

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณา แต่ละ เรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/withholding-tax-payments-abroad-section-70.html>

สาระสำคัญโดยสรุป

- มาตรา 70 ใช้เมื่อครบสามเงื่อนไข คือ ผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่าง
ประเทศ ผู้รับมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และเงินที่จ่ายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง
(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย
- อัตราตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้คือร้อยละ 15 และร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ผู้จ่าย
ยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย
- ค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) จึงไม่ต้องหักตามมาตรา 70 และค่าบริการที่ผู้รับทำในต่างประเทศ
โดยไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยอาจไม่ต้องหักเมื่อมีอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามข้อหารือ กค 0706/
2565
- ชื่อในสัญญาไม่ชี้ขาดประเภทเงินได้ ศาลฎีกาในคดีที่ 813/2565 วินิจฉัยว่า "ค่าบริการ" ที่แท้จริงเป็นค่า
ตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายต้องหักภาษี
- ผู้จ่ายที่ไม่หัก หรือหักไม่ครบต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้รับตามมาตรา 54 และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน
ตามมาตรา 27



ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร คือหน้าที่ของผู้จ่ายในประเทศไทยที่ต้องหักภาษีไว้เมื่อจ่ายเงินได้ประเภทค่าจ้างทำงาน ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า หรือค่าวิชาชีพอิสระ ให้แก่บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย อัตราทั่วไปคือร้อยละ 15 ของเงินที่จ่าย ส่วนเงินปันผลร้อยละ 10 ผู้จ่ายต้องนำส่งพร้อมแบบ ภ.ง.ด.54 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย ค่าสินค้าไม่อยู่ในบังคับของมาตรานี้ และอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจทำให้ไม่ต้องหักในบางกรณี บทความนี้ อธิบาย เงื่อนไขของมาตรา 70 วิธีแยก ค่าบริการ ออกจาก ค่า สิทธิ ตาม แนว คำพิพากษาศาลฎีกา และความรับผิดของผู้จ่ายเมื่อไม่ได้หัก

เงื่อนไขของมาตรา 70

มาตรา 70 บังคับให้ผู้จ่ายหักภาษีเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ภาษีนี้นี้เป็นภาษีของผู้รับ แต่กฎหมายเลือกเก็บผ่านผู้จ่าย เพราะผู้รับอยู่นอกประเทศและไม่มีหน้าที่ยื่นแบบในไทย¹

เงื่อนไขแรกคือสถานะของผู้รับ มาตรา 70 ใช้กับผู้รับที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศเท่านั้น ถ้าผู้รับเป็นบุคคลธรรมดาที่อยู่ต่างประเทศ หน้าที่หัก ภาษีเป็นไปตาม บทบัญญัติ เรื่อง ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ซึ่ง อยู่นอกขอบเขตของบทความนี้

เงื่อนไขที่สองคือผู้รับ "มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย" ถ้าบริษัทต่างประเทศมีสาขา ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนในไทยจนถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทนั้นต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิเองตามระบบปกติ ไม่ใช่ถูกหักตามมาตรา 70 เส้นแบ่งนี้อธิบายไว้ในหัวข้อเส้นแบ่งกับการประกอบกิจการในประเทศไทยด้านล่าง

เงื่อนไขที่สามคือประเภทและแหล่งของเงินได้ เงินที่จ่ายต้องเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) และต้องจ่ายจากหรือในประเทศไทย ผู้จ่ายที่พบบ่อยคือบริษัทไทยที่โอนค่าลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์ ดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัทแม่ หรือค่าที่ปรึกษาไปยังบริษัทในต่างประเทศ



เงินได้ที่ต้องหักและที่ไม่ต้องหัก

เงินได้ที่ต้องหักตามมาตรา 70 มีห้าประเภท คือ เงินได้จากหน้าที่หรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ดอกเบี้ยและเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) ค่าเช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) และเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ส่วนค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) จึงไม่ต้องหัก²

มาตรา 40 (2) ครอบคลุมเงินได้ "จากการรับทำงานให้" ไม่ว่าจะเรียกว่าค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า หรือค่าส่วนลด ค่านายหน้าที่บริษัทไทยจ่ายให้ตัวแทนขายในต่างประเทศจึงอาจเข้าอนุมาณานี้ มาตรา 40 (3) ครอบคลุมค่าสิทธิทุกชนิด ทั้งค่าใช้ซอฟต์แวร์ ค่าใช้เครื่องหมายการค้า และค่าแฟรนไชส์ มาตรา 40 (4) (ก) คือดอกเบี้ยทุกประเภท และ (ข) คือเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัท³

ค่าสินค้าไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 70 กรมสรรพากรตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2546 ว่าเมื่อบริษัทไทยชำระค่าสินค้าให้ผู้ขายในต่างประเทศ ค่าสินค้านั้นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ไม่ว่าผู้ขายจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทยหรือไม่ บริษัทไทยจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 70⁴

มาตรา 70 วรรค สอง ยกเว้น ดอกเบี้ย ที่ ผู้รับ ต่างประเทศ ได้รับ จาก รัฐบาล หรือ จาก สถาบันการเงิน ที่มีกฎหมายเฉพาะของไทยจัดตั้งขึ้นเพื่อให้กู้ยืมเงินส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ข้อยกเว้นนี้แคบ ใช้กับผู้จ่ายเฉพาะกลุ่มเท่านั้น⁵

อัตราภาษีและกำหนดนำส่ง

อัตราภาษี ตามมาตรา 70 คือร้อยละ 15 ของ เงินได้ที่ จ่าย ยกเว้น เงินปันผล ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งใช้ อัตราร้อยละ 10 ตาม บัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้าย หมวด 3 ผู้จ่าย ต้อง นำ ส่ง ภาษี พร้อม ยื่น แบบ ภ.ง.ด.54 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้นั้น⁶

ตัวอย่าง บริษัทไทยจ่ายค่าสิทธิใช้ซอฟต์แวร์ 1,000,000 บาท ให้บริษัทต่างประเทศในวันที่ 20 ตุลาคม ถ้าไม่มี อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ที่ ลด อัตรา บริษัท ไทย ต้อง หัก ภาษี ร้อยละ 15 คือ 150,000 บาท โอน ให้ ผู้รับ 850,000 บาท และนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 พฤศจิกายน



แบบที่ใช้ยื่นคือแบบ ภ.ง.ด.54 ชื่อเต็มว่า "แบบยื่นรายการนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล และการจำหน่ายเงินกำไร" แบบเดียวกันใช้กับการจำหน่ายเงินกำไรออกไปนอกประเทศตามมาตรา 70 ทวิ ผู้กรอกต้องเลือกให้สูงกว่ายื่นตามมาตราใด⁷

ภาษีมูลค่าเพิ่มของบริการที่ซื้อจากต่างประเทศเป็นหน้าที่แยกต่างหาก ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของมาตรา 70 การตรวจรายการจ่ายไปต่างประเทศจึงควรตรวจทั้งสองหน้าที่ในคราวเดียวกัน

ผลของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลในกฎหมายไทยผ่านมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ผลที่พบ บ่อยมีสองแบบ แบบแรก เงินที่จ่ายเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ของอนุสัญญา และผู้รับไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษี แบบที่สอง เงินที่จ่ายเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 ของอนุสัญญา ผู้จ่ายยังต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ประกอบอนุสัญญา ดังที่ศาลฎีกาวินิจฉัยในคดีที่ 813/2565⁴

ข้อหารือ กค 0706/2565 เป็นตัวอย่างของแบบแรก บริษัทไทยจ้างบริษัทในสิงคโปร์เป็นที่ปรึกษาด้านการบริหารจัดการ ให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์ โทรสาร และอีเมลเท่านั้น ไม่ส่งพนักงานเข้ามาทำงานในไทย กรมสรรพากรเห็นว่าค่าตอบแทนเป็นค่าบริการรับจ้างทั่วไป ไม่ใช่ค่าสิทธิ เพราะไม่มีการให้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ที่ผู้รับมีสิทธิหวงกัน ค่าบริการจึงเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ บริษัทไทยไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70

ข้อหารือนี้ออกเมื่อปี 2546 จึงวินิจฉัยตามอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ฉบับที่ใช้บังคับในขณะนั้น การนำมาใช้กับการจ่ายเงินในปัจจุบันต้องอ่านข้อ 7 และข้อ 12 ของอนุสัญญาฉบับที่ใช้บังคับอยู่ประกอบ และข้อหารือนี้มีเงื่อนไขในตัว ถ้าคำปรึกษามีข้อสนเทศทางเทคนิคที่ผู้รับหวงกันไว้ ค่าตอบแทนอาจเป็นค่าสิทธิ และผลจะเปลี่ยนไปทันที การจะใช้สิทธิตามอนุสัญญา ต้องมีหลักฐานว่า ผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา รายละเอียดเรื่องหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่อยู่ในบทความ หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ทางภาษีกับอนุสัญญาภาษีซ้อน และตัวอย่างอัตราตามอนุสัญญารายประเทศอยู่ในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกา



ค่าบริการหรือค่าสิทธิ: แนวคำพิพากษาศาลฎีกา

ศาลฎีกาได้อธิบายเนื้อหาของสัญญา ไม่ใช่ชื่อที่คู่สัญญาเรียก ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 สัญญาเรียกเงินที่ผู้ให้บริการโทรศัพท์ไทยจ่ายให้บริษัทผู้ผลิตโทรศัพท์ในแคนาดาและสิงคโปร์ว่าค่าบริการเข้าใช้ระบบ ศาลวินิจฉัยว่า "แม้สัญญาจะเรียกเป็นค่าบริการ" แต่เงินนั้นเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) ไม่ใช่มาตรา 40 (8)⁸

ข้อเท็จจริงที่ศาลใช้ชั่งน้ำหนักมีสามกลุ่ม กลุ่มแรก สัญญานิยามซอฟต์แวร์ให้รวมใบอนุญาตเข้าถึงเครือข่าย กลุ่มที่สอง ผู้รับยังคงเป็นเจ้าของสิทธิในซอฟต์แวร์และเครื่องหมายการค้า สิทธิที่ผู้จ่ายได้รับเป็นสิทธิเฉพาะตัว โอนไม่ได้ กลุ่มที่สาม สัญญาห้ามผู้จ่ายทำซ้ำ แก้ไข หรือดัดแปลงซอฟต์แวร์ ลักษณะทั้งหมดนี้คือการอนุญาตให้ใช้สิทธิ ไม่ใช่การรับส่งข้อมูลธรรมดา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ใช้แนวเดียวกันกับสัญญาแฟรนไชส์ ศาลวินิจฉัยว่าแม้ค่าตอบแทนไม่เข้าลักษณะ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ แต่เป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา จัดเป็น "ค่าแห่งสิทธิอื่นๆ" ตามมาตรา 40 (3)⁹

บทเรียนสำหรับผู้จ่ายคือ ก่อนโอนเงินต้องอ่านข้อสัญญาเรื่องสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาและข้อห้ามการใช้ ไม่ใช่ดูเพียงชื่อรายการในใบแจ้งหนี้ สัญญาบริการคลาวด์ ซอฟต์แวร์แบบสมัครสมาชิก และสัญญาจัดจำหน่ายที่มีการอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้า เป็นกลุ่มที่ต้องตรวจสอบละเอียดที่สุด

เส้นแบ่งกับการประกอบกิจการในประเทศไทย

มาตรา 70 ใช้กับบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้าบริษัทต่างประเทศถือว่าประกอบกิจการในไทยตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทนั้นเสียภาษีจากกำไรสุทธิ ศาลฎีกาในคดีที่ 483/2546 วางหลักว่าต้องปรากฏว่าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในไทย "ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย"¹⁰

ในคดีนั้น บริษัทต่างประเทศส่งผู้จัดการโรงงานและเจ้าหน้าที่มาให้คำแนะนำและฝึกอบรมพนักงานไทย ตามสัญญาจัดการทางเทคนิค ศาลเห็นว่าบุคลากรเหล่านี้ทำงานในฐานะผู้เชี่ยวชาญอิสระ ไม่เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าที่ก่อให้เกิดดอกเบี้ย การมีบุคลากรในไทยจึงไม่ทำให้บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการขายสินค้าในไทย เมื่อบริษัทไทยจ่ายดอกเบี้ยตามมาตรา 40 (4) (ก) ให้บริษัทต่างประเทศนั้น บริษัทไทยต้องหักภาษีตามมาตรา 70



คดีนี้แสดงว่าการมีคนของบริษัทต่างประเทศอยู่ในไทยไม่ได้ทำให้มาตรา 70 หลุดไปเสมอ ต้องดูว่าคนเหล่านั้นเป็นเหตุให้เกิดเงินได้รายการนั้นหรือไม่ การวิเคราะห์สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาเป็นอีกชั้นหนึ่ง อธิบายไว้ในบทความ การทำงานทางไกล กับ สถานประกอบการถาวร และ บริการ วิเคราะห์สถานประกอบการถาวร

ความรับผิดของผู้จ่ายเมื่อไม่หักภาษี

ผู้จ่ายที่ไม่หักภาษีหรือหักไม่ครบต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้รับในจำนวนภาษีที่ขาด ตามมาตรา 54 ซึ่งมาตรา 70 ให้นำมาใช้โดยอนุโลม และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 ผลในทางปฏิบัติคือกรมสรรพากรเรียกเก็บจากผู้จ่ายในไทยได้ทันที โดยไม่ต้องตามหาผู้รับในต่างประเทศ¹¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 ยืนยันทั้งสองผลนี้ ผู้จ่ายที่ไม่ได้หักและไม่ได้นำส่งภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้รับตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ด้วย¹²

สัญญาระหว่างประเทศจำนวนมากมีข้อ "gross-up" ให้ผู้จ่ายรับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายเอง เพื่อให้ผู้รับได้เงินเต็มตามใบแจ้งหนี้ ในคดีเดียวกัน ศาลวินิจฉัยว่าเงินภาษีที่ผู้จ่ายออกให้ตามข้อสัญญาเป็นเงินของผู้จ่าย ถ้าภายหลังปรากฏว่าผู้รับไม่มีภาระภาษี ผู้จ่ายมีสิทธิเรียกคืนส่วนที่ชำระไว้¹³ ศาลยอมรับสิทธิเรียกคืนนี้แม้ผู้จ่ายไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 70 ส่วนข้อ gross-up เป็นเพียงข้อตกลงว่าคู่สัญญาฝ่ายใดรับภาระภาษี ไม่ได้เปลี่ยนหน้าที่หักและนำส่งตามมาตรา 70 หรือความรับผิดตามมาตรา 54

ความรับผิดชอบอยู่นอกเหนือผลทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้จ่ายเอง ผู้ที่ถูกประเมินย้อนหลังเรื่องนี้ควรอ่านขั้นตอนใน การถูกประเมินภาษีย้อนหลัง และกำหนดอุทธรณ์ใน อุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน

ขั้นตอนตรวจก่อนโอนเงินไปต่างประเทศ

การตรวจก่อนโอนเงินไปต่างประเทศมีห้าขั้น คือ ตรวจสอบสถานะผู้รับ ตรวจสอบประเภทเงินได้ตามเนื้อหาสัญญา ตรวจสอบสัญญาภาษีซ้อนและหลักฐานถิ่นที่อยู่ คำนวณภาษีตามอัตราที่ใช้บังคับ และยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย ทุกขั้นควรมีเอกสารเก็บไว้ให้ตรวจได้

1. **สถานะผู้รับ** ผู้รับเป็นนิติบุคคลต่างประเทศหรือบุคคลธรรมดา มีสาขาหรือผู้ทำการแทนในไทยหรือไม่
2. **ประเภทเงินได้** อ่านข้อสัญญาเรื่องทรัพย์สินทางปัญญา ข้อห้ามการใช้ และสถานที่ทำงานจริง แยกค่าสินค้า ค่าบริการ และค่าสิทธิให้ชัด



3. อนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศของผู้รับมีอนุสัญญากับไทยหรือไม่ ข้อใดของอนุสัญญาใช้กับเงินรายการนี้ และมีหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ของผู้รับแล้วหรือไม่
4. การคำนวณ ใช้ อัตราร้อยละ 15 หรือร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผล เว้นแต่อนุสัญญาฉบับที่ใช้บังคับกำหนดเป็นอย่างอื่น ถ้าสัญญามีข้อ gross-up ให้ตกลงวิธีคำนวณกับคู่สัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนจ่าย
5. การนำส่ง ยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 พร้อมชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย

ตารางสรุปแนวคำพิพากษาและข้อหารื้อ

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารื้อที่เกี่ยวกับมาตรา 70 สรุปได้ว่า ศาลดูเนื้อหาของสัญญามากกว่าชื่อรายการ ค่าอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์และค่าแฟรนไชส์เป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) และการมีบุคลากรในไทยไม่ทำให้พ้นมาตรา 70 ถ้าบุคลากรนั้นไม่ใช่เหตุของเงินได้

แหล่ง	เงินที่จ่าย	ข้อเท็จจริงหลัก	ผล
ฎ. 813/2565	ค่าเข้าใช้ระบบ	สัญญาเรียกค่าบริการ แต่ผู้รับคงสิทธิในซอฟต์แวร์และห้ามดัดแปลง	ค่าสิทธิตาม ม.40 (3) ต้องหักตาม ม.70 ผู้จ่ายรับผิดชอบ ม.54 และเงินเพิ่ม ม.27
ฎ. 4440/2552	ค่าแฟรนไชส์	ค่าตอบแทนการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา	ค่าแห่งสิทธิอื่นตาม ม.40 (3)
ฎ. 483/2546	ดอกเบี้ยค่าสินค้า	บุคลากรต่างประเทศในไทยให้คำแนะนำทางเทคนิค ไม่เกี่ยวกับการขาย	ไม่ถือว่าประกอบกิจการในไทย ต้องหักตาม ม.70
กค 0706/2565 (17 มี.ค. 2546)	ค่าที่ปรึกษา, ค่าสินค้า	ให้คำปรึกษาจากสิงคโปร์ทางโทรศัพท์และอีเมล, ซื้อสินค้าจากต่างประเทศ	กำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาข้อ 7 ไม่ต้องหัก, ค่าสินค้าตาม ม.40 (8) ไม่ต้องหัก



กฎหมายเปรียบเทียบ: สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และสิงคโปร์

ประเทศหลักใช้วิธีเดียวกับมาตรา 70 คือให้ผู้จ่ายในประเทศหักภาษีจากเงินที่จ่ายไปต่างประเทศ สหรัฐอเมริกาหักร้อยละ 30 ตาม 26 U.S.C. § 1442 สหราชอาณาจักรหักจากค่าสิทธิในอัตราพื้นฐานตาม Income Tax Act 2007 section 906 และสิงคโปร์หักจากดอกเบี้ยร้อยละ 15 เมื่อผู้รับมิได้ประกอบกิจการในสิงคโปร์ ตาม Income Tax Act 1947 section 43(3) และ 45¹⁴

สหรัฐอเมริกากำหนดให้หักภาษีจากรายได้ของบริษัทต่างประเทศ "a tax equal to 30 percent thereof" และมาตรา 1461 ทำให้ผู้มีหน้าที่หักรับผิดชอบในภาษีนั้นเอง ("is hereby made liable for such tax")¹⁵ โครงสร้างการรับผิดชอบใกล้เคียงกับมาตรา 54 ของไทย แต่ไม่ได้ใช้ถ้อยคำ "รับผิดชอบกับผู้มีเงินได้"

สหราชอาณาจักร แยก บท เฉพาะ สำหรับ ค่า สิทธิ ใน ทรัพย์สินทางปัญญา เมื่อ ผู้ เป็นเจ้าของ ทรัพย์สินทางปัญญา มีถิ่นที่อยู่ตามปกตินอกสหราชอาณาจักร ผู้จ่ายต้องหัก "a sum representing income tax on it at the basic rate" ณ เวลาที่จ่าย¹⁶ ขอบเขตแคบกว่ามาตรา 70 ซึ่งครอบคลุมทำประเภทเงินได้ในบทเดียว

สิงคโปร์ให้ผู้จ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ที่ไม่รู้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์ หักภาษี "at the rate of 17%" เมื่อผู้รับไม่ใช่บุคคลธรรมดา แต่ถ้าผู้รับมิได้ประกอบกิจการในสิงคโปร์และเงินได้ไม่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในสิงคโปร์ ซึ่งตรงกับสถานการณ์ของมาตรา 70 section 43(3) กำหนดอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ทั้งจำนวน ผู้จ่ายต้องแจ้งและนำส่งต่อ Comptroller ทันที่ และจำนวนที่หักถือเป็นหนี้ของผู้จ่ายต่อรัฐ¹⁷ ข้อที่ต่างจากไทยคือกำหนดเวลา ตัวบทสิงคโปร์ใช้คำว่า "immediately" แต่ section 45(2)(a) ให้ Comptroller อนุญาตระยะเวลาอื่นได้ ส่วนไทยกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนไว้ในตัวบทเอง



ระบบ	บทบัญญัติ	ขอบเขต	อัตรา	ความรับผิดชอบของผู้จ่าย
ไทย	ป.รัชฎากร ม. 70	ม.40 (2) ถึง (6) แก่ นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทย	ร้อยละ 15, เงินปันผลร้อยละ 10	รับผิดชอบร่วม ม.54, เงินเพิ่ม ม.27
สหรัฐอเมริกา	26 U.S.C. § 1442, § 1461	รายได้ตาม § 1441 ของ บริษัทต่างประเทศ	ร้อยละ 30	ผู้หักรับผิดชอบในภาษีนั้น
สหราชอาณาจักร	ITA 2007 s.906	ค่าสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาแก่เจ้าของนอกประเทศ	อัตราพื้นฐาน	หน้าที่หักเมื่อจ่าย
สิงคโปร์	ITA 1947 s.43(3), s.45	ดอกเบี้ยแก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่	ร้อยละ 15 เมื่อผู้รับมิได้ประกอบกิจการในสิงคโปร์, ร้อยละ 17 กรณีอื่นของผู้รับที่ไม่ใช่บุคคลธรรมดา	จำนวนที่หักเป็นหนี้ของผู้จ่ายต่อรัฐ

นิติเศรษฐศาสตร์และความรู้ข้ามศาสตร์

เศรษฐศาสตร์การคลังอธิบายว่าผู้ใดเป็นผู้นำส่งภาษีมีผลต่อการจัดเก็บจริง แม้ในทางทฤษฎีภาระภาษีไม่ขึ้นกับว่าใครนำส่ง Slemrod (2008) ชี้ว่าเมื่อมีการหลบเลี่ยงภาษี ต้นทุนการจัดเก็บและโอกาสหลีกเลี่ยงเปลี่ยนไปตามระบบการนำส่ง มาตรา 70 เลือกผู้จ่ายในไทยเป็นผู้นำส่ง เพราะผู้จ่ายอยู่ในเขตอำนาจของประเทศไทย และมีหลักฐานการจ่ายอยู่ในมือ¹⁸

Kleven, Kreiner และ Saez (2016) อธิบายบทบาทของบริษัทในฐานะตัวกลางทางการคลัง บริษัทรายงานรายได้ของผู้อื่นต่อรัฐ และ มัก หักภาษีไว้แทนรัฐ ("They also often withhold taxes on behalf of the government") การบังคับใช้ภาษีจึงได้ผลดีในส่วนของบุคคลที่สามารถรายงานข้อมูล¹⁹ กรณีการจ่ายเงินไปต่างประเทศ ข้อนี้นัดกว่ากรณีภายในประเทศ เพราะ รัฐไทย แทบไม่มีเครื่องมือบังคับเอาภาษีจาก บริษัทต่างประเทศโดยตรง



มาตรา 54 ทำหน้าที่ปิดช่องแรงจูงใจ ถ้าผู้จ่ายไม่มีความรับผิดชอบ ผู้จ่ายกับผู้รับอาจตกลงกันไม่หักภาษี ความรับผิดชอบและเงินเพิ่มทำให้ต้นทุนของการไม่หักตกแก่ผู้ที่รัฐเข้าถึงได้ ส่วนข้อ gross-up ในสัญญาแสดงอีกด้านหนึ่ง คือผู้รับภาระภาษีทางเศรษฐกิจอาจเป็นผู้จ่ายในไทย แม้กฎหมายระบุว่าภาษีเป็นของผู้รับ ผู้บริหารการเงินที่เจรจาสัญญาจึงควรนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายเข้าไปในการตั้งราคาตั้งแต่ต้น

คำถามที่พบบ่อย

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ได้แก่ อัตราภาษี กำหนดยื่นแบบ ค่าสินค้า ค่าบริการ และผลของการไม่หัก

จ่ายเงินไปต่างประเทศต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายกี่เปอร์เซ็นต์

ร้อยละ 15 ของเงินที่จ่าย เมื่อผู้รับเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทยและเงินเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) ยกเว้นเงินปันผลใช้ร้อยละ 10 ถ้าผู้รับอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย ต้องตรวจสอบข้อของอนุสัญญาที่ใช้กับเงินรายการนั้นก่อน

แบบ ภ.ง.ด.54 ต้องยื่นเมื่อใด

ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ ตามมาตรา 70 ตัวอย่างเช่น จ่ายในเดือนตุลาคม ต้องยื่นและส่งภาษีภายในวันที่ 7 พฤศจิกายน

ซื้อสินค้าจากต่างประเทศต้องหักภาษีตามมาตรา 70 หรือไม่

ไม่ต้อง ค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งไม่อยู่ในมาตรา 70 ตามข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/2565 ไม่ว่าผู้ขายอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทยหรือไม่

จ่ายค่าบริการหรือค่าซอฟต์แวร์ให้บริษัทต่างประเทศต้องหักภาษีหรือไม่

ขึ้นกับเนื้อหาของสัญญา ค่าบริการที่ทำในต่างประเทศโดยไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยอาจไม่ต้องหักเมื่อมีอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ถ้าเป็นค่าอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์ ศาลฎีกาในคดีที่ 813/2565 วินิจฉัยว่าเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายต้องหักภาษี แม้สัญญาจะเรียกว่าค่าบริการ



ถ้าไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 จะเกิดอะไรขึ้น

ผู้จ่ายต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้รับในภาษีที่ไม่ได้หักหรือหักขาดตามมาตรา 54 และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 ตามที่ศาลฎีกาวินิจฉัยในคดีที่ 813/2565

เชิงอรรถ

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 วรรคหนึ่ง "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) "เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด ..." (3) "ค่าแห่งกุติวิธล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น ..." และ (6) "เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชา กฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ..." (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
3. ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) "(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ..." (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ..." และ (5) "เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นใดที่ได้เนื่องจาก (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน ..." (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
4. ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2566 แนววินิจฉัยข้อ 1 "เมื่อ MES ได้ให้บริการในต่างประเทศ โดยมีได้ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากเงินได้ค่าบริการนั้น ทั้งนี้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญา ... ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505" และข้อ 2 "คำวินิจฉัยดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร" (กรมสรรพากร rd.go.th/24796.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
5. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 วรรคสอง "ความใน วรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ที่ ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
6. บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล "(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค) ร้อยละ 15" และ "(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ร้อยละ 10" (กรมสรรพากร rd.go.th/5938.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
7. แบบ ภ.ง.ด.54 "แบบยื่นรายการนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล และการจำหน่ายเงินกำไร" ตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร rd.go.th แบบ ภ.ง.ด.54, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
8. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "ดังนั้น ในการจ่ายเงินค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ให้แก่ RIM ดังกล่าว แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม ป. รัษฎากร มาตรา 40 (3)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28 กันยายน 2569)



9. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 "แม้สัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น "ค่าแห่งลิขสิทธิ์" แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งสิทธิบัตรและค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.ร.ฎการ มาตรา 40 (3)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
10. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 483/2546 "การที่จะถือว่าบริษัทขอ. ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องปรากฏว่าบริษัท ขอ. ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย" และ "โจทก์ผู้จ่ายต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายไว้ตามมาตรา 70" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
11. ประมวลรัษฎากร มาตรา 54 "ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี ..." (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
12. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "หากโจทก์มิได้หักภาษีและมิได้นำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักนำส่งแก่เจ้าเลยภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับ RIM Canada หรือ RIM Singapore ผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและมิได้นำส่ง ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
13. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565 "โจทก์จึงต้องมีหน้าที่ออกภาษีเงินได้ให้ RIM Canada หรือ RIM Singapore ตามข้อผูกพันในสัญญา เงินดังกล่าวเป็นเงินของโจทก์ แม้โจทก์มิใช่ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 70 แต่เมื่อโจทก์ชำระภาษีแก่เจ้าเลยและ RIM Canada หรือ RIM Singapore ได้รับเงินของโจทก์ เท่าจำนวนเงิน ที่ออกตามใบแจ้งหนี้ไปแล้ว หากปรากฏว่า RIM Canada หรือ RIM Singapore ไม่มีภาระต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้ โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกคืนเงินในส่วนที่โจทก์ชำระค่าภาษีแก่เจ้าเลยได้" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
14. 26 U.S.C. § 1442(a) "In the case of foreign corporations subject to taxation under this subtitle, there shall be deducted and withheld at the source in the same manner and on the same items of income as is provided in section 1441 a tax equal to 30 percent thereof." (Legal Information Institute law.cornell.edu/uscode/text/26/1442, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
15. 26 U.S.C. § 1461 "Every person required to deduct and withhold any tax under this chapter is hereby made liable for such tax and is hereby indemnified against the claims and demands of any person for the amount of any payments made in accordance with the provisions of this chapter." (Legal Information Institute law.cornell.edu/uscode/text/26/1461, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
16. Income Tax Act 2007 (UK) section 906(2) "Condition A is that: (a) the payment is a royalty, or a payment of any other kind, for the use of, or the right to use, intellectual property (see section 907), (b) the usual place of abode of the owner of the intellectual property is outside the United Kingdom, and (c) the payment is charged to income tax or corporation tax." และ (5) "The person by or through whom the payment is made must, on making it, deduct from it a sum representing income tax on it at the basic rate in force for the tax year." (legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/section/906, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
17. Income Tax Act 1947 (Singapore) section 45(1) "Where a person is liable to pay to another person not known to the firstmentioned person to be resident in Singapore any interest which is chargeable to tax under this Act, the firstmentioned person must: (a) deduct therefrom tax: ... (ii) where the person to be paid is any other person, at the rate of 17%; or (iii) where section 43(3) or (3A) is applicable to the person to be paid, at the rate specified in that provision, on every dollar of the interest; and (b) immediately give notice of the deduction of tax and pay to the Comptroller the amount so deducted, and every such amount deducted is a debt due from the firstmentioned person



to the Government ..." 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); ... accruing in or derived from Singapore on or after 28 February 1996 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." section 12(6)(a) "any interest, commission, fee or any other payment in connection with any loan or indebtedness ..." และ section 45(2)(a) "The Comptroller may: (a) if he or she thinks fit, allow any person or class of persons to give notice of the deduction of tax and make payment of the amount so deducted within such other period and subject to such conditions as the Comptroller may determine" (Singapore Statutes Online sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947, ตรวจ 28 กันยายน 2569)

18. 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 บทความย่อ "The irrelevance proposition does not apply in the presence of avoidance and evasion (i.e., in all real tax systems) because the total resource costs of administering a given effective tax structure may vary depending on the remittance system ..." (อ่านบทความจากหน้าสำนักพิมพ์ journals.uchicago.edu, ตรวจ 28 กันยายน 2569)
19. Henrik Jacobsen Kleven, Claus Thustrup Kreiner and Emmanuel Saez, "Why Can Modern Governments Tax So Much? An Agency Model of Firms as Fiscal Intermediaries," Economica 83 (2016): 219-246, doi:10.1111/ecca.12182 หน้า 1 "They also often withhold taxes on behalf of the government so that tax payments take place 'as-you-go'." (ฉบับเต็มของผู้เขียน eml.berkeley.edu/~saez, ตรวจ 28 กันยายน 2569)

