

## อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์: อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย สถานประกอบการถาวร และการขจัดภาษีซ้อนตามความตกลง พ.ศ. 2558

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย  
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/thailand-singapore-double-tax-treaty.html>

### สาระสำคัญโดยสรุป

- ฉบับที่ใช้บังคับลงนาม 11 มิถุนายน 2558 มีผล 15 กุมภาพันธ์ 2559 ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในไทยใช้อัตราตามความตกลงกับเงินได้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2560
- เงินปันผลจากบริษัทไทยไปสิงคโปร์ จำกัดไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งเท่ากับอัตราตามมาตรา 70 อยู่แล้ว ความตกลงจึงไม่ได้ลดภาระในส่วนนี้
- ดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างบริษัทในกลุ่มที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน ยังเสียร้อยละ 15 ได้ อัตราร้อยละ 10 ใช้เฉพาะสถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย และหนี้จากการขายเชื่อระหว่างผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน
- ค่าสิทธิแบ่งสามอัตรา ร้อยละ 5 สำหรับลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม วิทยาศาสตร์ และภาพยนตร์ ร้อยละ 8 สำหรับสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และค่าเช่าอุปกรณ์ ร้อยละ 10 กรณีอื่น
- ค่าบริการของบริษัทสิงคโปร์ที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ไทยเก็บภาษีไม่ได้ แต่ถ้าเนื้อแท้เป็นค่าสิทธิ ศาลฎีกาให้หักภาษีตามข้อ 12



- การให้บริการในไทยผ่านลูกจ้างเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ โครงการก่อสร้างเมื่อเกิน 12 เดือน
- ผู้ที่ถูกเก็บภาษีไม่ตรงความตกลงยื่นขอวิธีการตกลงร่วมกันได้ภายใน 3 ปีนับแต่ได้รับแจ้งการกระทำนั้นครั้งแรก
- ตั้งแต่ 1 มกราคม 2566 สิทธิตามความตกลงอยู่ภายใต้การทดสอบวัตถุประสงค์หลักที่ MLI เพิ่มเป็นข้อ 26A การจัดโครงสร้างผ่านสิงคโปร์เพื่อให้ได้อัตราที่ต่ำลงเป็นหลักอาจถูกปฏิเสธสิทธิ

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ ฉบับที่ใช้บังคับอยู่คือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ลงนามเมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2558 ณ สิงคโปร์ มีผลใช้บังคับวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559 และในฝั่งไทยใช้กับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเงินได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 แทนอนุสัญญาฉบับปี 2518 ความตกลงจำกัดภาษีที่ประเทศต้นทางเก็บได้ คือ เงินปันผลไม่เกินร้อยละ 10 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย และหนี้จากการขายเชื่อ ส่วนดอกเบี้ยกรณีอื่นร้อยละ 15 ค่าสิทธิร้อยละ 5 8 หรือ 10 ตามประเภท และภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิไม่เกินร้อยละ 10 บริษัทสิงคโปร์ที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยไม่ต้องเสียภาษีไทยจากกำไรธุรกิจ และการให้บริการในไทยเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ บทความนี้อ่านความตกลงที่ละข้อจากต้นฉบับที่กรมสรรพากรเผยแพร่ เทียบ กับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แนว คำพิพากษา ศาลฎีกา และ แนว คำพิพากษา ต่างประเทศเรื่องเจ้าของผู้รับประโยชน์

**สถานะกฎหมาย ณ 15 ตุลาคม 2569:** ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ ฉบับลงนาม 11 มิถุนายน 2558 และพิธีสารท้ายความตกลงใช้บังคับอยู่ ต้นฉบับทำเป็นภาษาไทยและภาษาอังกฤษ ทั้งสองฉบับเป็นหลักฐานเท่าเทียมกัน แต่ถ้าตีความต่างกันให้ถือฉบับภาษาอังกฤษ<sup>1</sup> ถ้อยคำที่ยกในเชิงอรรถจึงคัดจากฉบับภาษาอังกฤษในไฟล์ของกรมสรรพากร ส่วนอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายไทยคัดจากมาตรา 70 และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ฉบับปัจจุบันบนเว็บไซต์กรมสรรพากร ความตกลงฉบับนี้ยังถูกปรับโดยอนุสัญญาพหุภาคีเพื่อนำมาตรการเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้เพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Multilateral Convention หรือ MLI) ซึ่งมีผลกับความตกลงไทยกับสิงคโปร์ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2565 และใช้กับ ภาษี หัก ณ ที่จ่าย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2566 (ตาราง วันที่ มีผลบังคับใช้ ของ กรมสรรพากร rd.go.th ไฟล์ entry\_110669.pdf ลำดับที่ 34) MLI เพิ่มอารัมภบทว่าความตกลงไม่มุ่งสร้างโอกาสให้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงด้วยการหลีกเลี่ยงหรือเลี่ยงภาษี รวมถึงการเลือกใช้อนุสัญญา (treaty shopping) และเพิ่มข้อ 26A ว่าด้วยการทดสอบวัตถุประสงค์หลัก (principal purpose test) ซึ่งไม่ให้สิทธิตามความ



ตกลงเมื่อสรุปได้อย่างมีเหตุผลว่าการได้สิทธินั้นเป็นวัตถุประสงค์หลักประการหนึ่งของการจัดการหรือธุรกรรม เว้นแต่ พิสูจน์ได้ว่าการให้สิทธิ นั้น สอดคล้อง กับ วัตถุประสงค์ ของ บท ที่ เกี่ยวข้อง (ข้อความสังเคราะห์ที่กรมสรรพากรสิงคโปร์ IRAS เผยแพร่ iras.gov.sg, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)

## อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ คืออะไร และฉบับใดใช้บังคับ

อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ คือความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลสิงคโปร์ที่แบ่งสิทธิเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสองประเทศ เพื่อไม่ให้เงินได้ก่อนเดิยถูกเก็บภาษีเต็มอัตราทั้งสองฝั่ง ฉบับที่ใช้บังคับลงนามวันที่ 11 มิถุนายน 2558 และมีผลวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559

ไทยและสิงคโปร์มีอนุสัญญาภาษีซ้อนมาตั้งแต่ฉบับลงนามวันที่ 15 กันยายน 2518 ฉบับนั้นใช้มาว่าสี่สิบปีจน สอง ประเทศ ลงนาม ฉบับ ใหม่ ที่ สิงคโปร์ เมื่อ วันที่ 11 มิถุนายน 2558 และ กระทรวงการคลัง สิงคโปร์ ประกาศว่าฉบับใหม่มีผลใช้บังคับวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559<sup>2</sup> เอกสารที่กรมสรรพากรเผยแพร่ใช้ชื่อเต็มว่า ความตกลง ระหว่าง รัฐบาล แห่ง ราชาอาณาจักรไทยกับ รัฐบาล แห่ง สาธารณรัฐสิงคโปร์ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ มีพิธีสารแนบท้ายสองข้อ

วันที่มีผลใช้บังคับกับวันที่เริ่มใช้อัตราภาษีไม่ใช่วันเดียวกัน ข้อ 27 วรรค 2 (ข) กำหนดว่าในประเทศไทย ภาษีหัก ณ ที่จ่ายใช้ความตกลงกับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินถัดจากปีที่ความตกลงมีผล และภาษีเงินได้อื่นใช้กับปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีถัดไปเช่นกัน<sup>3</sup> เมื่อความตกลงมีผลในปี 2559 อัตราใหม่จึงเริ่มใช้กับเงินได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 และกับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่นั้นขึ้น ข้อพิพาทเกี่ยวกับเงินที่จ่ายก่อนปี 2560 ยังต้องอ่านอนุสัญญาฉบับ 2518

ในกฎหมายไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีผลลดภาษีด้วยตัวเอง ประมวลรัษฎากรรับอนุสัญญาเข้ามาผ่านพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ซึ่งลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศ<sup>4</sup> กรมสรรพากรอ้างพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้คู่กับข้อของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ทุกครั้งที่ตอบข้อหารือ ดังจะเห็นในหัวข้อคำถามจากธุรกิจด้านล่าง ภาพรวมของอนุสัญญาทุกฉบับอยู่ในคู่มือ อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย

## ใครใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ได้: ผู้มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 4

ผู้ใช้สิทธิตามอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ได้ต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของไทยหรือสิงคโปร์ตามข้อ 4 คือบุคคลที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้นเพราะภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่จดทะเบียน สถานที่จัดการ หรือเกณฑ์อื่นทำนองเดียวกัน



ข้อ 4 วรรค 1 นิยามผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาว่า บุคคลที่ตามกฎหมายของรัฐนั้นต้องเสียภาษีในรัฐนั้น เพราะภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง สถานที่จัดการ หรือเกณฑ์อื่นทำนองเดียวกัน<sup>5</sup> บริษัทที่จดทะเบียนในสิงคโปร์จึงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสิงคโปร์ ถ้ากฎหมายสิงคโปร์ถือว่าต้องเสียภาษีที่นั่น การมีชื่อเป็นบริษัทสิงคโปร์อย่างเดียวยังไม่พอ ผู้จ่ายเงินในไทยต้องมีหลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 4 ในปีที่ย้าย

กรณีบริษัทเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของทั้งสองประเทศ เช่น จดทะเบียนในสิงคโปร์แต่ไทยถือว่ามิใช่สถานที่จัดการในไทย ข้อ 4 วรรค 3 ไม่ได้ตัดสินด้วยสถานที่จัดการที่แท้จริงเหมือนแม่แบบบางฉบับ แต่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองประเทศหาข้อยุติโดยความตกลงร่วมกัน<sup>5</sup> ระหว่างที่ยังไม่มีข้อยุติ บริษัทอาจเสียภาษีในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ของทั้งสองฝั่ง โครงสร้างที่ให้กรรมการชาวไทยประชุมและตัดสินใจในไทยทั้งหมดจึงเสี่ยงกว่าที่ผู้ลงทุนมักคาด

หลักฐานที่ใช้กันในทางปฏิบัติคือหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษีของประเทศผู้รับเงิน บริษัทไทยที่รับเงินจากสิงคโปร์ขอ หนังสือรับรองจาก กรมสรรพากร ด้วยแบบ ร.อ.22 รายละเอียด เอกสาร สถานที่ยื่น และขอบเขตของหนังสือรับรองอยู่ในบทความ หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษี<sup>6</sup> หนังสือรับรองยืนยันได้เพียงถิ่นที่อยู่ไม่ได้ยืนยันว่าผู้รับเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์ของเงินได้ ซึ่งเป็นเงื่อนไขแยกต่างหากในข้อ 10 ถึงข้อ 12

## อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ เทียบกับมาตรา 70

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ คือ เงินปันผลไม่เกินร้อยละ 10 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 หรือ 15 ตามประเภทผู้รับ ค่าสิทธิร้อยละ 5 8 หรือ 10 ตามประเภทสิทธิ และภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิไม่เกินร้อยละ 10

จุดเริ่มต้นอยู่ที่มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้ผู้จ่ายหักภาษีเมื่อบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทยได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย บัญชีอัตราภาษีเงินได้กำหนดร้อยละ 15 เป็นอัตราทั่วไป และร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ส่วนภาษีตามมาตรา 70 ทวิอัตราร้อยละ 10<sup>7</sup> อนุสัญญาไม่ได้สร้างหน้าที่หักภาษีใหม่ แต่จำกัดอัตราที่ไทยเก็บได้เมื่อผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และเจ้าของผู้รับประโยชน์ในสิงคโปร์ วิธีหักและความรับผิดชอบของผู้จ่ายอยู่ในบทความ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินที่จ่ายไปต่างประเทศตามมาตรา 70



| ประเภทเงินได้                                                                                                    | อัตราตามประมวลรัษฎากร | อัตราสูงสุดตามความตกลง 2558 | บทของความตกลง     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------------|-------------------|
| เงินปันผล                                                                                                        | ร้อยละ 10             | ร้อยละ 10                   | ข้อ 10 วรรค 2     |
| การจำหน่ายเงินกำไรของสาขา<br>(มาตรา 70 ทวิ)                                                                      | ร้อยละ 10             | ร้อยละ 10                   | ข้อ 10 ก          |
| ดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินหรือ<br>บริษัทประกันภัยเป็นเจ้าของผู้รับ<br>ประโยชน์                                     | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 10                   | ข้อ 11 วรรค 2 (ก) |
| ดอกเบี้ยหนี้จากการขายเชื่อ<br>อุปกรณ์ สินค้า หรือบริการ<br>ระหว่างผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน                         | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 10                   | ข้อ 11 วรรค 2 (ข) |
| ดอกเบี้ยกรณีอื่น รวมเงินกู้<br>ระหว่างบริษัทในกลุ่ม                                                              | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 15                   | ข้อ 11 วรรค 2 (ค) |
| ค่าสิทธิในลิขสิทธิ์งานวรรณกรรม<br>ศิลปกรรม วิทยาศาสตร์<br>ภาพยนตร์ และเทปออกอากาศ                                | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 5                    | ข้อ 12 วรรค 2 (ก) |
| ค่าสิทธิในสิทธิบัตร เครื่องหมาย<br>การค้า แบบ สูตรลับ และค่าเช่า<br>อุปกรณ์อุตสาหกรรม<br>พาณิชย์กรรม วิทยาศาสตร์ | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 8                    | ข้อ 12 วรรค 2 (ข) |
| ค่าสิทธิกรณีอื่น รวมค่าข้อสนเทศ<br>ทางเทคนิค (know-how)                                                          | ร้อยละ 15             | ร้อยละ 10                   | ข้อ 12 วรรค 2 (ค) |
| ค่าบริการที่เป็นกำไรธุรกิจ ไม่มี<br>สถานประกอบการถาวรในไทย                                                       | ตามประเภทเงินได้      | ไทยเก็บไม่ได้               | ข้อ 7 วรรค 1      |



ตารางนี้แสดงข้อเท็จจริงที่ผู้ประกอบการมักเข้าใจคลาดเคลื่อนสองเรื่อง เรื่องแรก อนุสัญญาฉบับใหม่ลดอัตราลงจากฉบับ 2518 จริง ฉบับเดิมจำกัดเงินปันผลไว้ที่ร้อยละ 20 ดอกเบี้ยกรณีทั่วไปร้อยละ 25 และค่าสิทธิร้อยละ 15<sup>8</sup> แต่อัตราของฉบับใหม่ต้องเทียบกับอัตราตามมาตรา 70 ไม่ใช่เทียบกับฉบับเดิม เงินปันผลและภาษีตามมาตรา 70 ทวิจึงเสียร้อยละ 10 เท่าเดิม เรื่องที่สอง ดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัทแม่ในสิงคโปร์ที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน ตกอยู่ในข้อ 11 วรรค 2 (ค) ซึ่งเป็นร้อยละ 15 เท่ากับอัตราในประมวลรัษฎากร การตั้งบริษัทการเงินของกลุ่มในสิงคโปร์จึงไม่ได้ลดภาษีดอกเบี้ยลงเอง เว้นแต่บริษัทนั้นเป็นสถาบันการเงินจริงและเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์ของดอกเบี้ย

## เงินปันผลและการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา: ข้อ 10 และข้อ 10 ก

เงินปันผลที่บริษัทไทยจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นในสิงคโปร์เสียภาษีในไทยได้ไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 10 วรรค 2 และสาขาของบริษัทสิงคโปร์ที่จำหน่ายเงินกำไรออกจากไทยเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิได้ไม่เกินร้อยละ 10 ตามข้อ 10 ก

ข้อ 10 วรรค 2 ให้ประเทศที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่เก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตน แต่ถ้าเจ้าของผู้รับประโยชน์ของเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศหนึ่ง ภาษีต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น<sup>9</sup> ความตกลงไม่มีอัตราพิเศษสำหรับผู้ถือหุ้นใหญ่ ต่างจากหลายฉบับที่ลดอัตราให้บริษัทที่ถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 10 หรือ 25 ขึ้นไป อัตราเดียวร้อยละ 10 ใช้กับทุกสัดส่วนการถือหุ้น

ข้อ 10 วรรค 4 ยกเว้นกรณีที่หุ้นซึ่งก่อให้เกิดเงินปันผลเกี่ยวเนื่องอย่างแท้จริงกับสถานประกอบการถาวรที่ผู้รับมีในไทย กรณีนั้นใช้ข้อ 7 แทน<sup>9</sup> ผลคือเงินปันผลรวมเข้ากับกำไรของสถานประกอบการถาวรและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยตามปกติ

ข้อ 10 ก เป็นบทที่ไทยเจรจาไว้เพื่อรักษาภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ข้อนี้ระบุว่าไม่มีความใดในความตกลงที่ห้ามไทยเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แต่อัตราต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนทั้งสิ้น<sup>10</sup> บริษัทสิงคโปร์ที่ประกอบกิจการในไทยผ่านสาขาจึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรของสาขา และเสียภาษีอีกชั้นเมื่อส่งกำไรกลับ เช่นเดียวกับบริษัทลูกที่จ่ายเงินปันผล กรมสรรพากรเคยตีความการจำหน่ายเงินกำไรไว้กว้าง ในหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/1357 ตัวแทนในไทยของบริษัทสิงคโปร์ที่มีอำนาจสั่งให้ลูกค้าในไทยชำระค่าสินค้าไปยังที่ใดก็ได้ถูกถือว่าจำหน่ายเงินกำไรและต้องเสียภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ<sup>11</sup> ขอบเขตของมาตรา 70 ทวิและแนวคำพิพากษาอยู่ในบทความมาตรา 70 ทวิ ภาษีการจำหน่ายเงินกำไร



เงินปันผลในทิศทางกลับ คือบริษัทสิงคโปร์จ่ายให้บริษัทไทย ข้อ 22 (ข) ให้ไทยยกเว้นภาษีเงินปันผลนั้น ถ้าบริษัทไทยถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทสิงคโปร์ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ถ้าถือน้อยกว่านั้น ไทยเก็บภาษีและให้เครดิตภาษีสิงคโปร์<sup>12</sup> รายละเอียดอยู่ในหัวข้อการจัดการเก็บภาษีซ้อนด้านล่าง

## ดอกเบี้ยตามข้อ 11: อัตราร้อยละ 10 และ 15 กับพิธีสารเรื่องอัตราที่ต่ำกว่า

ดอกเบี้ยที่จ่ายจากไทยไปสิงคโปร์เสียภาษีในไทยได้ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อเจ้าของผู้รับประโยชน์เป็นสถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัย หรือเป็นหนี้จากการขายเชื้อระหว่างผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และไม่เกินร้อยละ 15 ในกรณีอื่น ดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลสิงคโปร์ได้รับยกเว้น

ข้อ 11 วรรค 2 แบ่งดอกเบี้ยเป็นสามกลุ่ม กลุ่ม (ก) ร้อยละ 10 เมื่อดอกเบี้ยเป็นของสถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัยในฐานะเจ้าของผู้รับประโยชน์ กลุ่ม (ข) ร้อยละ 10 เมื่อดอกเบี้ยเกิดจากหนี้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่งขายเชื้ออุปกรณ์ สินค้า หรือบริการ ยกเว้นการขายระหว่างผู้ที่ไม่ได้ติดต่อกันอย่างเป็นอิสระ กลุ่ม (ค) ร้อยละ 15 ในกรณีอื่นทั้งหมด<sup>13</sup> วรรค 3 ยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลของอีกประเทศหนึ่ง และวรรค 4 นิยามรัฐบาลของสิงคโปร์ให้รวมธนาคารกลางสิงคโปร์ บริษัท Government of Singapore Investment Corporation และองค์กรตามกฎหมาย ส่วนรัฐบาลไทยรวมธนาคารแห่งประเทศไทยและธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย

เงื่อนไขในกลุ่ม (ข) ตัดการขายเชื้อระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกันออกไปแล้ว บริษัทไทยที่ค้างค่าสินค้ากับบริษัทแม่ในสิงคโปร์และจ่ายดอกเบี้ยจากการชำระล่าช้า จึงไม่ได้อัตราร้อยละ 10 ตามกลุ่มนี้ ส่วนดอกเบี้ยที่สูงกว่าราคาตลาดระหว่างผู้เกี่ยวข้องกัน ข้อ 11 วรรค 8 ให้ใช้อัตราตามความตกลงกับจำนวนที่เป็นไปตามราคาตลาดเท่านั้น ส่วนเกินเสียภาษีตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ<sup>14</sup> ประเด็นนี้เชื่อมกับเกณฑ์ราคาโอนตามข้อ 9<sup>15</sup> และมาตรา 71 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร อธิบายไว้ในคู่มือ Transfer Pricing คืออะไร

พิธีสารท้ายความตกลงข้อ 2 มีข้อความที่ผู้ปฏิบัติงานมักข้ามไป ถ้าภายหลังวันลงนามความตกลงฉบับนี้ ไทยตกลงกับ ประเทศอื่นจำกัดภาษีดอกเบี้ยไว้ต่ำกว่าอัตราในข้อ 11 วรรค 2 อัตราที่ต่ำกว่านั้นจะใช้กับดอกเบี้ยประเภทที่คล้ายคลึงกันภายใต้ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ด้วย นับแต่วันที่มีความตกลงกับประเทศอื่นมีผล<sup>16</sup> ข้อ 1 ของพิธีสารมีกลไกแบบเดียวกันสำหรับการขนส่งทางเรือ ก่อนหักภาษีดอกเบี้ยร้อยละ 15 จึงควรตรวจสอบสัญญาที่ไทยลงนามหลังวันที่ 11 มิถุนายน 2558 ว่ามีอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าสำหรับประเภทเดียวกันหรือไม่ บทความนี้ไม่ได้สรุปว่ามีอัตราดังกล่าว เพราะต้องอ่านความตกลงแต่ละฉบับที่ลงนามหลังวันนั้น



ฝั่งสิงคโปร์ กฎหมายภายในเก็บภาษีดอกเบี้ยที่จ่ายแก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ซึ่งมิได้ประกอบกิจการใน สิงคโปร์ร้อยละ 15 ของจำนวนทั้งสิ้นตาม Income Tax Act 1947 section 43(3) และให้ผู้จ่ายหักนำส่งตาม section 45<sup>17</sup> บริษัทไทยที่ให้แก่บริษัทในสิงคโปร์จึงใช้ข้อ 11 จำกัดภาษีสิงคโปร์ได้ในทำนองเดียวกัน แล้ว นำภาษีสิงคโปร์ไปเป็นเครดิตในไทยตามข้อ 22 (ข)

## ค่าสิทธิตามข้อ 12: สามอัตรา และเส้นแบ่งกับค่าบริการ

ค่าสิทธิที่จ่ายจากไทยไปสิงคโปร์เสียภาษีในไทยได้ไม่เกินร้อยละ 5 สำหรับลิขสิทธิ์งานวรรณกรรม ศิลปกรรม วิทยาศาสตร์และภาพยนตร์ ร้อยละ 8 สำหรับสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ สูตรลับ และ การใช้อุปกรณ์ และร้อยละ 10 สำหรับค่าสิทธิอื่น

ข้อ 12 วรรค 2 กำหนดอัตราตามชนิดของสิทธิ ไม่ใช่ตามตัวผู้รับ อนุ (ก) ร้อยละ 5 สำหรับลิขสิทธิ์ในงาน วรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปสำหรับวิทยุโทรทัศน์ อนุ (ข) ร้อยละ 8 สำหรับสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับ และการใช้ อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ อนุ (ค) ร้อยละ 10 ในกรณีอื่น<sup>18</sup> วรรค 3 นิยามค่า สิทธิให้รวมค่าตอบแทนสำหรับข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ ค่าความรู้ทางเทคนิคที่ไม่มีสิทธิบัตรรองรับจึงตกอยู่ในอนุ (ค) ร้อยละ 10

การจ่ายเงินหนึ่งก้อนที่รวมหลายสิทธิ เช่นสัญญาแฟรนไชส์ที่มีทั้งเครื่องหมายการค้า คู่มือ และค่าฝึกอบรม ต้องแยกจำนวนเงินตามประเภทเพื่อใช้อัตราให้ถูก ถ้าสัญญาไม่แยกราคา กรมสรรพากรมีเหตุให้ใช้อัตราสูง กับทั้งก่อน การร่างสัญญาที่แยกค่าตอบแทนแต่ละส่วนพร้อมเหตุผลทางราคาจึงลดข้อพิพาทได้มากกว่า การโต้แย้งภายหลัง

เส้นแบ่งที่สำคัญที่สุดคือค่าสิทธิกับค่าบริการ เพราะค่าบริการที่ไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรไทยเก็บภาษี ไม่ได้เลย แต่ค่าสิทธิไทยเก็บได้ถึงร้อยละ 10 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 เป็นคดีที่ผู้ให้บริการ โทรศัพท์ไทยจ่ายเงินแก่บริษัทผู้ผลิตโทรศัพท์ในแคนาดาและสิงคโปร์ สัญญาเรียกเงินนั้นว่าค่าบริการ ศาล วินิจฉัยว่า แม้ สัญญา จะ เรียก เป็น ค่าบริการ แต่เป็น ค่าตอบแทน การใช้ อุปกรณ์ หรือ ข้อ เสนอเทศ เกี่ยวกับ ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามข้อ 12 ของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3)<sup>19</sup> ผลคือผู้จ่ายต้องหักภาษี และเมื่อไม่หัก ศาลให้ผู้จ่ายรับผิดชอบกับผู้รับ เงินตามมาตรา 54 และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนตามมาตรา 27<sup>20</sup> ข้อเท็จจริงในคดีนี้เกิดก่อนความ



ตกลงฉบับ 2558 มีผล (สัญญาซื้อขายฉบับหลักทำเมื่อวันที่ 10 ตุลาคม 2548 และโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีในปี 2553 และ 2556) ข้อ 12 ที่ศาลอ้างจึงเป็นของอนุสัญญาฉบับ 2518 แต่หลักการแยกค่าสิทธิออกจากค่าบริการตามเนื้อแท้ของสิ่งที่ผู้จ่ายได้รับยังใช้กับความตกลงฉบับปัจจุบันได้

คดีนี้แสดงวิธีที่ศาลไทยอ่านอนุสัญญา ศาลไม่ได้ถามว่าคู่สัญญาเรียกเงินว่าอะไร แต่ถามว่าผู้จ่ายได้อะไรตอบแทน ถ้าสิ่งที่ได้คือสิทธิใช้ซอฟต์แวร์ อุปกรณ์ หรือข้อมูลที่ผู้ให้หวงกันไว้ เงินนั้นเป็นค่าสิทธิ ถ้าสิ่งที่ได้คือผลงานที่ผู้ให้บริการทำเสร็จแล้วส่งมอบ โดยผู้รับไม่ได้สิทธิในความรู้เบื้องหลัง เงินนั้นเป็นค่าบริการ การตรวจสอบสัญญาก่อนจ่ายเงินจึงต้องดูขอบเขตของสิทธิที่ได้รับ ไม่ใช่ชื่อของสัญญา

## ถ้าไรจากธุรกิจตามข้อ 7: ค่าบริการจากสิงคโปร์ที่ไทยเก็บภาษีไม่ได้

บริษัทสิงคโปร์ที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไทยจากกำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ผู้จ่ายค่าบริการในไทยจึงไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ถ้าเงินนั้นเป็นค่าบริการจริงและไม่ใช่ค่าสิทธิ

หนังสือตอบ ข้อหารือ กรมสรรพากรที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2546 เป็นแนวที่อ้างอิงกันมาก บริษัทไทยจ้างบริษัทในสิงคโปร์เป็นที่ปรึกษาด้านการบริหาร ให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์ โทรสาร และอีเมล โดยไม่ส่งพนักงานเข้ามาในไทย กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าผู้ให้บริการซึ่งมิได้เข้ามาให้บริการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในไทยไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ไทย ตามข้อ 7 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) มาตรา 3 ผู้จ่ายจึงไม่ต้องหักภาษี<sup>21</sup> ข้อหารือนี้ออกในสมัยอนุสัญญาฉบับ 2518 แต่ข้อ 7 วรรค 1 ของฉบับปัจจุบันใช้หลักเดียวกัน คือกำไรของวิสาหกิจเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศของวิสาหกิจ เว้นแต่ประกอบธุรกิจในอีกประเทศหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวร

ข้อหารือนี้มีเงื่อนไขในตัวสองข้อ ข้อแรก ค่าตอบแทนต้องเป็นค่าบริการทั่วไป ไม่มีการให้ข้อสนเทศที่ผู้ให้หวงกัน มิฉะนั้นจะกลับไปเป็นค่าสิทธิตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 ข้อที่สอง ผู้ให้บริการต้องไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย ซึ่งเป็นเรื่องข้อ 5 การพิสูจน์ทั้งสองข้อเป็นภาระของผู้จ่ายที่เลือกไม่หักภาษี ผู้จ่ายควรเก็บสัญญา ใบแจ้งหนี้ หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ และหลักฐานว่าบุคลากรไม่ได้ทำงานในไทยเกินเกณฑ์ไว้ในแฟ้มเดียวกัน



เมื่อบริษัทสิงคโปร์มีสถานประกอบการถาวรในไทย ไทยเก็บภาษีได้เฉพาะกำไรที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรนั้น และค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ต้องพิสูจน์ได้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ซึ่งวินิจฉัยตามความตกลงไทยกับเยอรมนี วางหลักว่าผู้อ้างสิทธิหักค่าใช้จ่ายปันส่วนมีภาระพิสูจน์ว่าค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเพื่อ กิจการในไทย และ คำนวณ การ ปันส่วน ได้<sup>22</sup> หลัก นี้ ใช้กับ สถานประกอบการ ถาวร ของ บริษัท สิงคโปร์ได้เช่นเดียวกัน

## สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5: 183 วันสำหรับบริการ และ 12 เดือนสำหรับงานก่อสร้าง

บริษัทสิงคโปร์มีสถานประกอบการถาวรในไทยเมื่อมีสถานธุรกิจประจำ เช่น สาขาหรือสำนักงาน เมื่อมีโครงการก่อสร้างหรือติดตั้งที่ดำเนินเกิน 12 เดือน หรือเมื่อส่งลูกจ้างมาให้บริการในไทยสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องรวมกันเกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ

ข้อ 5 วรรค 3 ขยาย ความหมาย ของ สถานประกอบการ ถาวร ไว้ สอง กรณี อนุ (ก) ที่ตั้ง อาคาร โครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบ หรือกิจกรรมควบคุมงานที่เกี่ยวข้อง เมื่อดำเนินนานกว่า 12 เดือน อนุ (ข) การให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่น เมื่อกิจกรรมดำเนินต่อเนื่องสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องในอีกประเทศหนึ่งรวมกันเกิน 183 วันภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

<sup>23</sup> ข่าวประชาสัมพันธ์ของ IRAS ในวันลงนามระบุว่าความตกลงฉบับใหม่ "lengthens the threshold period" ของสถานประกอบการถาวร<sup>2</sup>

เกณฑ์ 183 วันของไทยกับสิงคโปร์ยาวกว่าอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาที่ใช้เกิน 90 วัน และนับเป็นวัน ไม่ใช่เดือนแบบอนุสัญญาไทยกับญี่ปุ่นและความตกลงไทยกับฮ่องกง วิธีนับวัน ช่วงสิบสองเดือนที่ไม่ผูกกับปีปฏิทิน และความหมายของโครงการที่เกี่ยวข้อง อธิบายพร้อมตารางเปรียบเทียบในบทความ Service PE เกณฑ์วันให้บริการ ส่วนแนวคิดพื้นฐานของสถานประกอบการถาวรอยู่ในคู่มือ Permanent Establishment คืออะไร

ข้อ 5 วรรค 4 ตัด กิจกรรมเตรียมการหรือกิจกรรมเสริม ออกจาก ความหมาย ของ สถานประกอบการ ถาวร เช่น การใช้สถานที่เพื่อเก็บ แสตง หรือส่งมอบสินค้าของวิสาหกิจ การมีสถานที่เพื่อซื้อสินค้าหรือรวบรวมข้อมูลให้วิสาหกิจ และกิจกรรมอื่นที่มีลักษณะเตรียมการหรือเสริม<sup>24</sup> สำนักงานผู้แทนที่ทำงานติดต่อและหาข้อมูลอย่างเดียวจึงยังไม่เป็นสถานประกอบการถาวร แต่ถ้าพนักงานในไทยเจรจาและสรุปสัญญาขายแทนบริษัทสิงคโปร์เป็นปกติ ความเสี่ยงเปลี่ยนไปทั้งตามข้อ 5 และตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร



## กำไรจากการโอนทรัพย์สิน เงินเดือน และเงินได้อื่นตามข้อ 13 ถึงข้อ 21

ความตกลงไทยกับสิงคโปร์ให้ประเทศที่ทรัพย์สินตั้งอยู่เก็บภาษีกำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์และหุ้นที่มีมูลค่าอย่างน้อยสามในสี่มาจากอสังหาริมทรัพย์ ยกเว้นหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เงินเดือนของลูกจ้างที่อยู่ในอีกประเทศไม่เกิน 183 วันเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขสามข้อ

ข้อ 13 วรรค 2 ให้ประเทศที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่เก็บภาษีกำไรจากการขายหุ้นที่มีมูลค่าอย่างน้อยสามในสี่มาจากอสังหาริมทรัพย์ในประเทศนั้น ทั้งทางตรงและ ทางอ้อม ยกเว้น หุ้นที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ที่รับรอง และวรรค 5 ให้กำไรจากการขายทรัพย์สินอื่นเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ขาย<sup>25</sup> ผู้ลงทุนสิงคโปร์ที่ขายหุ้นบริษัทไทยซึ่งไม่ได้ถือที่ดินเป็นหลักจึงอาจไม่ต้องเสียภาษีไทย แต่ถ้าบริษัทไทยเป็นบริษัทถือที่ดินหรืออาคาร ไทยเก็บภาษีได้ การประเมินสัดส่วนสามในสี่ต้องดูมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัท รวมบริษัทลูกที่ถือที่ดินแทน

ข้อ 14 ว่าด้วยบริการส่วนบุคคลอิสระ เช่น ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และผู้สอบบัญชี ที่ทำงานในนามตนเอง ให้อีกประเทศหนึ่งเก็บภาษีได้เมื่อมีฐานประจำในประเทศนั้น หรืออยู่ในประเทศนั้นรวมกันตั้งแต่ 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ ข้อ 15 ว่าด้วยเงินเดือน ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกจ้าง ถ้าลูกจ้างอยู่ในอีกประเทศไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ นายจ้างไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศนั้น และเงินเดือนไม่ได้เป็นภาระของสถานประกอบการถาวรของนายจ้างในประเทศนั้น<sup>26</sup> ถ้าบริษัทไทยรับภาระเงินเดือนของพนักงานที่บริษัทสิงคโปร์ส่งมา เงื่อนไขข้อที่สองไม่ครบ และไทยเก็บภาษีได้ตั้งแต่วันแรก

ข้อ 8 แยกการขนส่งทางอากาศกับทางเรือ กำไรจากการเดินอากาศยานระหว่างประเทศเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศของวิสาหกิจ ส่วนกำไรจากการเดินเรือระหว่างประเทศ อีกประเทศหนึ่งเก็บภาษีได้แต่ต้องลดร้อยละ 50<sup>27</sup> และข้อ 21 ให้เงินได้ที่ไม่ได้กล่าวถึงในข้ออื่นเก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น<sup>28</sup> ซึ่งต่างจากแม่แบบ OECD ที่ให้ประเทศถิ่นที่อยู่เก็บภาษีแต่ผู้เดียว ข้อนี้ทำให้ไทยยังเก็บภาษีเงินได้ประเภทที่ไม่ตรงกับข้อใดได้ตามมาตรา 70

## การจัดการเก็บภาษีซ้อนตามข้อ 22: เครดิตภาษีและการยกเว้นเงินปันผล

ข้อ 22 (ข) ให้ไทยนำภาษีสิงคโปร์ที่เสียจากเงินได้จากสิงคโปร์มาเป็นเครดิตหักจากภาษีไทยของเงินได้นั้น ไม่เกินภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ก่อนนั้น และยกเว้นภาษีเงินปันผลที่บริษัทไทยได้จากบริษัทสิงคโปร์เมื่อถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25



เครดิตภาษีตามข้อ 22 (ข) มีเพดาน คือไม่เกินภาษีไทยที่คำนวณได้จากเงินได้รายการนั้นก่อนให้เครดิต ถ้าภาษีสิงคโปร์สูงกว่าภาษีไทยของเงินได้ก็อันเดียวกัน ส่วนเกินใช้ไม่ได้ การคำนวณจึงต้องแยกเงินได้จากสิงคโปร์ออกจากรายได้อื่นและปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ไม่ใช่ นำภาษีสิงคโปร์ทั้งหมดหักจากภาษีไทยทั้งปี<sup>12</sup>

ข้อยกเว้นเงินปันผลในข้อเดียวกันมีเงื่อนไขเดียวคือบริษัทไทยถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ในบริษัทสิงคโปร์ผู้จ่าย และให้ไทยใช้อัตราภาษีที่ควรจะเป็นเมื่อคำนวณภาษีของเงินได้ที่เหลือได้ ข้อนี้ต่างจากฝั่งสิงคโปร์ในข้อ 22 (ก) ที่นับภาษีไทยของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเข้าในเครดิต เมื่อบริษัทสิงคโปร์ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10<sup>12</sup> นอกจากนั้นกฎหมายภายในของสิงคโปร์มีการยกเว้นเงินได้จากต่างประเทศตาม Income Tax Act 1947 section 13(8) เมื่อเงินได้เสียภาษีในประเทศต้นทาง อัตราภาษีหลักของประเทศต้นทางไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 และการยกเว้นเป็นประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่<sup>29</sup> บริษัทสิงคโปร์ที่ได้เงินปันผลจากบริษัทไทยซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20 จึงต้องตรวจเงื่อนไขของกฎหมายสิงคโปร์ประกอบกับข้อ 22 (ก)

## แนวคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหาหรือที่ใช้อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ใช้อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์โดยตรงคือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 ซึ่งถือว่าเงินที่สัญญาเรียกว่าค่าบริการเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 และให้ผู้จ่ายที่ไม่หักภาษีรับผิดชอบ ส่วนกรมสรรพากรมีข้อหาหรือที่ใช้ข้อ 7 และมาตรา 70 ทวิกับบริษัทสิงคโปร์



| แหล่ง                                | ข้อเท็จจริง                                                                    | ผล                                                                                                          |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ฎ. 813/2565                          | ผู้ให้บริการโทรศัพท์ไทยจ่ายค่าบริการเข้าใช้ระบบแก่บริษัทในแคนาดาและสิงคโปร์    | เป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 และมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายที่ไม่หักภาษีรับผิดร่วมตามมาตรา 54 และเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 |
| กค 0706/2565 (17 มี.ค. 2546)         | ที่ปรึกษาด้านบริหารในสิงคโปร์ให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์และอีเมล ไม่ส่งพนักงานมาไทย | กำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70                                                         |
| กค 0811/1357 (24 ก.พ. 2543)          | ตัวแทนในไทยของบริษัทสิงคโปร์สั่งให้ลูกค้าโอนค่าสินค้าไปที่ใดก็ได้              | ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไร เสียภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ                                                 |
| ฎ. 7323/2560 (ความตกลงไทยกับเยอรมนี) | สถานประกอบการถาวรหักค่าใช้จ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่                           | ผู้อ้างมีภาระพิสูจน์ค่าใช้จ่ายและวิธีปันส่วน                                                                |

แนวทั้งสี่เรื่องชี้ไปทางเดียวกัน อนุสัญญาลดภาษีให้เฉพาะผู้ที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงตรงกับบทของอนุสัญญาได้ ศาลและ กรมสรรพากร จัด ประเภทเงินได้ตาม เนื้อแท้ของสัญญาก่อน แล้วจึง เลือกร้อยของ อนุสัญญาที่ใช้ ภาระพิสูจน์ตกอยู่กับผู้ที่ได้ประโยชน์จากการไม่หักหรือหักภาษีในอัตราต่ำ ข้อพิพาทเกี่ยวกับอนุสัญญาจึง แพ้ชนะกันที่เอกสาร ไม่ใช่ที่การตีความถ้อยคำ

## กฎหมายเปรียบเทียบ: เจ้าของผู้รับประโยชน์ในคดี Indofood และ Prévost Car

ศาลอุทธรณ์อังกฤษในคดี Indofood ปี 2006 และศาลอุทธรณ์กลางแคนาดาในคดี Prévost Car ปี 2009 วางหลักว่าเจ้าของผู้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนคือผู้ที่ได้ประโยชน์จากเงินได้จริงและรับความเสี่ยงและการควบคุมเงินนั้น ไม่ใช่ผู้รับเงินตามแบบที่ต้องส่งต่อ

ข้อ 10 ถึงข้อ 12 ของความตกลงไทยกับสิงคโปร์ใช้คำว่า "beneficial owner" เป็นเงื่อนไขของอัตราลด แต่ความตกลงไม่ได้นิยามคำนี้ และศาลไทยยังไม่มีคำพิพากษาที่ตีความคำนี้ในอนุสัญญาฉบับนี้ แนวของศาลต่างประเทศจึงเป็นแหล่งที่ผู้ปฏิบัติงานใช้อ้างอิง



ในคดี Indofood International Finance Ltd v JPMorgan Chase Bank [2006] EWCA Civ 158 บริษัทแม่ใน อินโดนีเซีย ออก หุ้นกู้ ผ่าน บริษัท ลูก ใน มอริเชียส เพื่อ ใช้ อัตราภาษี ดอกเบี้ยร้อยละ 10 ตาม อนุสัญญา อินโดนีเซีย ถึง มอริเชียส เมื่ออินโดนีเซียยกเลิกอนุสัญญานั้น คู่สัญญาเสนอให้ตั้งบริษัทในเนเธอร์แลนด์ขึ้น กลาง ศาลอุทธรณ์อังกฤษวินิจฉัยว่าบริษัทเนเธอร์แลนด์จะไม่ใช่เจ้าของผู้รับประโยชน์ของดอกเบี้ย และ วางหลักในย่อหน้า 42 ว่าคำนี้ต้องให้ความหมายทางภาษาระหว่างประเทศ ไม่ใช่ความหมายตามกฎหมาย ภายในของประเทศคู่สัญญา และไม่เข้ากับเจ้าของตามแบบที่ไม่มีสิทธิได้ประโยชน์โดยตรงจากเงินได้เต็ม ที่<sup>30</sup>

ในคดี Her Majesty the Queen v. Prevost Car Inc., 2009 FCA 57 บริษัทถือหุ้นในเนเธอร์แลนด์รับเงินปัน ผลจากบริษัทในแคนาดาแล้วจ่ายต่อให้ผู้ถือหุ้นในสวีเดนและสหราชอาณาจักร ศาลอุทธรณ์กลางแคนาดา รับนิยามของศาลภาษีว่าเจ้าของผู้รับประโยชน์คือผู้ที่รับเงินปันผลเพื่อใช้และได้ประโยชน์เอง และรับความ เสี่ยงและการควบคุมเงินปันผลนั้น<sup>31</sup> แต่ศาลไม่พบหลักฐานว่าบริษัทเนเธอร์แลนด์มีหน้าที่ต้องส่งเงินต่อ บริษัทจึงยังเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์

สองคดีให้ผลต่างกันเพราะข้อเท็จจริงต่างกัน ไม่ใช่เพราะหลักต่างกัน ใน Indofood บริษัทคันกลางต้องส่ง ดอกเบี้ยต่อในจำนวนเท่ากันตามโครงสร้างหุ้นกู้ ใน Prevost Car บริษัทถือหุ้นมีดุลพินิจและไม่มีข้อผูกพัน ส่งต่อ สำหรับโครงสร้างที่ใช้บริษัทสิงคโปร์รับเงินจากไทย คำถามที่ควรตอบก่อนใช้อัตราตามข้อ 10 ถึงข้อ 12 คือ บริษัทสิงคโปร์มีหน้าที่ตามสัญญาหรือตามความเป็นจริงที่ต้องส่งเงินต่อไปยังประเทศที่สามหรือไม่ มีพนักงาน การตัดสินใจ และความเสี่ยงของตนหรือไม่ ถ้าคำตอบคือเป็นเพียงทางผ่านของเงิน อัตราลด ตามความตกลงไม่ปลอดภัย

## นิติเศรษฐศาสตร์และความรู้ข้ามศาสตร์: อนุสัญญาภาษีซ้อนแบ่งรายได้ภาษีอย่างไร

ทางเศรษฐศาสตร์การคลัง อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ลดภาษีรวมทุกกรณี แต่ย้ายสิทธิเก็บภาษีจากประเทศ ต้นทางเงินได้ไป ยัง ประเทศ ถิ่น ที่อยู่ งานวิจัยของ Blonigen และ Davies (2004) พบ หลักฐาน น้อย ว่า อนุสัญญาทวิภาคีเพิ่มการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ

อนุสัญญาภาษีซ้อนทำงานด้วยการแบ่งรายได้ภาษี เมื่อไทยลดภาษีค่าสิทธิที่จ่ายไปสิงคโปร์จากร้อยละ 15 เหลือร้อยละ 5 ถึง 10 รายได้ภาษีที่ไทย สละไป อาจกลายเป็น ภาษี ของ สิงคโปร์ เพราะ เครดิต ภาษี ต่าง ประเทศในสิงคโปร์ลดลงตาม ผู้ได้ประโยชน์สุทธิจึงขึ้นกับว่าภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่สูงกว่าหรือต่ำกว่า



ภาษีที่ลดลง ระหว่างประเทศที่ทุนและเทคโนโลยีไหลไปทางเดียวกันมากกว่า ประเทศที่นำเข้าทุนมักสละรายได้มากกว่าที่ได้คืน ข้อสังเกตนี้อธิบายว่าทำไมไทยรักษาอัตราเงินปันผลไว้ที่ร้อยละ 10 และใส่ข้อ 10 รักษาภาษีตามมาตรา 70 ทวิ

ข้อสันนิษฐานว่า อนุสัญญา ดึง การลงทุน เข้ามา มี หลักฐาน เชิงประจักษ์ สนับสนุน ไม่ มาก Blonigen และ Davies ศึกษาการลงทุนโดยตรงเข้าและออกจากสหรัฐอเมริกาปี 1980 ถึง 1999 และรายงานไว้ว่า "we find little evidence that bilateral tax treaties increase FDI activity"<sup>32</sup> คุณค่าของอนุสัญญาจึงอาจอยู่ที่ความแน่นอนทางกฎหมายมากกว่าอัตราภาษี คือผู้ลงทุนรู้ล่วงหน้าว่าประเทศใดเก็บภาษีอะไรได้ และมีช่องทางการตกลงร่วมกันเมื่อถูกเก็บซ้ำ

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นเครื่องมือเก็บภาษีที่อาศัยผู้จ่ายในประเทศ เพราะรัฐบาลบังคับผู้รับเงินต่างประเทศได้ยาก Slemrod (2008) อธิบายว่าผู้ใดเป็นผู้นำส่งภาษีมีผลต่อการจัดเก็บจริง แม้ในทางทฤษฎีภาระภาษีไม่ขึ้นกับผู้นำส่ง<sup>33</sup> ผลทางปฏิบัติในไทยคือความเสี่ยงของการอ่านอนุสัญญาผิดตกอยู่กับผู้จ่ายในไทย ดังที่เห็นในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 ส่วน Devereux และ Vella (2014) ชี้ว่าการแบ่งสิทธิเก็บภาษีกำไรธุรกิจด้วยแนวคิดสถานประกอบการถาวรผูกกับสถานที่ทางกายภาพ ซึ่งไม่ตรงกับธุรกิจที่สร้างกำไรจากข้อมูลและสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา<sup>34</sup> เส้นแบ่งค่าสิทธิกับค่าบริการในข้อ 7 และข้อ 12 จึงเป็นจุดที่ข้อพิพาทเกิดมากที่สุดและน่าจะเกิดต่อไป

## การตกลงร่วมกันตามข้อ 24 เมื่อถูกเก็บภาษีไม่ตรงความตกลง

ผู้ที่เห็นว่าไทยหรือสิงคโปร์เก็บภาษีไม่ตรงความตกลงยื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ของตนได้ภายใน 3 ปี นับแต่ได้รับแจ้งการกระทำนั้นครั้งแรก โดยไม่ต้องรอผลการเยียวยาตามกฎหมายภายใน

ข้อ 24 วรรค 1 ให้ยื่นเรื่องได้โดยไม่คำนึงถึงการเยียวยาตามกฎหมายภายใน และกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่การแจ้งครั้งแรกของการกระทำที่ก่อให้เกิดการเก็บภาษีไม่ตรงความตกลง วรรค 2 ให้ผลของความตกลงร่วมกันใช้บังคับได้แม้ล่วงพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายภายในแล้ว<sup>35</sup> สำหรับบริษัทไทยที่ถูกสิงคโปร์หักภาษีเกินอัตรา หรือบริษัทสิงคโปร์ที่ถูกเจ้าพนักงานไทยประเมินว่ามีสถานประกอบการถาวร ทางนี้เดินคู่ขนานกับการอุทธรณ์การประเมินในไทยได้



กำหนดเวลา 3 ปีเริ่มนับจากการแจ้งครั้งแรก ซึ่งอาจเป็นหนังสือแจ้งการประเมินหรือหลักฐานการหักภาษี ไม่ใช่วันที่คดีในศาลถึงที่สุด ผู้เสียภาษีที่รอผลอุทธรณ์ในไทยจนจบก่อนจึงอาจเสียสิทธิยื่นเรื่องตามข้อ 24 การอุทธรณ์การประเมินในไทยมีกำหนดเวลาของตนเอง ซึ่งอธิบายไว้ในคู่มือ กระบวนการคดีภาษีอากร

## ขั้นตอนตรวจก่อนจ่ายเงินไปสิงคโปร์หรือรับเงินจากสิงคโปร์

ก่อนจ่ายเงินไปบริษัทสิงคโปร์ ผู้จ่ายในไทยควรตรวจสอบเรื่อง คือ ผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสิงคโปร์หรือไม่ เงินเป็นประเภทใดตามเนื้อหาของสัญญา ผู้รับเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์หรือไม่ และผู้รับมีสถานประกอบการถาวรในไทยหรือไม่

ลำดับ การ ตรวจ ที่ สอดคล้อง กับ แนว คำพิพากษา มี ดังนี้ หนึ่ง ขอ หนังสือรับรอง ถิ่น ที่อยู่ ของ สิงคโปร์ ที่ ครอบคลุมปีที่จ่าย สอง อ่านสัญญาเพื่อจัดประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 และตามข้อของความตกลง โดยเฉพาะเส้นแบ่งค่าสิทธิกับค่าบริการ สาม ตรวจสอบว่าผู้รับไม่ได้เป็นเพียงทางผ่านของเงินไปยังประเทศที่สาม สี่ ตรวจสอบจำนวนวันที่บุคลากรของผู้รับทำงานในไทยและสถานที่ที่ผู้รับใช้ในไทย ห้า เลือกอัตราตามตารางในบทความนี้ และหักนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย หก เก็บเอกสารทั้งหมดไว้ในแฟ้มของการจ่ายแต่ละครั้ง

สำหรับบริษัทไทยที่รับเงินจากสิงคโปร์ ให้ขอหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่จากกรมสรรพากรก่อนผู้จ่ายในสิงคโปร์หักภาษี เก็บหลักฐานภาษีที่ถูกหักเพื่อใช้เครดิตตามข้อ 22 (ข) และถ้ารับเงินปันผลจากบริษัทสิงคโปร์ ตรวจสอบสัดส่วนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงว่าถึงร้อยละ 25 หรือไม่ เพราะสัดส่วนนี้เปลี่ยนผลจากเครดิตภาษีเป็นการยกเว้น

## คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ ตอบจากตัวบทความตกลงฉบับ 2558 พิธีสารมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565

### อนุสัญญาภาษีซ้อน ไทยกับสิงคโปร์ ฉบับปัจจุบันใช้ตั้งแต่เมื่อใด

ฉบับปัจจุบันลงนามวันที่ 11 มิถุนายน 2558 มีผลใช้บังคับวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559 ในประเทศไทย ภาษีหัก ณ ที่จ่ายใช้อัตราตามความตกลงกับเงินได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 และภาษีอื่นใช้กับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่นั้น ตามข้อ 27 วรรค 2 (ข)



### จ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นในสิงคโปร์ต้องหักภาษีเท่าไร

หักร้อยละ 10 ข้อ 10 วรรค 2 จำกัดภาษีไว้ไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งเท่ากับ อัตราตามบัญชี อัตราภาษีเงินได้ สำหรับเงินปันผลตามมาตรา 70 อยู่แล้ว ความตกลงไม่มีอัตราที่ต่ำกว่าสำหรับผู้ถือหุ้นใหญ่

### ดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัทแม่ในสิงคโปร์หักภาษีร้อยละ 10 ได้หรือไม่

โดยทั่วไปไม่ได้ ถ้าบริษัทแม่ไม่ใช่สถาบันการเงินหรือบริษัทประกันภัย ดอกเบี้ยตกอยู่ในข้อ 11 วรรค 2 (ค) อัตราร้อยละ 15 อัตราร้อยละ 10 ใช้กับสถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย และหนี้จากการขายเชื่อระหว่างผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และควรตรวจพิเคราะห์ข้อ 2 ว่ามีอัตราที่ต่ำกว่าจากอนุสัญญาที่ไทยทำภายหลังหรือไม่

### ค่าลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์ที่จ่ายไปสิงคโปร์ต้องหักภาษีอัตราใด

ขึ้นกับประเภทสิทธิ ลิขสิทธิ์งานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ร้อยละ 5 ตามข้อ 12 วรรค 2 (ก) การใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ร้อยละ 8 ตามอนุ (ข) และกรณีอื่นรวมข้อ สิบเศษทางเทคนิคร้อยละ 10 ตาม อนุ (ค) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 จัด เงิน ที่สัญญา เรียกว่าค่า บริการเข้าใช้ระบบเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12

### จ้างบริษัทสิงคโปร์ให้บริการจากสิงคโปร์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่

ถ้าเป็นค่าบริการทั่วไปที่ไม่มีการให้ข้อสนเทศที่ผู้ให้ห่วงกัน และบริษัทสิงคโปร์ไม่มีสถานประกอบการถาวร ในไทย เงินนั้นเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 วรรค 1 ไทยเก็บภาษีไม่ได้ ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษีตามแนวข้อหารือ กค 0706/2565 แต่ควรมีหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่และหลักฐานเรื่องบุคลากรไว้

### บริษัทสิงคโปร์ส่งพนักงานมาทำงานในไทยได้กี่วันโดยไม่มีสถานประกอบการถาวร

การให้บริการเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อกิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องร่วมกันเกิน 183 วัน ภายใน ระยะเวลาสิบสอง เดือนใด ๆ ตาม ข้อ 5 วรรค 3 (ข) ส่วน โครงการ ก่อสร้าง ติดตั้ง หรือ ประกอบเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อเกิน 12 เดือนตามข้อ 5 วรรค 3 (ก)

### บริษัทไทยได้เงินปันผลจากบริษัทลูกในสิงคโปร์ต้องเสียภาษีไทยหรือไม่

ถ้าบริษัทไทยถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทสิงคโปร์ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ข้อ 22 (ข) ให้ไทยยกเว้นภาษี เงินปันผลนั้น ถ้าถือน้อยกว่านั้น เงินปันผลเสียภาษีไทยและนำภาษีสิงคโปร์ที่เสียมาเป็นเครดิตได้ไม่เกิน ภาษีไทยของเงินได้ก่อนนั้น



## เชิงอรรถ

1. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ ข้อความท้าย ความตกลง "DONE in duplicate at Singapore on this 11th day of June 2015 in the Thai and English languages, both texts being equally authentic, but in the case of divergence of interpretation the English text shall prevail." ภาษาไทยในพิธีสารท้าย ความตกลงใช้ถ้อยคำเดียวกันว่า "กรณีที่มีความแตกต่างในการตีความให้ถือฉบับภาษาอังกฤษเป็นเกณฑ์" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
2. กระทรวงการคลัง สิงคโปร์ ข่าวประชาสัมพันธ์ "Singapore's Avoidance of Double Taxation Agreements with Rwanda and Thailand Come into Force" ระบุว่า "a revised Singapore-Thailand DTA enters into force on 15 February 2016" (mof.gov.sg, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569) และข่าว IRAS วันลงนามระบุว่าความตกลงฉบับเดิม "signed on 15 September 1975" และฉบับใหม่ "lengthens the threshold period for determining the presence of a permanent establishment" (iras.gov.sg, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
3. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 27 paragraph 2 (b) "in Thailand: (i) in respect of taxes withheld at source, on amounts of income derived on or after the first day of January in the calendar year next following the year in which the Agreement enters into force; (ii) in respect of other taxes on income, on such taxes chargeable for any tax year or accounting period, beginning on or after the first day of January in the calendar year next following the year in which the Agreement enters into force" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
4. พระราชกฤษฎีกา ออก ตาม ความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ลดอัตราหรือ ยกเว้นภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้กับต่างประเทศ (กรมสรรพากร rd.go.th/2374.html, ตรวจ 29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนคืออะไร ของเว็บไซต์นี้)
5. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 4 paragraph 1 "the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of incorporation, place of management or any other criterion of a similar nature" และวรรค 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 resolve the question by mutual agreement." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
6. บทความ "หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทาง ภาษี และการใช้สิทธิตาม อนุสัญญา ภาษีซ้อน" ของเว็บไซต์นี้ (eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html) อธิบายแบบ ร.อ.21 และ ร.อ.22 เอกสารประกอบ และขอบเขตของหนังสือรับรองจากแหล่ง ของกรมสรรพากร
7. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจาก หรือในประเทศไทย ให้บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบ ที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ด วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึง ประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) "(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค) ร้อยละ 15" "(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ร้อยละ 10" "(ง) ภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 10" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html และ 5938.html, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)



8. อนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ ฉบับลงนาม 15 กันยายน 2518 ข้อ 10 วรรค 2 จำกัดภาษีเงินปันผลที่ "20 per cent of the gross amount of the dividends" เมื่อ บริษัท ผู้รับ ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ข้อ 11 วรรค 2 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงินและบริษัทประกัน และ "in all other cases, 25 per cent of the gross amount of the interest" ข้อ 12 จำกัดค่าสิทธิไม่เกินร้อยละ 15 (สำเนาตัวบทฉบับ 2518 ที่เผยแพร่โดย ASEAN Briefing aseanbriefing.com ไฟล์ ASEAN\_DTA\_Singapore\_Thailand.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
9. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) 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 State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the dividends." และวรรค 4 ว่าด้วยกรณี ที่ การ ถือหุ้น "is effectively connected with such permanent establishment or fixed base" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
10. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 10A (Branch Remittance) "1. Nothing in this Agreement shall be construed as preventing Thailand from imposing tax on the disposal of profits from Thailand in accordance with section 70 bis of the Thai Revenue Code. 2. However, the rate of tax on such disposal of profits shall not exceed 10 per cent of the gross amount." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
11. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/1357 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2543 (ตัวแทนในไทยของบริษัทสิงคโปร์) ถ้าตัวแทน "มีอำนาจในการสั่งให้ ลูกค้าในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้าไปยังที่ใดก็ได้ ... ถือว่า บริษัท ก. จำหน่ายเงินกำไร ... จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของ เงินกำไรที่จำหน่ายแทนบริษัท S ตามมาตรา 70 ทวิ" (กรมสรรพากร rd.go.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569 ตามที่อ้างในบทความ มาตรา 70 ทวิ ของเว็บไซต์นี้)
12. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 22 (b) "in the case of Thailand: Singapore tax payable in respect of income derived from Singapore 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. However, where such income is a dividend paid by a company which is a resident of Singapore to a company which is a resident of Thailand and which owns not less than 25 per cent of the voting shares of the company paying the dividend, Thailand shall exempt such income from tax but may in calculating tax on the remaining income of that person, apply the rate of tax which would have been applicable if the exempted income had not been so exempted." ข้อ 22 (a) ฝั่งสิงคโปร์ให้เครดิตภาษีไทย และนับภาษีไทยที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเสียเมื่อผู้รับถือหุ้น "not less than 10 per cent of the share capital" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
13. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 11 paragraph 2 "the tax so charged shall not exceed: (a) 10 per cent of the gross amount of the interest if the interest is beneficially owned by any financial institution or insurance company; (b) 10 per cent of the gross amount of the interest if the interest is beneficially owned by a resident of the other Contracting State and is paid with respect to indebtedness arising as a consequence of a sale on credit by a resident of that other Contracting State of any equipment, merchandise or services, except where the sale was between persons not dealing with each other at arm's length; and



- (c) 15 per cent of the gross amount of the interest in all other cases." วรรค 3 ยกเว้นดอกเบี้ยที่จ่ายแก่รัฐบาลของอีกรัฐหนึ่ง และวรรค 4 (b) นิยาม "Government" ของไทยให้รวมถึง "the Bank of Thailand" และ "the Export-Import Bank of Thailand" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
14. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 11 paragraph 8 "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 ... 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." ข้อ 12 วรรค 6 ใช้ถ้อยคำทำนองเดียวกันกับคำสิทธิ (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
15. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 9 paragraph 1 "... and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any income or profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the income or profits of that enterprise and taxed accordingly." วรรค 2 ให้รัฐอีกฝ่ายหนึ่ง "make an appropriate adjustment" เมื่อเห็นว่าการปรับปรุงนั้นถูกต้อง (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
16. พิธีสารท้ายความตกลงไทยกับสิงคโปร์ ข้อ 2 (อ้างถึงข้อ 11 ดอกเบี้ย) "เป็นที่เข้าใจว่า หากภายใต้อนุสัญญา ความตกลง หรือพิธีสารใด ๆ ระหว่างประเทศไทยและอีกรัฐหนึ่ง ที่ได้ตกลงกันหลังจากการลงนามในความตกลงนี้ ประเทศไทยจำกัดอัตราภาษีของตนที่เรียกเก็บจากการจ่ายดอกเบี้ย เป็นอัตราเดียว หรือหลายอัตรา ที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในวรรค 2 (ก) (ข) และ (ค) ของข้อ 11 ของความตกลงนี้ อัตราเดียวกันที่ได้กำหนดไว้สำหรับ ประเภทใด ๆ หรือประเภทย่อยใด ๆ ของดอกเบี้ย ... จะนำมาใช้กับ ประเภท หรือประเภทย่อย ที่คล้ายคลึงกัน ของดอกเบี้ย ภายใต้วรรคที่เกี่ยวข้องของข้อ 11 ของความตกลงฉบับนี้ โดยมีผลนับจากวันที่อนุสัญญา ความตกลง หรือพิธีสารกับอีกรัฐหนึ่งนั้นมีผลใช้บังคับ หรือวันที่ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับ แล้วแต่ว่าฉบับใดล่าสุด" ข้อ 1 ของพิธีสารมีข้อความทำนองเดียวกันสำหรับข้อ 8 การขนส่งทางเรือ (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_th\_p\_v2.pdf หน้า 1, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
17. Income Tax Act 1947 (Singapore) section 43(3) "tax at the rate of 15% is to be levied and paid on the gross amount of: (a) any income referred to in section 12(6); ... by a person not resident in Singapore which is not derived by the person from any trade, business, profession or vocation carried on or exercised by the person in Singapore and which is not effectively connected with any permanent establishment in Singapore of the person." และ section 45 หน้าที่หักและนำส่งของผู้จ่าย (Singapore Statutes Online sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947, ตรวจ 28 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความมาตรา 70 ของเว็บไซต์นี้)
18. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 12 paragraph 2 "the tax so charged shall not exceed: (a) 5 per cent of the gross amount of the royalties if they are made as consideration for the use or the right to use any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting; (b) 8 per cent for the use of, or the right to use, 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; and (c) 10 per cent of the gross amount of the royalties in all other cases." วรรค 3 นิยามคำสิทธิให้รวม "information concerning industrial, commercial or scientific experience" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)



19. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัชฎากร มาตรา 40 (3)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28-29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ มาตรา 70 และ Service PE ของเว็บไซต์นี้)
20. 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, ตรวจ 28-29 กันยายน 2569 ตามที่อ้างในบทความ มาตรา 70 และ Service PE ของเว็บไซต์นี้)
21. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2566 ผู้ให้บริการในต่างประเทศซึ่ง "มิได้เข้ามาให้บริการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรภายในประเทศไทย" ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย "ทั้งนี้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่ง อนุสัญญา" ระหว่าง รัฐบาลไทย กับ รัฐบาลสิงคโปร์ ประกอบกับ "มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505" (rd.go.th/24796.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569) ข้อหารือนี้วินิจฉัยตามอนุสัญญาฉบับ 2518 ซึ่งข้อ 7 วรรค 1 ใช้หลักเดียวกับฉบับปัจจุบัน
22. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 วินิจฉัยตาม ความตกลงไทยกับเยอรมนี ข้อ 7 (3) ว่าผู้อ้างสิทธิหักค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ต่างประเทศมีภาระ พิสูจน์ว่าค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นเพื่อกิจการของสถานประกอบการถาวรในไทย และคำนวณการปันส่วนได้ (ระบบสืบค้น คำพิพากษา ศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28-29 กันยายน 2569 ตามที่ อ้าง ใน บทความ มาตรา 70 และ Service PE ของเว็บไซต์นี้)
23. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 5 paragraph 3 "The term 'permanent establishment' shall also include: (a) a building site, a construction, installation or assembly project or supervisory activities in connection therewith, where such site, project or activities last more than 12 months; (b) the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise of a Contracting State through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where 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/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
24. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 5 paragraph 4 "the term 'permanent establishment' shall be deemed not to include: (a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the 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 carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character" (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
25. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 13 paragraph 2 "Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares, other than shares traded on a recognised Stock Exchange, deriving at least three-quarters of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State." และ 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)
26. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 14 paragraph 1 (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" และ Article 15 paragraph 2 "(a) the recipient is present in the other 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 State; and (c) the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
27. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 8 paragraph 1 "Income or profits derived by an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that Contracting State." และวรรค 2 "Income or profits derived by an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic may be taxed in the other Contracting State, but the tax imposed in that other State shall be reduced by an amount equal to 50 per cent thereof." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
28. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 21 (Other Income) "Items of income not dealt with in the foregoing Articles of this Agreement and arising in a Contracting State may be taxed in that State." (กรมสรรพากร rd.go.th/765.html ไฟล์ singapore\_en\_dta\_v2.pdf, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
29. Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide "Tax Exemption for Foreign-Sourced Income" (Fifth Edition, 30 January 2026) ย่อหน้า 8.1-8.4 อธิบายเงื่อนไขของ section 13(8) Income Tax Act 1947 สามข้อ คือ เงินได้ "must have been subject to tax in the foreign country" อัตราภาษีหลักของประเทศต้นทาง "must be at least 15%" และ Comptroller ต้องเห็นว่าการยกเว้น "would be beneficial" แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ (iras.gov.sg, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
30. Indofood International Finance Ltd v JPMorgan Chase Bank NA, London Branch [2006] EWCA Civ 158 ย่อหน้า 42 (The Chancellor) "the term 'beneficial owner' is to be given an international fiscal meaning not derived from the domestic laws of contracting states" และแนวความคิดนี้ไม่เข้ากับเจ้าของตามแบบที่ไม่มี "the full privilege to directly benefit from the income" (The National Archives caselaw.nationalarchives.gov.uk/ewca/civ/2006/158, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
31. Her Majesty the Queen v. Prevost Car Inc., 2009 FCA 57 (Federal Court of Appeal, 26 February 2009) ย่อหน้า 13 รับรองนิยามของศาลภาษีว่า เจ้าของผู้รับประโยชน์คือ "the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and assumes the risk and control of the dividend" ที่ได้รับ และย่อหน้า 14 ว่านิยามนี้ "captures the essence" ของแนวความคิด (decision.tcc-cci.gc.ca, ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)
32. 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)
33. 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)



34. 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)
35. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (ลงนาม 11 มิถุนายน 2558) ฉบับภาษาอังกฤษ Article 24 paragraph 1 "Where a person 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 Agreement, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident ... The case must be presented within 3 years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Agreement." วรรค 2 "Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States." (กรมสรรพากร [rd.go.th/765.html](http://rd.go.th/765.html) ไฟล์ [singapore\\_en\\_dta\\_v2.pdf](#), ตรวจ 15 ตุลาคม 2569)

