を乗じて計算した金額" (ภาษีที่ต้องหักตามมาตรา 212 วรรคหนึ่ง คือร้อยละ 20 ของเงินได้จากแหล่งในญี่ปุ่นที่จ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่, ระบบฐานข้อมูลกฎหมาย e-Gov laws.e-gov.go.jp API บทบัญญัติมาตรา 213, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
46. ศาลสูงสุดญี่ปุ่น (最高裁判所第二小法廷) คำพิพากษาวันที่ 4 ธันวาคม 2009 (平成21年12月4日) คดีหมายเลข 平成21(行ヒ)199 คดีขอเพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ ผลคดียกฎีกา รายงานใน 集民 第232号541頁 ประเด็น "租税特別措置法 ... 40条の4第1項は ... 日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定 7条1項に違反するか" สาระที่ศาลวาง "租税特別措置法 ... 40条の4第1項は ... 協定 7条1項に違反しない" (บทบัญญัติว่าด้วยบริษัทต่างประเทศภายใต้การควบคุมของกฎหมายมาตรการพิเศษทางภาษี มาตรา 40 ของ 4 วรรค 1 ไม่ขัดต่อข้อ 7 วรรค 1 ของ ความตกลงญี่ปุ่น ถึง สิงคโปร์) (ศาลสูงสุดญี่ปุ่น courts.go.jp/hanrei/38223/detail2/, ตรวจ 23 ตุลาคม 2569)
47. 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)
48. 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)
49. Joel Slemrod, "Does It Matter Who Writes the Check to the Government? The Economics of Tax Remittance", National Tax Journal 61(2) (2008) DOI 10.17310/ntj.2008.2.05 (ตรวจ 28 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ มาตรา 70 ของเว็บไซต์นี้)
50. Michael P. Devereux and John Vella, "Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?", Fiscal Studies 35(4) (2014) DOI 10.1111/j.1475-5890.2014.12038.x อ่านฉบับ Oxford University Centre for Business Taxation WP 14/25 หน้า 2-5 (สรุปความ, ตรวจ 29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ Service PE ของเว็บไซต์นี้)

