

การวางแผนภาษีในการทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที) Tax Planning for Contracts in Information Technology(IT) Business

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม

Dulyaluck Trachutham

ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร บริษัท เสนาดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด(มหาชน) และ

อาจารย์พิเศษคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี

Tax Law Consultant of Sena Development Public Company Limited and

Special teacher of Law Faculty, Bangkok Thonburi University

e-mail: dulyaluck@yahoo.com

Received: April 24, 2019

Revised: May 08, 2019

Accepted: May 16, 2019

บทคัดย่อ

งานวิจัยฉบับนี้ เป็นงานศึกษาหลักเกณฑ์และบทบัญญัติของกฎหมายรวมถึงคำพิพากษาศาลฎีกา และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาในธุรกิจไอทีเพื่อเป็นแนวทางให้ผู้ประกอบการในธุรกิจไอทีที่มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และสามารถประหยัดภาษีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

ผลการศึกษาพบว่าการทำสัญญาในธุรกิจไอทีที่มีภาระภาษีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา/ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์ ซึ่งผู้ประกอบการสามารถกำหนดแนวทางในการวางแผนภาษีอากรเพื่อช่วยให้ประหยัดภาษีได้โดยใช้กลยุทธ์การเลือกประเภทของสัญญา, กลยุทธ์การแยกสัญญาหรือแยกราคา และกลยุทธ์การรวมเป็นราคาเดียวกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสัญญาแต่ละประเภท และกรณีผู้ประกอบการในธุรกิจไอทีที่มีการจ่ายเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไปให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศซึ่งมิได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย โดยปกติต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 เว้นแต่ประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศไทย ผู้รับเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ในต่างประเทศอาจได้รับการปรับลดอัตรากำหนดหัก ณ ที่จ่าย แล้วแต่กรณี และผู้ประกอบการยังมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6

นอกจากนี้ กรณีผู้ประกอบการไทยไปลงทุนขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในประเทศที่มีอัตรากำหนดต่ำกว่าประเทศไทย หรือประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยควรเลือกไปจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในต่างประเทศ และใช้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินปันผลตาม

หลักเกณฑ์ของพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2510 มาตรา 5 วีสดิ แต่ถ้าผู้ประกอบการไทยไปลงทุนขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงกว่าประเทศไทย และมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ควรให้บริษัทไทยเป็นผู้รับเงินได้ และใช้สิทธิประโยชน์จากหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้ประกอบการไทยต้องไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศนั้น จึงจะได้รับสิทธิยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ส่วนกรณีผู้ประกอบการไทยมีรายได้จากการอนุญาตให้ผู้จ่ายเงินได้ในต่างประเทศใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ถ้าเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยมีสิทธิได้รับการปรับลดอัตราภาษีเงินได้ในอัตรา 5-15% ทั้งนี้ตามข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ส่วนกรณีการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดของผู้ประกอบการไทย ขึ้นอยู่กับว่า ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นตกเป็นของใคร ถ้าเป็นของผู้ว่าจ้าง ถือเป็นเงินได้จากค่าจ้างทำของ แต่ถ้าเป็นของผู้รับจ้าง ถือเป็นเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้สิทธิ์ (Licensing Agreement) นอกจากนี้ กรณีผู้ประกอบการไทยมีการทำสัญญาเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าไอที (Distributorship Agreement) ให้กับผู้ผลิตในต่างประเทศ จะมีประเด็นความแตกต่างในทางภาษีอากรกับกรณีผู้ประกอบการไทยมีการทำสัญญาเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าไอที (Agency Agreement) ให้กับผู้ผลิตในต่างประเทศ

คำสำคัญ : ภาวะภาษีและการวางแผนภาษีสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ(ไอที)

ABSTRACT

This article reported a descriptive research to study principles and descriptions of laws, Supreme Court Decision and Revenue Department's tax rulings related to IT business contracts. The aim of this work was to provide guideline for IT business entrepreneurs to accurately pay tax and legally reduce tax payment. The result of this research showed that tax burden of IT business contracts included withholding tax, income tax, value-added tax (VAT) and revenue stamp. The IT business entrepreneurs can set up approaches for tax planning to reduce tax payment by using contract type selection, contract separation, price separation or price combination strategies depending on the types of contracts. In case that IT business entrepreneurs pay software licensing fee to foreign companies located outside Thailand, they usually need to withhold income tax by 15% according to the Section 70 of the Revenue Code except the foreign companies in countries having double-taxation agreement with Thailand. For the payees in those countries, they may receive discount on withholding tax. Nevertheless, all Thai entrepreneurs who pay to any foreign companies need to submit the Form VAT 36 according to the Section 83/6 of Revenue Code.

Furthermore, in case that Thai entrepreneurs invests in computer sale business in foreign countries with lower tax rate or without double-taxation agreement with Thailand, they should establish and register a new company in those foreign countries. Then, they can benefit tax exemption from dividend according to the Decree described in the Section 5 Veesti of Revenue Code (10th edition) B.E. 2510. In contrast, if any Thai entrepreneurs invest in IT business in the countries with higher tax rate and having double-taxation agreement with Thailand, the payees should be a Thai localized company in order to benefit from the agreement. In this case, the Thai entrepreneurs must have no permanent establishment (PE) companies in the foreign countries so they do not need to pay tax to the foreign countries. Likewise, if Thai entrepreneurs receive software licensing fee from foreign companies having double-taxation agreement with Thailand, they can receive discount rate on income tax at 5-15% depending on the agreement of each country. Regarding the income from computer program writing, justification for the type of assemble income depends on whose copyright/royalty of the software belongs to. If the hirer owns the copyright, the payment will be considered an income from hire of work. In contrast, if the copyright belongs to the hired company, the payment is considered an income from licensing agreement. Furthermore, the tax consideration for distributorship agreement differs from that of agency agreement with manufacturers in foreign countries.

Keywords: Tax Burden and Tax Planning for Contracts in Information Technology(IT) Business

บทนำ

ปัจจุบันเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology หรือ IT) มีความสำคัญต่อการบริหารพัฒนาธุรกิจของผู้ประกอบการทุกภาคส่วน แต่ผู้ประกอบการยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับภาวะภาษีและการวางแผนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาในธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศหรือธุรกิจไอที (ต่อไปจะเรียกว่า “ธุรกิจไอที”) อาทิ ภาวะภาษีและการวางแผนภาษีในการทำสัญญาให้เข้าระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญาให้บริการวางระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญา

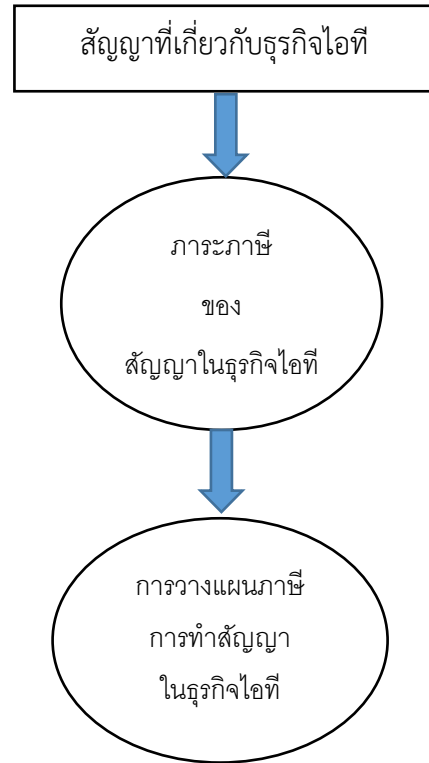
ขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง, สัญญาขายอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่, สัญญาว่าจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และ ยังรวมถึงภาวะภาษีและ การวางแผนภาษีกรณีผู้ประกอบการในธุรกิจไอทีมีการทำสัญญาขออนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์จากบริษัทต่างประเทศ และมีการจ่ายเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไปยังบริษัทต่างประเทศ ซึ่งมีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย

นอกจากนี้กรณีผู้ประกอบการในประเทศไทยต้องการไปลงทุนประกอบธุรกิจขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ หรือประกอบธุรกิจอนุญาตให้ใช้สิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ รวมถึงการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ ก็มีความจำเป็นต้องทราบแนวทางการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อมิให้เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการประกอบการในธุรกิจไอที และส่งผลดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศ

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. ศึกษาภาระภาษีในการทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอที
2. ศึกษากลยุทธ์การวางแผนภาษีในการทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอทีในประเทศไทย
3. ศึกษากลยุทธ์การวางแผนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาในธุรกิจไอทีกับต่างประเทศ อาทิ การขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ, การอนุญาตให้ใช้สิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์กับลูกค้าในต่างประเทศ และการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ
4. ศึกษาประเด็นความแตกต่างระหว่างการทำสัญญาเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าไอที (Distributorship Agreement) กับการทำสัญญาตัวแทนจำหน่ายสินค้าไอที (Agency Agreement) ระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศ ซึ่งมีลักษณะรูปแบบและความแตกต่างในประเด็นทางภาษีอากร

กรอบแนวคิดในการวิจัย



วิธีดำเนินการวิจัย

1. ศึกษาและวิเคราะห์ข้อกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาในธุรกิจไอที
2. ศึกษาและวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับประเด็นภาษีอากรและการวางแผนภาษีในการทำสัญญาในธุรกิจไอที
3. สรุปประเด็นภาระภาษี และกลยุทธ์การวางแผนภาษีในการทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอที และการลงทุนประกอบการธุรกิจไอทีในต่างประเทศ

4. สรุปประเด็นความแตกต่างทางภาษีอากรระหว่างการทำสัญญาเป็นผู้จำหน่ายสินค้าไอที (Distributorship Agreement) กับการทำสัญญาตัวแทนจำหน่ายสินค้าไอที (Agency Agreement) ระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศ

ผลการวิจัย

1. สัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอที ได้แก่ สัญญาให้เช่าระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญาให้บริการวางระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ครบวงจร, สัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมโปรแกรมคอมพิวเตอร์, สัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง, สัญญาขายอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่, สัญญาว่าจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ พัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และทำกราฟิกดีไซน์ รวมถึง สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์

2. ภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาในธุรกิจไอที ได้แก่ ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา/ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์

3. ผู้ประกอบการในธุรกิจไอทีที่สามารถเลือกกลยุทธ์การวางแผนภาษีในการทำสัญญาได้หลายวิธี เช่น กลยุทธ์การเลือกประเภทของสัญญา, กลยุทธ์การแยกสัญญาหรือแยกราคา กลยุทธ์การรวมเป็นราคาเดียวกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสัญญาแต่ละประเภท

4. กลยุทธ์การลงทุนขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ, การอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ และการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ

ให้พิจารณาเปรียบเทียบอัตราภาษีของประเทศที่ต้องการไปลงทุนกับอัตราภาษีของประเทศไทย และใช้ประโยชน์จากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสตี รวมถึงหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่างๆด้วย

5. กรณีผู้ประกอบการไทยทำสัญญาเป็นผู้จำหน่ายสินค้าไอที (Distributorship Agreement) กับบริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศ เมื่อเปรียบเทียบกับการทำสัญญาตัวแทนจำหน่ายสินค้าไอที (Agency Agreement) ให้กับผู้ผลิตในต่างประเทศมีประเด็นความแตกต่างในทางภาษีอากร

อภิปรายผล

1. การทำสัญญาให้เช่าระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ถือเป็นสัญญาอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เงินค่าตอบแทนที่ผู้อนุญาต (Licensor) ได้รับจากผู้รับอนุญาต (Licensee) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ประกอบการแยกราคาค่าเช่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ออกจากค่าจ้างดำเนินงาน ในส่วนของค่าจ้างดำเนินงานจะถือเป็นค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้รับจ้างมีภาระค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.1 ของจำนวนเงินจ้าง ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงควรรวมราคาค่าเช่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์กับค่าจ้างดำเนินงานไว้ด้วยกันโดยไม่มีการแยกราคา เพื่อช่วยประหยัดค่าอากรแสตมป์ (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

ที่ กค 0706/5444 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2548)
(The Revenue Department, 2005)

2. การทำสัญญาวางระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ครบวงจรซึ่งประกอบไปด้วยค่าบริการในหลายๆส่วน ได้แก่ ค่าบริการลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์, ค่าบริการเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์, ค่าบริการติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์และดูแลรักษา รวมถึงค่าบริการช่างผู้เชี่ยวชาญ ถ้าผู้ประกอบการรวมราคาค่าบริการทุกรายการไว้ด้วยกันจะทำให้มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายทั้งจำนวน และมีภาระค่าอากรแสตมป์จากค่าจ้างทำของ รวมทั้งยังมีความยุ่งยากในขั้นตอนการเรียกเก็บค่าบริการ ดังนั้นผู้ประกอบการควรแยกราคาค่าบริการแต่ละรายการออกจากกัน เพื่อแยกเสียภาษีในแต่ละประเภทรายการ

3. การทำสัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมโปรแกรมคอมพิวเตอร์ กรณีเป็นโปรแกรมพื้นฐาน ผู้ประกอบการควรรวมไว้เป็นราคาเดียวกับค่าเครื่องคอมพิวเตอร์ เพราะถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ซึ่งไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย เว้นแต่กรณีขายให้กับรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น จึงจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 1% ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนกรณีการทำสัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมโปรแกรมไม่พื้นฐานไม่ว่าผู้ประกอบการจะแยกราคาค่าโปรแกรมไม่พื้นฐานดังกล่าวออกจากราคาเครื่องคอมพิวเตอร์หรือไม่ ในส่วนของค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 3% กรณี

ผู้จ่ายเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 3/2(1) และมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยถือเป็นสัญญาให้บริการ ตามมาตรา 77/1(10) ซึ่งความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระราคา เว้นแต่มีการออกไปกำกับภาษีก่อน หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่นก่อน ให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของภาระการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1(1) (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0706/1347 ลงวันที่ 10 ก.พ.2547, กค 0706/4653 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2546) (The Revenue Department, 2003-2004)

4. การทำสัญญาขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง ผู้ประกอบการไม่ควรแยกราคาค่าบริการติดตั้งออกจากค่าเครื่องคอมพิวเตอร์ แต่ควรรวมไว้เป็นราคาเดียวกัน เพราะจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร (Dulyaluck Trachutham, 2017 p.85-89) ซึ่งไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย เว้นแต่กรณีขายให้กับรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น จึงจะมีภาระภาษีหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตรา 1% ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้การรวมราคาค่าเครื่องคอมพิวเตอร์กับค่าบริการติดตั้งไว้ด้วยกันยังช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถประหยัดค่าอากรแสตมป์ได้ด้วย เพราะการขายเครื่องคอมพิวเตอร์ไม่มีภาระค่าอากรแสตมป์ แต่ถ้าผู้ประกอบการแยกราคาค่าบริการติดตั้งออกจากค่าเครื่องคอมพิวเตอร์ นอกจากผู้ประกอบการจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ในอัตรา 3% ในส่วนของค่าบริการติดตั้งแล้ว ยังมีภาระค่าอากรแสตมป์อัตรา 0.1% ของสินค้า ในส่วนของรายได้ค่าบริการติดตั้งด้วย

5. การทำสัญญาขายอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่ (Storage Systems) พร้อมลงโปรแกรมพื้นฐาน ผู้ประกอบการควรรวมเป็นราคาเดียว เพราะจะถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้า ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย เว้นแต่กรณีขายให้กับรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหาร ราชการส่วนท้องถิ่นอื่น จึงจะมีภาระภาษีหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตรา 1% ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรณีผู้ประกอบการแยกราคาค่าโปรแกรมพื้นฐานออกจากค่าขายอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่ ในส่วนของค่าโปรแกรมพื้นฐานจะถือเป็นเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 3% ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 3/2(1) และยังมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมดังกล่าวด้วย (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/1347 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2547) (The Revenue Department, 2004)

6. สัญญาจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีเงื่อนไขข้อตกลงให้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมเป็นของผู้ว่าจ้าง ถือเป็นสัญญาจ้างทำของอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ซึ่งผู้รับจ้างที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 3% ไม่ว่าจะผู้ว่าจ้างที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ทั้งนี้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 3/1(1) ส่วนกรณีผู้ว่าจ้างเป็นหน่วยงานภาครัฐจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 1% ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(4) และมาตรา 69 ทวิ แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ ผู้รับจ้างยังมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์ด้วย (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/10491 ลงวันที่ 17 ต.ค.2550) (The Revenue Department, 2007) อนึ่ง กรณีสัญญาจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ไม่ได้ระบุไว้ว่าให้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมเป็นของใคร ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1246/2547 คดีระหว่าง บริษัท ฮีโน่คอมพิวเตอร์ซิสเต็มส์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)(Research Division of the Supreme Court, 2004) ศาลฎีกาตัดสินให้นำบทบัญญัติมาตรา 10 ของพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 มาใช้บังคับ โดยให้ถือเป็นลิขสิทธิ์ของผู้ว่าจ้าง สัญญาฉบับดังกล่าวจึงถือเป็นสัญญาจ้างทำของ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว เพราะเป็นการตีความตามบทบัญญัติของกฎหมาย

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ยังคงเป็นของผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensor) มีภาระต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา 3% ไม่ว่าจะผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 3/2(1) ส่วนกรณีผู้จ่ายเงินได้เป็น

หน่วยงานภาครัฐ มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 1% ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(4) และ มาตรา 69 ทวิ แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ ผู้รับจ้าง ยังมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม (สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิถือเป็นสัญญาให้บริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม) (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0702(กม.05)/3655 ลงวันที่ 1 มิถุนายน 2553) (The Revenue Department, 2010)

อนึ่ง กรณีผู้ประกอบการในธุรกิจไอที เลือกทำสัญญารับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์จะมีผลต่อการหักค่าเสื่อมราคาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย เนื่องจากกรณีเป็นสัญญาจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ผู้ว่าจ้างเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ผู้ว่าจ้างจึงมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ แต่กรณีเป็นสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เมื่อลิขสิทธิ์ยังคงเป็นของผู้ประกอบการในธุรกิจไอที ผู้ประกอบการจึงเป็นผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

7. กรณีผู้ประกอบการในธุรกิจไอทีซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยมีการจ่ายเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 เว้นแต่กรณีผู้ได้รับเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราตามที่ระบุไว้ใน

อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ อาทิ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา เดนมาร์ก ฮังการี เบลเยียม พม่า อังกฤษ เยอรมัน ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ อิตาลี โปแลนด์ แคนาดา สาธารณรัฐเช็ก สวิตเซอร์แลนด์ อิสราเอล และ สิงคโปร์ (ใหม่) ให้หักในอัตราร้อยละ 5, อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ ปากีสถาน และกัมพูชา ให้หักในอัตราร้อยละ 10 และถ้าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว และ ญี่ปุ่น ให้หักในอัตราร้อยละ 15 (The Revenue Department, 2018)

8. ผู้ประกอบการไทยไปลงทุนจำหน่ายเครื่องคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ ถ้าลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศไทย หรือประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยควรไปจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในต่างประเทศ โดยบริษัทผู้ประกอบการไทยถือหุ้นบริษัทในต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงลงคะแนน ก่อนวันจ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า 6 เดือน และประเทศที่ไปลงทุนมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ผู้ประกอบการไทยได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในเครื่องในต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์ของพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสดี

ถ้าไปลงทุนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่อัตราภาษีสูงกว่าประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยควรใช้บริษัทไทยเป็นผู้รับเงินได้ และใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี

ซ้อนโดยผู้ประกอบการไทยต้องไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศนั้น จึงจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น

9. ผู้ประกอบการไทยได้รับเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ ถ้าเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้ประกอบการไทยมีสิทธิได้รับการปรับลดอัตราภาษีเงินได้คงเหลือเพียง 5-15% ขึ้นอยู่กับขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา เดนมาร์ก ฮองกง เบลเยียม พม่า อังกฤษ เยอรมัน ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ อิตาลี โปแลนด์ แคนาดา สาธารณรัฐเช็ก สวิตเซอร์แลนด์ อิสราเอล และสิงคโปร์(ใหม่) ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราเพียง ร้อยละ 5, อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับปากีสถาน และกัมพูชา ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 และถ้าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว และญี่ปุ่น ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15

10. กรณีผู้ประกอบการไทยทำสัญญารับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยมีข้อตกลงให้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นของผู้ว่าจ้าง ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าจ้างทำของ อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร (Dulyaluck Trachutham. 2017 p.65-69) แต่ถ้ามีข้อตกลงให้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ยังเป็นของผู้ประกอบการไทยซึ่งเป็นผู้รับจ้าง และอนุญาตให้ลูกค้าในต่างประเทศใช้สิทธิ เงินได้ที่ผู้ประกอบการไทยได้รับต้องเสียภาษีในลักษณะของเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรม

คอมพิวเตอร์ อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร (Dulyaluck Trachutham. 2017 p.72-73)

11. กรณีผู้ประกอบการไทยทำสัญญาเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าไอที (Distributorship Agreement) ให้กับบริษัทต่างประเทศ ถ้าผู้ประกอบการไทยทำสัญญาเป็นหนังสือกับบริษัทต่างประเทศ และผู้ประกอบการไทยดำเนินธุรกิจด้วยทุนของตนเอง กำไรขาดทุนเป็นของตนเอง มีการกำหนดราคาสินค้าเอง มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าชำรุดบกพร่อง ผู้ประกอบการไทยรับผิดชอบลูกค้าเอง และมีการออกใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการไทย จะไม่ถือว่าผู้ประกอบการไทยเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ผู้ประกอบการไทยคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับในนามของตนเองเท่านั้น ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการในนามของบริษัทต่างประเทศด้วย

12. ถ้าผู้ประกอบการไทยทำสัญญาเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าไอที (Agency Agreement) ให้กับบริษัทต่างประเทศ เมื่อบริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากการดำเนินการของผู้ประกอบการไทย ต้องถือว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ โดยผู้ประกอบการไทยซึ่งเป็นตัวแทนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.51 และ ภ.ง.ด.50) ในนามของบริษัทต่างประเทศดังกล่าว โดยคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิ เว้นแต่กรณีไม่สามารถคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิก็ขอ

เสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 ตามมาตรา 76 วิศวกรรมสอง เว้นแต่กรณีบริษัทต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งไม่มีสถานประกอบการประเภทตัวแทน นายหน้าในประเทศไทย กล่าวคือ ถ้าผู้ประกอบการต่างประเทศมีตัวแทนนายหน้าในการประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องเป็นตัวแทนนายหน้าประเภทอิสระ (Independent Agent) จึงจะไม่ได้ถือว่าตัวแทนนายหน้านั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้ประกอบการต่างประเทศ ผู้ประกอบการต่างประเทศจึงจะได้รับสิทธิยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และผู้ประกอบการไทยซึ่งเป็นตัวแทนของบริษัทต่างชาติจึงจะไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีแทนผู้ประกอบการต่างประเทศ ดังกล่าว (Chaisit Trachoetham, 2010 p.625) หลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าประเภทอิสระ (Independent Agent) คือ ไม่ได้เป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าประเภทเดียวกันนี้ให้กับบริษัทต่างประเทศเพียงบริษัทเดียว (ถ้าเป็นตัวแทนจำหน่ายให้บริษัทต่างประเทศเพียงบริษัทเดียว ต้องไม่ดำเนินการเกิน 1 ครั้งในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี) นอกจากนี้กรณีเป็นตัวแทนให้หลายบริษัทให้พิจารณามูลค่าตอบแทน (commissions) ที่บริษัทไทยได้รับจากการเป็นตัวแทนให้บริษัทต่างประเทศ ว่าบริษัทใดจ่ายให้มีมูลค่าถึงร้อยละ 75 ของค่าตอบแทน (commissions) ที่ได้รับจากผู้ว่าจ้างทุกบริษัทรวมกันหรือไม่ ถือเป็นตัวแทนไม่อิสระ บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษี กรณีไม่สามารถพิจารณามูลค่าตอบแทน ก็ให้พิจารณา

มูลค่าของทุนทรัพย์ตามสัญญาที่บริษัทไทยรับทำการแทนบริษัทต่างประเทศว่ามีจำนวนถึงร้อยละ 75 ของมูลค่าทุนทรัพย์ตามสัญญาที่บริษัทไทยรับทำการแทนหรือทำการติดต่อให้ทุกบริษัทรวมกันหรือไม่ ถ้าไม่ถึงเกณฑ์ ก็ถือว่าบริษัทไทยเป็นตัวแทนอิสระ บริษัทต่างประเทศได้รับยกเว้นภาษี ส่วนกรณีบริษัทต่างประเทศไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ ให้พิจารณาเงื่อนไขการเป็นตัวแทนนายหน้าอิสระ (Independent Agent) ที่จะทำให้ผู้ประกอบการต่างประเทศไม่มีภาวะภาษีในประเทศไทย ตามหลักเกณฑ์ของคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526 ซึ่งมีหลักเกณฑ์คล้ายกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อบทตัวแทนนายหน้าประเภทอิสระ (Independent Agent) กล่าวคือ กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเป็นการทั่วไป มิได้กระทำให้กลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ คือ ไม่รับรายได้ค่าตัวแทน จากต่างประเทศรายได้ถึง 75% ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบริษัทไทยในการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ และในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น นอกจากนี้บริษัทนายหน้าหรือตัวแทนมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นนอกจากค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายแต่ละคราวเท่านั้น และผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง

ส่วนภาวะภาษีของผู้ประกอบการไทย จากเงินได้ค่าตัวแทนนายหน้า ผู้ประกอบการไทยต้องนำเงินได้ค่าตัวแทนนายหน้า (Commission)

ที่ตนได้รับไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิตามปกติ

นอกจากนี้ กรณีที่ผู้ประกอบการไทยให้บริการกับบริษัทต่างประเทศในประเทศไทยย่อมมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเรียกเก็บด้วยเว้นแต่ เป็นกรณีส่งออกบริการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(2)

ข้อเสนอแนะ

ผู้ประกอบการธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที) ควรกำหนดกลยุทธ์การวางแผนภาษีในการทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอทีโดยศึกษาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไอทีเพื่อกำหนดประเภทของสัญญาให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริง เพราะความแตกต่างของประเภทสัญญาย่อมทำให้เกิดประเด็นความแตกต่างของภาระภาษี นอกจากนี้ผู้ประกอบการควรพิจารณาข้อดีข้อเสียระหว่างการแยกสัญญาเป็นสองลักษณะ เพราะบางกรณีการแยกสัญญาทำให้ผู้ประกอบการประหยัดภาษี

ได้ แต่บางกรณีการแยกสัญญาทำให้ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมากขึ้น สำหรับผู้ประกอบการที่ต้องการไปลงทุนธุรกิจไอทีในต่างประเทศ เช่น การไปขายเครื่องคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ, การวางระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในต่างประเทศ, การอนุญาตให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศใช้ลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ผู้ประกอบการควรเลือกลงทุนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศไทย เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นหรือปรับลดอัตราภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ถ้ามีความจำเป็นต้องเลือกไปลงทุนในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้ประกอบการควรเลือกประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำ และไปจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศนั้น เพื่อลดภาระภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้ผู้ประกอบการต้องระมัดระวังประเด็นการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ในกรณีที่ได้รับการบริการจากผู้ประกอบการในต่างประเทศ และผลของการให้บริการเกิดในราชอาณาจักรไทย

Reference

- Chaisit Trachoetham, Tanida Trivaranon.(1998). *The International Tax Planning*. Bangkok. T.Training Center.
- Chaisit Trachoetham, (2010). *Tax Planning*. Bangkok. T.Training Center
- Chaisit Trachoetham, (2010). *Tax Law*.(11st Edition). Bangkok.The Institute of Legal Education of the Thai Bar.,p.625
- Dulyaluck Trachutham. (2012). *The Principle of Tax Law*.(4th Edition).Bangkok. T.Training Center.
- Dulyaluck Trachutham. (2017).*Tax Problem and Tax Planning for Accountant and Executive*. Bangkok. Dhamniti Co.Ltd.,p.85-89.

Ernst & Young , **The Global Executive 2003**,(Ernst & Young Globla Limited,2002).

J.K. Lasser Institute, **Your Income Tax 2009**,(New Jersey : John Wiley & Sons, Inc,2008).

Pichart Khetrong. (2001).**The Principle of Double Taxation Agreement**.(2nd Edition). Bangkok. IONIC
P.R.&Publicing Co.Ltd.

Research Division of the Supreme Court.(2004).**Supreme Court judgment**. <http://www.deka.in.th>.

Richard L.Doernberg ,**International Taxation(8th Edition)**,(Minesota : Thomson/Reuters, 2009).

Tanapon(Pertpiboon) Kaewsatit.(2009). The International Tax Law and The Principle of Double
Taxation Agreement.(4th Edition) Bangkok.Chuenpim 50 Co.Ltd.

The Revenue Department.(2018). **Double Taxation Agreement**. 26 June 2018. <http://www.rd.go.th>

The Revenue Department.(2010).**Ruling**.26 June 2018.<http://www.rd.go.th>.

The Revenue Department. (2007).**Ruling**.26 June 2018.<http://www.rd.go.th>.

The Revenue Department.(2005).**Ruling**.20 June 2018.<http://www.rd.go.th>

The Revenue Department.(2003-2004).**Ruling**..20 June 2018.<http://www.rd.go.th>.

The Revenue Department.(2004).**Ruling**.26 June 2018.<http://www.rd.go.th>.