

หน้าที่การขจัดภาษีข้อหนี้ธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ



นางสาวชนิดา ลีลานันทกุล

ศูนย์วิทยพัทพยาบาล
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2553

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

DUTIES TO ELIMINATE DOUBLE TAXATION IN TRIANGULAR CASES

Miss Chanida Leelanuntakul



ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic year 2010

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

หน้าที่การขจัดภาวะช็อคกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

โดย

นางสาวชนิดา สีสานันท์กุล

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

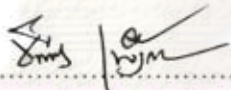
รองศาสตราจารย์ธิตพันธ์ เชื้อบุญชัย


คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นักศึกษานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร. ชักดา ษนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ธิตพันธ์ เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ดร. พล ชีร์คุปต์)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ประกาศ คงเอียด)

ศูนย์วิจัยสุขภาพ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ชนิดา ลีลานันทกุล : หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ.

(DUTIES TO ELIMINATE DOUBLE TAXATION IN TRIANGULAR CASES)

อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : รศ. ธิตพันธ์ เชื้อบุญชัย, 219 หน้า.

เสรีภาพในการลงทุน โลกาภิวัตน์ และพัฒนาการของธุรกรรมระหว่างประเทศที่เพิ่มขึ้น ส่งผลให้ธุรกรรมการลงทุนของสาขาหรือสถานประกอบการถาวรมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีในสามประเทศ ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (ทั้งกรณีที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุน ด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ หรือกรณีที่ประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย) และในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายมายังประเทศไทย

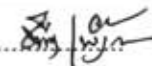
จากการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัดและไม่สามารถแก้ไขปัญหาการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) แต่กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ไม่ก่อให้เกิดปัญหาการขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย

ด้วยพัฒนาการทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นและหลักความยืดหยุ่น ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Typical Triangular Case) ควรได้รับการขจัด เพื่อลดต้นทุนภาระภาษีทั่วโลกอันเป็นการส่งเสริมศักยภาพในการแข่งขันให้กับวิสาหกิจไทย (กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุน) และเพื่อให้เกิดความเป็นกลางทางภาษีและความเป็นธรรมแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งต้องเสียภาษีจากเงินได้ในแหล่งต่างประเทศ รวมถึงเพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุน อันเป็นการรักษาฐานเงินได้จากประเทศที่สามของประเทศไทย (กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ) ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนได้เสนอให้แก้ไขปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วยวิธีถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity) ซึ่งเป็นวิธีการสองฝ่ายระหว่างประเทศไทยและประเทศภาคีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยกำหนดให้ประเทศภาคีมีหน้าที่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวร และเสนอให้มีมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม โดยไม่นำแนวทางแก้ไขปัญหาที่เสนอไปใช้กับประเทศภาคีซึ่งจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราต่ำหรือประเทศปลอดภาษี หรือโดยการกำหนดข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on benefits) ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ลายมือชื่อนิติสด 

ปีการศึกษา 2553

ลายมือชื่ออ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก 

5085963834 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : TRIANGULAR CASES/ DOUBLE TAXATION/ PERMANENT ESTABLISHMENT

CHANIDA LEELANUNTAKUL : DUTIES TO ELIMINATE DOUBLE TAXATION IN

TRIANGULAR CASES. THESIS ADVISOR : ASSOCIATE PROFESSOR

TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 219 pp.

Due to the increased freedom of investment, globalization in Thai business and cross-border transactions, investments and transactions of branches or permanent establishments ("PE") constitute tax nexus in three jurisdictions simultaneously. These situations, called "Triangular Cases", lead to international juridical double taxation. This thesis aims to explore Thailand's duties to eliminate international juridical double taxation under the Revenue Code and Double Taxation Agreements in Typical Triangular Case, whereby third-country income is attributable to a permanent establishment, whether Thailand is home country or PE host country, and in Reverse Triangular Case, whereby a Thai resident receives interest or royalties incurred and borne by a permanent establishment.

It has been found that the Revenue Code and Thailand's Double Taxation Agreements have limitations and cannot solve tax problems concerning duties to eliminate juridical double taxation in Typical Triangular Case; whilst, Reverse Triangular Case does not raise such problems for Thailand.

In the light of emerging economic developments and the principle of flexibility, juridical double taxation arising in Typical Triangular Case should be eliminated to achieve the reduced global tax burdens of Thai enterprises which will increase their competitiveness (if Thailand is home country), and to create equity and tax neutrality for permanent establishments in respect of their taxable foreign source income as well as to prevent a loss of Thailand's third-country revenues caused by the change of taxpayers' investment models (if Thailand is PE host country). A reciprocal approach between Thailand and its contracting states to Double Taxation Agreements, whereby a contracting state will grant foreign tax credit to a permanent establishment having its residence in the other contracting state, is recommended as a solution to juridical double taxation in Typical Triangular Case. However, an anti-tax avoidance mechanism ought to be provided to combat against treaty shopping by excluding low-tax or tax-haven countries from the implementation of such proposed solution or by including a provision of limitations on benefits to Thailand's Double Taxation Agreements.

Field of Study : Laws

Student's Signature Chanida Le.

Academic Year : 2010

Advisor's Signature Tithiphan

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถของรองศาสตราจารย์ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ที่ได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ให้คำแนะนำ และความเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และให้ความกรุณาในการตรวจทาน และแก้ไขวิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วง

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ผู้สอนวิชาการวางแผนภาวะ ระดับชั้นปริญญาโทให้กับข้าพเจ้า ที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการ อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ และอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้แก่ข้าพเจ้า ทั้งยังได้ให้คำแนะนำเพื่อปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณ หุ่นส่วนกรรมการทุกท่านของบริษัท สำนักกฎหมายสยามซิตี จำกัด ที่คอยสนับสนุนการศึกษาในระดับปริญญาโทและให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์แก่ข้าพเจ้า รวมถึงเพื่อนร่วมงานในกลุ่มบริษัทชวลิตกรู๊ปทุกท่านที่ให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณ Prof. Dr. Tom O'Shea ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาวะ อากาศระหว่างประเทศ และคุณ Tim c. Raymond ผู้จัดการแผนกภาวะอากาศประจำ ExxonMobil ประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญทางภาษาอื่น ๆ ที่กรุณาสละเวลาให้ข้อคิดเห็นและความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาวะอากาศทั้งในและต่างประเทศแก่ข้าพเจ้า

สุดท้ายนี้ ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ที่ให้ความรัก ความเข้าใจ และให้การศึกษาคที่ดีแก่ข้าพเจ้าตลอดมา ท่านยังเป็นผู้ที่มีส่วนสำคัญที่สุดในทุกความสำเร็จของข้าพเจ้าตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน รวมถึงความสำเร็จในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้ลุล่วงได้ด้วยดี ขอขอบคุณน้องสาวและน้องชายของข้าพเจ้า รวมถึงเพื่อนๆ ทุกคน ที่ให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์แก่ข้าพเจ้าตลอดมา หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใดๆ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้าขอมอบให้แก่ บิดามารดา รวมถึงครูอาจารย์ทุกท่านของข้าพเจ้า แต่หากมีข้อบกพร่องประการใดๆ ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	7
3. สมมุติฐานของการวิจัย	7
4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	7
5. วิธีการศึกษาวิจัย	8
6. คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย	8
7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย	9
บทที่ 2 ที่มาของปัญหากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ และกฎหมาย ภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง.....	10
1. ที่มาของปัญหากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	10
1.1 ภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation)	10
1.1.1 การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้	10
1.1.2 ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ	12
1.1.3 กลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่าง ประเทศ	14
1.2 ที่มาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	14
1.2.1 ความหมายของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	14
1.2.2 ที่มาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	16
1.3 สภาพปัญหากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	20
1.3.1 สภาพปัญหาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	20
1.3.2 ลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ	23
(1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่ สาม (Typical Triangular Cases)	24

(2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases)	27
2. หลักการภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง	28
2.1 หลักการภาษีระหว่างประเทศ	28
2.1.1 หลัก Single Tax Principle	28
2.1.2 หลักการจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการ จัดภาษีซ้อน.....	29
2.2 หลักการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนของประเทศไทย	32
2.2.1 การขจัดหรือการบรรเทาภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร	32
2.2.2 การขจัดหรือการบรรเทาภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ...	36
2.3 หลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule)	41
2.4 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (PE Non-discrimination)	44
2.4.1 ทฤษฎีและเหตุผลของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถาน ประกอบการถาวร	48
2.4.2 ผลกระทบของกฎหมายสหภาพยุโรป	55
2.4.3 ขอบเขตและการปรับใช้	55
2.5 หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน	61
2.5.1 หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาเวียนนา ค.ศ. 1969	61
2.5.2 บทบาทและสถานะของ OECD Commentary	65
2.5.3 การให้คำนิยามหรือความหมายตามบทบัญญัติข้อ 3(2) ของ อนุสัญญาภาษีซ้อน	66
บทที่ 3 แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนและหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนใน ต่างประเทศ กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ.....	67
1. กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases)	67
1.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาของ OECD	67
1.1.1 การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร	72
1.1.2 การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการ ถาวร.....	76
1.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศสหรัฐอเมริกา (US)	78
1.2.1 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)	79

1.2.2	ความเป็นมาของบทบัญญัติกฎหมาย (Legislative History)	85
1.3	แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศสหราชอาณาจักร (UK)	88
1.3.1	การให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)	88
1.2.2	ความเป็นมาของบทบัญญัติกฎหมาย (Legislative History)	92
2.	กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases)	96
2.1	แนวทางการแก้ไขปัญหาของ OECD	99
2.2	แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศออสเตรเลีย (Australia)	101
บทที่ 4 วิเคราะห์หน้าที่การจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน.....		103
1.	กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases)	103
1.1	กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่)	105
1.1.1	ปัญหาภาษีซ้อนและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย	105
	(ก) การจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร	107
	(ข) การจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน	109
1.1.2	บทบาทของประเทศไทยในการจัดภาษีซ้อน	121
1.2	กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย (ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่)	123
1.2.1	ปัญหาภาษีซ้อน	123
1.2.2	หน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยและการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร.....	125
1.2.3	บทบาทของประเทศไทยในการปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร.....	137
1.3	ข้อสรุป	139
2.	กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases)	141
2.1	ปัญหาภาษีซ้อนและแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อน	142
2.2	หน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย	147
2.2.1	การจัดภาษีที่เสียไปในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย.....	148
2.2.2	การจัดภาษีที่เสียไปในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่.....	150
2.3	ข้อสรุป	152

3. แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Typical Triangular Cases)	153
3.1 การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร	154
3.2 วิธีการถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติระหว่างประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน (Reciprocity)	156
3.3 วิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure).....	160
3.4 การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน	161
3.5 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรภายใต้ประมวลรัษฎากร	162
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	174
1. บทสรุป	174
2. ข้อเสนอแนะ	186
รายการอ้างอิง	194
ภาคผนวก	199
ภาคผนวก ก	200
ภาคผนวก ข	218
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	219

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	ภาวะภาษีกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ.....	106
2	ภาวะภาษีเมื่อประเทศ PE ให้เครดิตภาษีต่างประเทศ.....	166



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
1	ตัวอย่างที่ 1.....	17
2	ตัวอย่างที่ 2.....	18
3	กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรใน ต่างประเทศ.....	22
4	กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการ ถาวรประเทศไทย.....	23
5	กรณีเงินได้ซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรจ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases).....	25
6	เงินได้ที่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	84
7	กรณีเงินได้ของสถานประกอบการถาวรจ่ายจากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases).....	104
8	กรณีวิสาหกิจ ก. ส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรใน ต่างประเทศ - Outbound Investment.....	105
9	กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ โดยสำนักงานใหญ่ B มีสถาน ประกอบการถาวรประเทศไทย - Inbound Investment.....	123
10	กรณีเงินได้ซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรจ่ายไปยังประเทศไทย (Reverse Triangular Cases).....	141
11	การลงทุนโดยตรงจากประเทศ R.....	187
12	การตั้งบริษัทลูกแทนการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย.....	188
13	กรณีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่ สาม หรือ Treaty shopping ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ.....	192

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ธุรกรรมระหว่างประเทศและการลงทุนข้ามชาติที่เพิ่มมากขึ้นส่งผลให้ปัญหาภาษีระหว่างประเทศทวีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุที่แต่ละประเทศมีหลักการเก็บภาษีและการตีความที่แตกต่างกัน ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) จึงเกิดขึ้น หลายประเทศแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศด้วยการให้การบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Relief) โดยผลของกฎหมายภาษีภายในของประเทศนั้นๆ นอกจากนี้ นานาประเทศรวมทั้งประเทศไทยยังได้แก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนด้วยวิธีความตกลงสองฝ่าย (Bilateral Basis) โดยการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร (ต่อไปเรียกว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”) โดยมีเป้าหมายเพื่อขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่าง 2 ประเทศซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการค้า การบริการ และการลงทุนระหว่างประเทศ

ในกรณีที่ธุรกรรมเกี่ยวข้องกับประเทศเพียง 2 ประเทศ ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ (Active Income) หรืออาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) ที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวซ้ำอีกแต่จะต้องให้การขจัดภาษีซ้อนหรือภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บ รายได้ภาษีอากรจากธุรกรรมระหว่างสองประเทศได้ถูกจัดสรรและแบ่งปันอย่างเป็นธรรมผ่านกลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนและหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ ภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในธุรกรรมระหว่างสองประเทศจึงได้รับการขจัดอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้กฎหมายภายใน (ประมวลรัษฎากร) และอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น การยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จากต่างประเทศมาเสียภาษี การให้เครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ หรือการให้นำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่าย

การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบันได้ตกลงภายใต้พื้นฐานหลักทวิภาคี (Bilateral Basis) ซึ่งมีผลผูกพันระหว่างประเทศภาคี บริบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบันจึงมีเพียงบทบาทของประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ระบบการจัดเก็บภาษี (Distributive Rules) และหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนถูกกำหนดขึ้นจากข้อสันนิษฐานที่ว่าสถานประกอบการถาวรหรือสาขาตั้งอยู่ในประเทศภาคีประเทศใดประเทศหนึ่ง

การพัฒนาอย่างรวดเร็วของรูปแบบและความซับซ้อนในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ (ซึ่งไม่จำกัดเฉพาะธุรกิจสถาบันการเงินและธุรกิจประกัน) ส่งผลให้การทำธุรกรรมมิได้ถูกจำกัดอยู่เพียงแค่ธุรกรรมระหว่าง 2 ประเทศเท่านั้น หากแต่มีประเทศที่สามเข้ามาเกี่ยวข้องและสถานประกอบการถาวรไม่จำเป็นต้องตั้งอยู่ในประเทศภาคีที่เรียกว่า “กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ” หรือ “Triangular Cases” เช่น กรณีที่วิสาหกิจในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่งและสถานประกอบการถาวรมีการทำธุรกรรมกับคู่สัญญาในประเทศที่สาม กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐใน 3 ประเทศ (Triple Taxation) ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เนื่องจากแต่ละประเทศมีจุดเกาะเกี่ยวและอำนาจในการเก็บภาษีที่แตกต่างกันสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน

กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Cases) เป็นสาเหตุของการเกิดภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) ประเภทหนึ่งซึ่งองค์กรเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจหรือ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) ได้อธิบายไว้ว่า ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีนี้เกิดจากความขัดแย้งในการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ทั้ง 2 ประเทศ¹

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษารูปแบบของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะการมีสถานประกอบการถาวร และเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร หรือที่เรียกว่า “Triangular Permanent Establishment Case” ซึ่งแยกพิจารณา 2 กรณี คือ

1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรนั้นได้รับเงินได้จากการลงทุนประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ (Passive Income)* จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามซึ่งมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Income effectively connected and attributable to PE) ส่งผลให้เงินได้ของสถานประกอบการถาวรจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามถูกจัดเก็บภาษีในสามประเทศ (Triple Taxation) ได้แก่ ประเทศแหล่งเงินได้

¹ Paragraph 3 of OECD Commentary to Article 23 คู่มือใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version (Paris: OECD, 2008), p. 258.

* เงินได้ที่สามารถก่อให้เกิดภาษีซ้ำซ้อนใน 3 ประเทศ ได้แก่ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ คู่มือใน Micheal Lang and Helmet Loukota, Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (The Netherlands: Kluwer Law International, 1998), p. 141.

จะจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เมื่อมีการจ่ายเงินได้ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ จะจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรตามหลักแหล่งเงินได้เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร และสุดท้ายประเทศถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักเงินได้ทั่วโลกสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันเป็นครั้งที่สาม

ถึงแม้ว่าทั้งสามประเทศจะมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ชุกรกรมในลักษณะดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศที่ไม่อาจจัดให้หมดไปได้สำหรับเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศที่สาม เนื่องจากมีข้อจำกัดในการบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้อนภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน สำหรับประเทศไทย ปัญหาดังกล่าวมีข้อพิจารณาทั้งในด้านที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุน (Outbound investment) และนำเข้าการลงทุน (Inbound investment) ดังนี้

1.1) กรณีที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่) ประเทศไทยอาจประสบกับปัญหาขอบเขตและหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร เช่น การให้เครดิตภาษีต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และการยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เมื่อวิสาหกิจไทย (สำนักงานใหญ่) มีเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สามผ่านสถานประกอบการถาวร รวมถึงปัญหาขอบเขตและหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศที่สามและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ด้วย

1.2) กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสาขาหรือสถานประกอบการถาวรประเทศไทย (ประเทศไทยเป็นประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวร) มีปัญหาว่าขอบเขตหรือหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยจะเป็นเช่นไร เมื่อสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม การเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรซึ่งต้องห้ามภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแทบทุกฉบับเป็นประเด็นการถกเถียงในทางทฤษฎีและความชัดเจนของทฤษฎีที่มาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Principle of Non-discrimination) ดังนั้น สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะมีสิทธิได้รับการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Reliefs) ภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และฉบับที่ 442 โดยอาศัยหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือไม่เป็นปัญหาทางทฤษฎีที่ควรมีการศึกษาวិจัย

2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่ง (ประเทศ S) มีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสำนักงานใหญ่ได้จ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ (Beneficial owner) ใน

ประเทศที่สาม (ได้แก่ ประเทศไทย) โดยที่หนี้หรือหน้าที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE)

เมื่อธุรกรรมมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีกับสามประเทศ ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จัดเก็บภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต่างจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน ก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ* ธุรกรรมในลักษณะดังกล่าวอาจส่งผลให้ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนใน 2 ประเทศ (Dual Source Taxation) ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่² เป็นเหตุให้อาจมีประเด็นปัญหาขอบเขตและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย เมื่อผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ประเทศที่สาม) ได้รับเงินได้ดังกล่าว

กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรได้นำมาซึ่งปัญหาภาษีหลายประการ ได้แก่ ปัญหาภาวะภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) ปัญหาหน้าที่การจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อนภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน และปัญหาการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ปัญหาดังกล่าวล้วนแล้วแต่เป็นผลสืบเนื่องจากหลักการพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นความตกลงระหว่างประเทศภาคีเพียง 2 ประเทศ

ภาวะภาษีซ้ำซ้อนใน 2 ประเทศขึ้นไปเป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาเพราะวัตถุประสงค์หนึ่งของหลักการภาษีระหว่างประเทศ คือ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าเงินได้จำนวนเดียวกันจะไม่มีภาวะภาษีเทียบเท่ากับการถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งหรือที่เรียกว่าหลัก Single Tax Principle³ หลักการดังกล่าวนำมาซึ่งความพยายามในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนสำหรับธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศในต่างประเทศ โดยเริ่มมีการวิเคราะห์และถกเถียงปัญหา

* กฎหมายภายในของหลายประเทศถือว่าดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งจ่ายโดยวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจผู้จ่ายถึงแม้ว่าแท้ที่จริงแล้วภาระหนี้หรือรายจ่ายดังกล่าวจะตกแก่สถานประกอบการถาวรในต่างประเทศก็ตาม ส่วนประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีสิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

² John F. Avery Jones, "The David R. Tillinghast lecture - Are tax treaties necessary?," NYU School of Law Tax Law Review (1999): 25.

³ Reuven S. Avi-Yonah, International tax as international law – An analysis of the international tax regime (New York: Cambridge, 2007), p. 8.

ดังกล่าวในปี ค.ศ. 1977⁴ ความพยายามในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศปรากฏขึ้นในปี ค.ศ. 1992 โดย OECD ได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาคกรณิธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศกรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) โดยอาศัยกลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อน สำหรับกรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ออกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งสำนักงานใหญ่เป็นผู้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ได้ถูกนำมาถกเถียงโดย IFA Congress ในการสัมมนาทางวิชาการ ที่กรุงลอนดอน ประเทศอังกฤษ ค.ศ. 1998 เรื่อง “ปัญหาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Treaty Problems)”⁵ จวบจนกระทั่งปัจจุบันซึ่งเป็นเวลาเกือบสองทศวรรษแล้ว ปัญหาดังกล่าวก็ยังคงถูกนำมาวิเคราะห์และเป็นที่ถกเถียงเพื่อหาข้อสรุป แต่ก็ยังไม่มีแนวทางการแก้ไขปัญหาคกรณิที่ชัดเจนและแน่นอน

สืบเนื่องจากความซับซ้อนและอุปสรรคของเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อน นักวิชาการภาษีในต่างประเทศบางท่านให้ความเห็นว่า การแก้ไขปัญหาคกรณิธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศนั้นยากหรือเป็นไปได้ที่จะแก้ไขด้วยวิธีการระหว่างสองประเทศหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน และได้เสนอว่าปัญหาดังกล่าวสามารถแก้ไขด้วยความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Tax Treaty) เท่านั้น* อย่างไรก็ตาม ปัญหาคกรณิธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจะยังคงไม่ได้รับการแก้ไขเนื่องจากในปัจจุบันมีกลุ่มประเทศเพียงบางกลุ่มเท่านั้นที่ทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนหลายฝ่าย เช่น กลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ดังนั้น ประเทศไทยและนานาประเทศควรพยายามหาแนวทางแก้ไขปัญหาคกรณิการจัดเก็บภาษีเมื่อธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วยกลไกของกฎหมายภายในหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่าการทำความตกลงระดับพหุภาคีในการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ถึงแม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนจะถูกออกแบบมาเพื่อขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างสองประเทศที่เกิดจากธุรกรรมระหว่างสองประเทศเท่านั้น

⁴ Paragraph 10 of 1977 OECD Commentary on Article 23 อ้างถึงใน Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions (The Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1991), p. 962.

⁵ John Avery Jones and Catherine Bobbett, “Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London,” IBFD Bulletin (January 1999): 16-20.

* “อนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับไม่ได้ครอบคลุมถึงกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ..... ธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการมีสถานประกอบการถาวรเป็นประเภทของธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่มักเกิดขึ้นเสมอในทางปฏิบัติ..... แตกต่างกับกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเนื่องจากการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศผ่านสถานประกอบการถาวร (Triangular Permanent Establishment Cases) สามารถแก้ไขได้ด้วยความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Tax Treaty) เท่านั้น มิฉะนั้นแล้วปัญหาดังกล่าวจะยังคงไม่ได้รับการแก้ไขด้วยกลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ” ดูใน Micheal Lang and Helmet Loukota, Multilateral tax Treaties: New developments in international tax law (The Netherlands: Kluwer Law International, 1998), pp. 140-141; Adrian Sawyer, “Is an international tax organization an appropriate forum for administering binding rulings and APAS?,” Atax eJournal of Tax Research Vol. 2 No.1 2004 (2004).

แต่พัฒนาการของธุรกรรมการลงทุนระหว่างประเทศและสากลวิวัฒน์ส่งผลให้การทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สามแพร่กระจายและทวีความสำคัญมากยิ่งขึ้น ทั้งในด้านการนำเข้าการลงทุนและการส่งออกการลงทุน การลงทุนผ่านสถานประกอบการถาวรหรือสาขาเป็นเสรีภาพในการเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจของผู้เสียภาษีซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ความเหมาะสมกับสภาพของธุรกิจ นโยบายการบริหารและความคุ้มครองในองค์กร ข้อพิจารณาทางกฎหมายของการเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ฯลฯ อีกทั้ง กลุ่มประเทศในภูมิภาคต่างๆ ทั่วโลกต่างพยายามที่จะรวมตัวจัดตั้งเป็นประชาคมเศรษฐกิจเพื่อเปิดเสรีด้านการค้าและลงทุนอย่างจริงจัง ประเทศไทยมิได้เป็นเพียงประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศโดยเป็นประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวรเพียงอย่างเดียว แต่ประเทศไทยเริ่มที่จะส่งออกการลงทุนและมีสถานประกอบการถาวร (ตัวแทนหรือสาขา) ของนิติบุคคลไทยในต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน ประกอบกับภายในปีพ.ศ. 2558 อันใกล้นี้ กลุ่มประเทศอาเซียนจะพัฒนาเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community) และใช้ระบบอาเซียนตลาดเดียว (Single Market) ในลักษณะคล้ายกับระบบยุโรปตลาดเดียวของประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community) อีกทั้ง การเกิดเสรีให้กับธนาคารต่างประเทศภายใต้แผนพัฒนาระบบสถาบันการเงินระยะที่ 2 ของธนาคารแห่งประเทศไทย ด้วยปัจจัยดังกล่าว เสรีภาพในการลงทุนและการทำธุรกรรมที่หลากหลายมีแนวโน้มจะนำมาซึ่งการแพร่กระจายของการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรหรือสาขา ซึ่งไม่ได้เป็นเพราะการหลีกเลี่ยงภาษีหรือความพยายามในแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม

การจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจ เสรีภาพในการลงทุน และการทำธุรกรรมที่หลากหลายมากขึ้นในอนาคตอาจส่งผลให้ประเทศไทยต้องเผชิญกับปัญหาภาษีอันเกิดจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่ในปัจจุบัน ปัญหาภาษีหลายประการซึ่งมีที่มาจากกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศยังคงขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่ได้รับการแก้ไขอย่างจริงจัง ทั้งปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) ปัญหาความไม่ชัดเจนและขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร และปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ยังคงขาดความชัดเจนและมีข้อจำกัดจนส่งผลให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่ไม่ได้รับการขจัด

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ในกรณีที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุนไปยังต่างประเทศ (Home Country) หรือในกรณีที่ประเทศไทยนำเข้าการลงทุนจากต่างประเทศ (PE Host Country) ปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยเมื่อเงินได้มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ มีความสำคัญในเชิงวิชาการ และควรศึกษาเพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยอาศัย

กลไกของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยและเพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายในการจัดภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพ

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

(1) เพื่ออธิบายรูปแบบและลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่ก่อให้เกิดปัญหาการภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ

(2) เพื่ออธิบายเหตุผลและแนวความคิดของหลักการกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ เหตุผลที่มาและขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร และบทบัญญัติอื่นที่เกี่ยวข้องของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

(3) เพื่อแจกแจงปัญหา อุปสรรค และข้อจำกัดของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยที่มีอยู่ในปัจจุบัน ในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

(4) เพื่อศึกษาแนวทางและวิธีการในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศไทยและของต่างประเทศ ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

(5) เพื่อเสนอแนะบทบาทและหน้าที่ของประเทศไทยที่มีประสิทธิภาพในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ (Home Country) หรือประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวร (PE Host Country) ในการจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

3. สมมุติฐานของการวิจัย

ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัดและไม่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้

4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาถึงปัญหาหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ในกรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Triangular Cases) ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (Home Country) หรือเป็นประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวร (PE Host Country) ภายใต้เงื่อนไขที่ทั้งสามประเทศ

ต่างมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบระหว่างกัน และเงินได้จากการทำธุรกรรมเป็นเงินได้จากการลงทุน (Passive Income)

5. วิธีการศึกษาวิจัย

การวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้าจากเอกสารภาษาไทย และภาษาต่างประเทศ ตำรา หนังสือ วารสาร ประมวลรัฐฎากร คำอธิบายอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ด้วบทกฎหมาย บทความที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลจากการ สัมมนาเชิงวิชาการทางภาษีในต่างประเทศเพื่อประมวลเป็นข้อเสนอแนะต่อไป

นอกจากนี้ ยังศึกษาวิจัยโดยการปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรทั้งในประเทศไทย และต่างประเทศ

6. คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

“กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ” หรือ “Triangular Cases” หมายถึง กรณี ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเนื่องจากการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Triangular Cases) แบ่งเป็น 2 กรณี ได้แก่

(1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งมีสถาน ประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากการลงทุน เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ (Passive Income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม ซึ่งมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Effectively connected and attributable to PE)

(2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยัง ประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศ หนึ่ง มีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสำนักงานใหญ่ได้จ่ายเงินได้ประเภท ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม โดยที่หนี้หรือหน้าที่ต้อง จ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE)

“อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ” หมายถึง อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ต้นแบบของ OECD 2008 ปรากฏตามภาคผนวก ก

“สถานประกอบการถาวร” หรือ “Permanent Establishment” หรือ “PE” หมายถึง สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศตามความหมายในบทบัญญัติข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

“OECD Commentary” หมายถึง คำอธิบายร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับวันที่ 18 กรกฎาคม 2008

“ประเทศ R” หมายถึง ประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวร หรือประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (Resident State)

“ประเทศ S” หมายถึง ประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินได้ (Source State)

“ประเทศ PE” หมายถึง ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE State)

7. ประโยชน์ที่จะคาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

(1) ทราบถึงรูปแบบและลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation)

(2) เข้าใจเหตุผลและแนวความคิดของหลักการกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ เหตุผลที่มาและขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร และบทบัญญัติอื่นที่เกี่ยวข้องของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

(3) เข้าใจและทราบถึงสภาพปัญหา อุปสรรค และข้อจำกัดของบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบัน ในการแก้ไขปัญหาหน้าที่การจัดภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

(4) ทราบถึงแนวทางและวิธีการในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศไทยและของต่างประเทศ ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

(5) ทราบความเป็นไปได้ของประเทศไทยที่จะมีบทบาทและหน้าที่ในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ (Home Country) หรือประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE Host Country) ในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

บทที่ 2

ที่มาของปัญหากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

ในบทที่ 2 นี้ ผู้วิจัยจะกล่าวถึงที่มาของปัญหา สภาพปัญหา และลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ หรือ Triangular Cases รวมทั้งอธิบายถึงหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศและบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภาษีอากรภายในที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1. ที่มาของปัญหากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

1.1 ภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation)

บางประเทศจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของพลเมืองหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน แต่บางประเทศเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในประเทศเท่านั้น ในขณะที่บางประเทศใช้ทั้งสองวิธีในการเก็บภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่ทำธุรกรรมระหว่างประเทศมักจะเสียภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน ปรากฏการณ์ดังกล่าวเรียกว่า “ภาษีซ้ำซ้อน” หรือ “Double Taxation” ภาษีซ้ำซ้อนนั้นสามารถเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกรรมและกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ด้วยเหตุดังกล่าวแนวคิดและความพยายามที่จะทำให้เงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับถูกจัดเก็บภาษีเพียงแต่ครั้งเดียวจึงเกิดขึ้นและนำไปซึ่งการขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยใช้กลไกของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”)

1.1.1 การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ (Residence Taxation and Source Taxation)

(ก) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Basis) หรือหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide-income Basis)

หลักถิ่นที่อยู่เป็นการอ้างสิทธิในการเก็บภาษีโดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) ระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ เช่น ผู้เสียภาษีมีภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ (กรณีบุคคลธรรมดา) หรือสถานที่ก่อตั้ง หรือสถานจัดการใหญ่ (กรณีนิติบุคคล) ในรัฐหนึ่งๆ รัฐดังกล่าวจึงอ้างสิทธิในฐานะที่ผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของ

ผู้เสียภาษี กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่จะเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้เสียภาษีทั้งที่เกิดขึ้นรัฐถิ่นที่อยู่และที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ

(ข) หลักแหล่งเงินได้ (Source Basis) หรือหลักดินแดน (Territorial Basis)

หลักแหล่งเงินได้นี้เป็นการอ้างสิทธิในการเก็บภาษีโดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) ระหว่างรัฐหนึ่ง ๆ และกิจกรรม/ธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าว รัฐแหล่งเงินได้จึงอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนหากกิจกรรม/ธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ของผู้เสียภาษีมีจุดเกาะเกี่ยวกับรัฐของตน

1.1.2 ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

การทำธุรกรรมระหว่างประเทศส่งผลให้เงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับต้องเสียภาษีทั้งในรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่เพราะทั้งสองรัฐต่างอ้างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของตน โดยรัฐแหล่งเงินได้ต้องการเก็บภาษีจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในหรือจ่ายจากรัฐแหล่งเงินได้ ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ก็ต้องการเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ซ้ำอีกครั้งหลักเงินได้ทั่วโลก จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีคนเดียวกันสามารถถูกเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกันของตนเองถึง 2 ครั้งในหลายประเทศ สถานการณ์เช่นนี้เรียกว่าภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ

OECD Commentary อธิบายเกี่ยวกับภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) ในบทนำ ดังนี้

“ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) อาจนิยามได้ว่าหมายถึงการจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะอย่างเดียวกันใน 2 รัฐ (หรือมากกว่า) จากผู้เสียภาษีคนเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทเดียวกันและในช่วงเวลาเดียวกัน”

“International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods...”¹

ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) เป็นผลมาจากการขัดกันของระบบการจัดเก็บภาษี 2 ระบบอันเกิดขึ้นเนื่องจากอำนาจรัฐในจัดเก็บภาษีที่ทับซ้อนกัน (Overlapping claims of tax jurisdictions) ในกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกัน อำนาจของรัฐต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนำไปสู่ภาษีซ้ำซ้อนในสองหรือมากกว่าสองรัฐ และในทาง

¹ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version (Paris: OECD, 2008), p. 7.

ตรงกันข้ามอาจนำไปซึ่งการยกเว้นภาษีในทั้งสองรัฐได้² แต่นอกจากภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ จะเกิดจากการขัดกันของระบบการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ตาม กฎหมายภายในของแต่ละประเทศแล้ว การตีความที่แตกต่างกันก็สามารถทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน เชิงอำนาจรัฐได้ด้วย เช่น การตีความที่แตกต่างกันเกี่ยวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ แหล่งเงินได้ การแบ่ง ประเภทของเงินได้ หรือหน่วยภาษี เป็นต้น ดังนั้น ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐเกิดขึ้นเพราะการ ขัดกันทางภาษีในลักษณะ 3 ประการ ดังนี้

(ก) การขัดกันระหว่างหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ (Residence - Source Conflict) เกิดขึ้นจากประเทศหนึ่งอ้างอำนาจรัฐในการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของผู้ เสียภาษีในฐานะที่เป็นรัฐถิ่นที่อยู่ และอีกประเทศหนึ่งอ้างอำนาจรัฐในการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ เกิดขึ้นหรือจ่ายจากประเทศของตนในฐานะรัฐแหล่งเงินได้

(ข) การขัดกันระหว่างถิ่นที่อยู่และถิ่นที่อยู่ (Residence - Residence Conflict) เกิดขึ้นในกรณีที่ 2 ประเทศหรือมากกว่า 2 ประเทศถือว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ของตนภายใต้กฎหมายภายในและต่างเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก การอ้าง สิทธิความเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของ 2 ประเทศ (ประเทศหนึ่งอ้างว่าเป็นสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง บริษัทอีกประเทศหนึ่งอ้างว่าเป็นสถานที่ตั้งศูนย์กลางบริหารจัดการบริษัท) อาจส่งผลให้ผู้เสีย ภาษีต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในทั้ง 2 ประเทศ

อนึ่ง การขัดกันระหว่างหลักถิ่นที่อยู่เป็นผลสืบเนื่องมาจากระบบในการ กำหนดเขตอำนาจรัฐในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอยู่ด้วยกัน 2 ระบบ ระบบแรกจะยึดติดอยู่กับ จุดเชื่อมโยงทางกฎหมาย (Formal Legal Connection) ของรัฐนั้น เช่น สถานที่จดทะเบียน จัดตั้งนิติบุคคล (Place of Incorporation) ส่วนอีกระบบหนึ่งจะคำนึงถึงชุดเชื่อมโยงในทาง การค้าและเศรษฐกิจ (Commercial and Economic Connection) เช่น สถานที่จัดการใหญ่ (Place of Effective Management) สถานที่บริหารจัดการ (Place of Management) ศูนย์กลาง การบริหารจัดการ (Place of Control and Management) หรือแม้แต่กระทั่งถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น (Residence of Shareholders) ประเทศต่าง ๆ ได้นำหลักถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลมาใช้แตกต่างกัน ไปและบางประเทศยังได้ใช้หลักถิ่นที่อยู่โดยผสมผสานทั้ง 2 ระบบเข้าด้วยกัน

(ค) การขัดกันระหว่างแหล่งเงินได้และแหล่งเงินได้ (Source - Source Conflict) เกิดขึ้นในกรณีที่แต่ละประเทศอ้างว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับมีแหล่งเงินได้ในประเทศ

² Roy Rohatgi, Basic international taxation (The Netherlands: Kluwer Law International, 2002), p.13.

ของตนและมีสิทธิในการเก็บภาษีภายใต้หลักแหล่งเงินได้ในฐานะรัฐแหล่งเงินได้³ ส่งผลให้เงินได้ของผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกันมากกว่าหนึ่งครั้ง

ดังกล่าว โอกาสที่ผู้เสียภาษีเพียงหนึ่งรายต้องประสบกับภาวะภาษีเงินได้ถูกจัดเก็บซ้ำซ้อนโดยหลายประเทศพร้อมๆ กันย่อมเป็นไปได้ เช่น เสียภาษีจากกำไรทั่วโลกที่ประเทศ ก. ซึ่งผู้เสียภาษีมียุติกันที่อยู่เพราะเป็นสถานที่ตั้งศูนย์กลางการบริหารจัดการบริษัท และต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศ ข. ที่จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จากกำไรส่วนที่ไปลงทุนในประเทศ ข. และในเวลาเดียวกัน ยังอาจต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศที่สาม คือ ประเทศ ค. อันเป็นสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทอีกด้วย และความไม่ลงรอยระหว่างหลักภาษีและระบบการเก็บภาษีเหล่านี้เองที่สร้างปัญหาสำคัญ เรียกว่า ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) และปัญหาภาวะภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐใน 3 ประเทศ (Juridical Triple Taxation) จึงได้เกิดขึ้นเนื่องจากจุดเกาะเกี่ยวต่างๆ ได้ก่อให้เกิดอำนาจในการเก็บภาษีแก่ประเทศต่างๆ มากกว่า 2 ประเทศ

OECD Commentary ยังได้อธิบายว่าภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศยังเกิดขึ้นในกรณีซึ่งประเทศภาคีแต่ละประเทศ (ได้แก่ ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) ต่างจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันซึ่งไม่ได้เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีทั้ง 2 ประเทศ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) และได้รับเงินได้จากหรือเป็นเจ้าของสินทรัพย์ประเภททุนในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ S) ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น⁴ ทั้งประเทศ PE และประเทศ S ต่างจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ สถานการณ์ดังกล่าวเรียกว่ากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ หรือ Triangular Cases ซึ่งผู้วิจัยจะศึกษาต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

³ Ibid., pp. 13 -14.

⁴ Paragraph 3 of OECD Commentary on Article 23:

“3. *International juridical double taxation may arise in three cases:*

c) where each Contracting State subjects the same person, not being a resident of either Contracting State to tax on income derived from, or capital owned in, a Contracting State; this may result, for instance, in the case where a non-resident person has a permanent establishment in one Contracting State (E) through which he derives income from, or owns capital in, the other Contracting State (S) (concurrent limited tax liability, cf. paragraph 11 below).” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 258.

1.1.3 กลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (Mechanism of Tax Treaties in Elimination of International Double Taxation)

อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดกฎเกณฑ์และกลไกในการจัดสรรอำนาจหรือจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ตามประเภทของเงินได้แต่ละประเภท รัฐถิ่นที่อยู่จะมีหน้าที่ในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ซึ่งได้รับนอกเขตอำนาจรัฐของรัฐถิ่นที่อยู่ ภาษีซ้ำซ้อนจะถูกขจัดให้หมดสิ้นไปได้เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนได้แบ่งสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงหาได้เป็นเช่นนั้นเสมอไปไม่เนื่องจากทั้งสองรัฐต่างก็ต้องการรักษาสีทธิในการจัดเก็บภาษีของตนไว้ทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนั้น ในกรณีที่รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษี อนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่จะมีหน้าที่ให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นด้วยวิธีการต่างๆ ได้แก่ การยกเว้นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีหรือการให้เครดิตภาษี ดังจะกล่าวรายละเอียดต่อไปในหัวข้อ 2.2

อย่างไรก็ดี กลไกในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐส่วนใหญ่เป็นกลไกในระดับทวิภาคีอันเกิดจากความตกลงระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ในเรื่องการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีและขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสองประเทศ โดยไม่ถูกออกแบบมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสามประเทศ

1.2 ที่มาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

1.2.1 ความหมายของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

ความหมายโดยทั่วไปของ “กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ” หรือ “**Triangular Cases**” หมายถึง สถานการณ์ที่ภาระภาษีของเงินได้จำนวนเดียวกันได้มีความเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ซึ่งอาจนำไปสู่ภาระภาษีซ้ำซ้อนมากกว่าหนึ่งประเทศ (Multiple Taxation)

International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) ได้กำหนดคำนิยามของ “กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ” หรือ “**Triangular Cases**”^{*} ว่าหมายถึง

^{*} **Triangular Cases.** “Term used to describe the situation where more than two (typically three) states are involved. For example, a resident of one state (State R) has a permanent establishment in another state (State P), which in turn derives income in the form of dividends, interest or royalties from a third state (State S), thus raising the issue (if double taxation treaties have been concluded between the states) which tax treaty should be applied to relieve double taxation in State S, i.e. should the R-P or the R-S treaty be applied? The OECD Committee on Fiscal Affairs has published a report on this

“คำที่ใช้อธิบายถึงสถานการณ์ที่รัฐมากกว่าสองรัฐ (โดยทั่วไปสามรัฐ) เข้ามาเกี่ยวข้องกับ ตัวอย่าง เช่น กรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง (รัฐ R) มีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง (รัฐ P) ซึ่งได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิจากรัฐที่สาม (รัฐ S) ก่อให้เกิดปัญหาขึ้นว่า (ถ้าหากประเทศต่างๆ ได้ตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน) อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดควรนำมาปรับใช้เพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในรัฐ S ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ P หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S ทั้งนี้ OECD Committee on Fiscal Affairs ได้เผยแพร่รายงานในปัญหาดังกล่าว โดยในรายงานของ OECD ได้แนะนำว่าควรนำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S มาใช้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว หากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ P และรัฐ S ไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้เนื่องจากสถานประกอบการถาวรไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P (และอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีผลบังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐคู่ภาคีเท่านั้น) มิฉะนั้นแล้วจะมีโอกาสเกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) มากขึ้น”

Prof. Kees van Raad อธิบายว่า “Triangular Cases หรือ กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ได้แก่

(ก) กรณีที่บุคคล (บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล) ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรนั้นได้รับเงินได้ซึ่งเป็นของสถานประกอบการถาวรจากรัฐที่สาม โดยเงินได้จากรัฐที่สามอาจเป็นเงินได้อันเกิดจากทุน (เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (เงินได้จากการประกอบธุรกิจในรัฐที่สามของสถานประกอบการถาวร) หรือผลได้จากทุน; หรือ

(ข) กรณีที่ผู้รับหรือผู้จ่ายเงินได้เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในสองแห่ง”⁵

Roy Rohatgi ได้กล่าวว่า กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ นั้นเกี่ยวข้องกับภาษีใน 3 ประเทศ หรือมากกว่า 3 ประเทศ⁶

Gaurav Taneja ซึ่งเป็น National Director of Tax และ Partner ของ Ernst & Young ประเทศอินเดีย ให้ความหมายว่า “กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับ 3 ประเทศ” หมายถึง

issue which recommends that the R-S treaty be followed on the ground that the P-S treaty is inapplicable because the permanent establishment is not a resident of State P (and tax treaties only apply to residents of the contracting states); otherwise, treaty shopping opportunities would abound.”
ดูใน Susan M. Lyons, International tax glossary. 3rd ed. (The Netherlands: IBFD, 1996)

⁵ Kees Van Raad, “Triangular cases,” IBFD European Taxation Bulletin (September 1993): 298-301.

⁶ Roy Rohatgi, Basic international taxation, p. 545.

สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการปรับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในกรณีที่ได้เงินได้ประเภทหนึ่งได้ ก่อให้เกิดเหตุการณ์ทางภาษีขึ้นใน 3 ประเทศ” (“The term “triangular cases” refer to situations involving applicability of tax treaties where tax incidence on a particular stream of income is typically triggered in three countries.”)⁷

อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่มีความเกี่ยวข้องกับสามประเทศนั้น ไม่ได้จำกัดอยู่แค่กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากการลงทุน (Passive income) จากประเทศที่สามเท่านั้น กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศอาจปรากฏขึ้นในสถานการณ์ที่แตกต่างกันออกไป และยังรวมถึงกรณีนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสองประเทศ (Dual Residence) ได้รับหรือจ่ายเงินปันผลด้วย ซึ่งมีประเทศที่เกี่ยวข้องสามประเทศเช่นกัน แต่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำการศึกษาเฉพาะกรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ เมื่อเงินได้มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร

1.2.2 ที่มาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

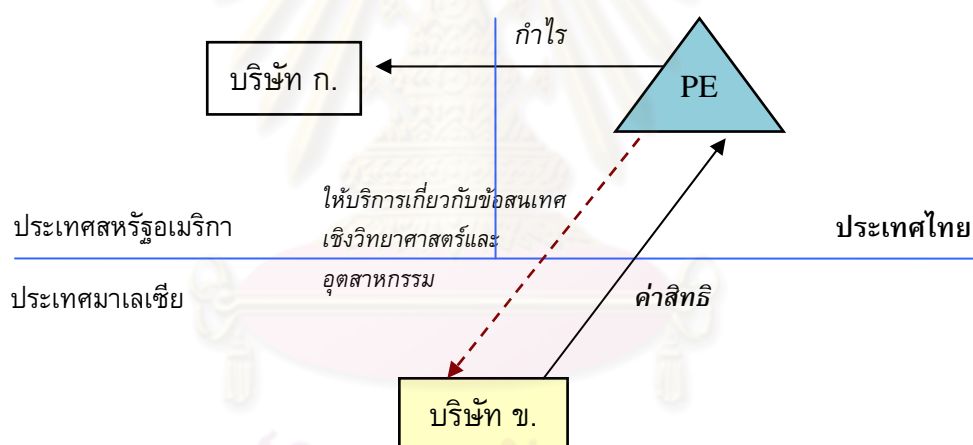
พัฒนาการของโลกาภิวัตน์ (Globalization) ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจต้องการขยายขอบเขตของกิจกรรมทางเศรษฐกิจไปยังประเทศอื่นๆ ผ่านบริษัทลูก (Subsidiary) หรือสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) การประกอบกิจการข้ามชาติในรูปแบบของสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการถาวรปรากฏให้เห็นเสมอทั้งการส่งออกการลงทุนไปต่างประเทศหรือการรับการลงทุนจากต่างประเทศ ภาคธุรกิจการเงินการธนาคารและธุรกิจประกันภัยเป็นประเภทธุรกิจซึ่งมีการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรหรือสาขาอย่างแพร่หลาย แต่ในปัจจุบัน การลงทุนหรือการทำธุรกรรมของสถานประกอบการถาวรไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะภายในประเทศผู้รับการลงทุนซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เท่านั้น สถานประกอบการถาวรได้ขยายขอบเขตการทำธุรกรรมและการลงทุนบางประเภทไปยังประเทศที่สามด้วย* ผลของขยายขอบเขตกิจกรรมทางเศรษฐกิจและการทำธุรกรรมไปยังประเทศต่างๆ ดังกล่าวทำให้เงินได้ของสถานประกอบการถาวรมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษี (Nexus) หรืออยู่

⁷ Gaurav Taneja, Triangular taxation: Concept & challenges [Online]. Available from: www.cainindia.org [15 May 2008]

* การขยายการลงทุนไปยังต่างประเทศและการทำธุรกิจระหว่างประเทศส่งผลให้ผู้ลงทุนมีสถานประกอบการถาวรหรือ Permanent Establishment ในประเทศผู้รับการลงทุน ซึ่งอาจเกิดจากการมีสินทรัพย์หรือสถานธุรกิจประจำ (Fixed Place of Business) เช่น สำนักงานสาขา ซึ่งใช้ในการประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนในประเทศผู้รับการลงทุน (Asset PE) หรือการมีโครงการก่อสร้างหรือติดตั้ง (Project PE) หรือการให้บริการที่ปรึกษาโดยลูกจ้างหรือบุคคลอื่นในประเทศผู้รับการลงทุนในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ (Service PE) หรือการมีตัวแทนไม่มีอิสระในประเทศผู้รับการลงทุน (Agency PE) เป็นต้น ตามบทบัญญัติว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ

ภายใต้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของ 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และประเทศแหล่งเงินได้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

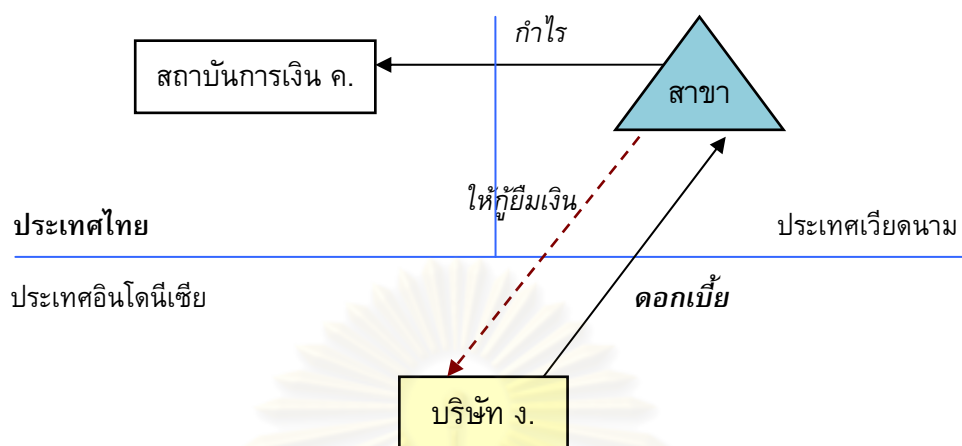
ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเข้ามาประกอบธุรกิจด้านซอฟต์แวร์ผ่านสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในประเทศไทยและได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจคนต่างด้าว บุคลากรของสาขาในประเทศไทยได้ให้บริการเกี่ยวกับข้อสนเทศเชิงวิทยาศาสตร์และอุตสาหกรรมแก่บริษัท ข. ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียและได้รับคำสิทธิเป็นค่าตอบแทนการให้บริการจากบริษัท ข. เมื่อบริษัท ข. ชำระค่าสิทธิให้กับสาขาของบริษัท ก. ในประเทศไทย ประเทศมาเลเซียได้จัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ สาขาของบริษัท ก. เมื่อได้รับคำสิทธิแล้วต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพราะได้รับเงินได้ที่เกี่ยวข้องหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศไทยและภาษีกำไรส่งออกเมื่อส่งกำไรกลับไปยังบริษัท ก. และเนื่องจากบริษัท ก. เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงต้องนำคำสิทธิที่สาขาในประเทศไทยได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั่วโลกหรือหลักสัญชาติในประเทศสหรัฐอเมริกาอีกครั้ง ปรากฏตามภาพที่ 1



(ภาพที่ 1: ตัวอย่างที่ 1)

ตัวอย่างที่ 2 สถาบันการเงิน ค. จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยออกไปลงทุนและจัดตั้งสาขาในประเทศเวียดนาม สาขาของสถาบันการเงิน ค. ในประเทศเวียดนามให้กู้ยืมเงินแก่บริษัท ง. ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย ประเทศอินโดนีเซียได้จัดเก็บภาษีในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เมื่อบริษัท ง. ชำระดอกเบี้ยให้กับสาขาในประเทศเวียดนาม ดอกเบี้ยซึ่งสาขาของสถาบันการเงิน ค. ได้รับต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศเวียดนาม (อัตราร้อยละ 25) และอาจมีภาษีเงินกำไรส่งออกเมื่อสาขาส่งเงินกำไรของสาขากลับมายังสถาบันการเงิน ค. ในประเทศไทย สถาบันการเงิน ค. ซึ่งเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยต้องนำดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมคำสิทธิที่สาขาในประเทศ

เวียดนามได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศไทยด้วย ปรากฏตามภาพที่ 2



(ภาพที่ 2: ตัวอย่างที่ 2)

การจัดภาษีซ้อนเมื่อเงินได้เกี่ยวข้องกับสามประเทศไม่อาจทำได้โดยง่าย ดังเช่นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสองประเทศ ด้วยเหตุที่อนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบันเป็นการตกลงระดับทวิภาคี (Bilateral Basis) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการจัดสรรอำนาจการเก็บภาษีและหน้าที่ในการจัดการภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสองประเทศ อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงไม่ได้ถูกออกแบบหรือมีวัตถุประสงค์เพื่อการแก้ไขปัญหาการภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันที่มีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีพร้อมกันในสามประเทศ

หลักการภาษีระหว่างประเทศที่ว่าเงินได้จำนวนเดียวกันจะไม่มีภาระภาษีซึ่งเทียบเท่ากับการถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งหรือ Single Tax Principle ได้นำมาซึ่งความพยายามในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Typical Triangular Case) โดยปรากฏในรายงานของ OECD เรื่อง Four Related Studies: Triangular Cases ในปี ค.ศ. 1992 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “OECD Triangular Report 1992”)⁸ ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม OECD Commentary 1992 เพื่อเสนอปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศในย่อหน้าที่ 51 ถึง 54 ของ OECD Commentary ของบทบัญญัติข้อ 24 (หลักการไม่เลือกปฏิบัติ)

วิวัฒนาการและความพยายามในการแก้ไขปัญหาภาษีในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศยังคงปรากฏให้เห็นเรื่อยมา ต่อมาในปี ค.ศ. 1998 International Fiscal Association (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “IFA”) ได้จัดให้มีการสัมมนาภาษีประจำปีขึ้นที่กรุงลอนดอน

⁸ OECD, “Triangular Cases,” in *Model Tax Convention: Four Related Studies* (Paris: OECD, 1992), pp. R11-1 - R11-20.

ประเทศอังกฤษ โดยที่ “ปัญหาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Treaty Problems)”⁹ เป็นหัวข้อหนึ่งที่ถูกยกนำมาถกเถียงกันในการสัมมนาดังกล่าว โดยคณะ Panelists ประกอบไปด้วย Prof. John F. Avery Jones, Prof. Moris Lehner, Prof. Kees van Raad, Jacques Sasseville และ David A. Ward QC และได้มีการวิเคราะห์ถึงปัญหาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศใน 3 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวร ในอีกประเทศหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรนั้นได้รับเงินได้จากการลงทุน เช่น ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ (Passive Income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม โดยที่เงินได้ดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Effectively connected and attributable to PE) สถานการณ์ดังกล่าวเป็นที่รู้จักทั่วไปในชื่อ “Typical Triangular Case” เพราะเป็นกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่ถูกกล่าวถึงเป็นครั้งแรก และปรากฏใน OECD Triangular Report 1992 ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเรียกกรณีดังกล่าวว่า “กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case)”

(2) กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งจ่ายเงินได้ประเภท ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม โดยที่หนี้หรือหน้าที่ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจผู้จ่าย (Interest and royalties incurred and borne by PE) ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง สถานการณ์ดังกล่าวเป็นที่รู้จักในชื่อ PE Dual Income Case ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเรียกว่า “กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case)”

(3) กรณีนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสองประเทศได้รับเงินปันผลจากหรือจ่ายเงินปันผลไปยังประเทศที่สาม (Dual Residents: Receipts from and Payments to Third States)

จากการสัมมนาของ IFA ดังกล่าว John F. Avery Jones สรุปว่า ปัญหาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีภาระภาษีในสองประเทศ ไม่ว่าจะเพราะด้วยเหตุการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศหนึ่งและวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวร (สำนักงานใหญ่) ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (Triangular PE Case) หรือเพราะเหตุที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในสองประเทศ (Triangular Dual Residence Case)

⁹ John Avery Jones and Catherine Bobbett, “Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London,” *IBFD Bulletin* (January 1999): 16-20.

ด้วยความเป็นสากลวิวัฒน์ (Internationalization) กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่มาจากและสามารถเกิดขึ้นในสถานการณ์ที่แตกต่างกันออกไป John F. Avery Jones ได้กล่าวถึงขอบเขต 4 ประการซึ่งอาจเกิดปัญหาภาษีที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ ได้แก่ กรณีการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) กรณีการมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีซ้ำซ้อน (Dual Residence) กรณีการจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติของบุคคล (Citizenship Taxation) และกรณีที่เกิดความแตกต่างในการแบ่งประเภทหน่วยธุรกิจ (Difference in Entity Classification)¹⁰ เช่น ห้างหุ้นส่วน หรือกองทุนต่าง ๆ หรือกรณีการมีสถานประกอบการถาวรของสถานประกอบการถาวร (Sub-permanent establishment) กรณีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (Income from Employment) ตามข้อ 15 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และกรณีเงินได้ของนักแสดงและนักกีฬา (Artistes and Sportsmen) ตามข้อ 17 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ไม่ว่ากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่เกิดขึ้นจะเป็นกรณีใดก็แล้วแต่ก่อให้เกิดปัญหาการภาษีซ้ำซ้อนและปัญหาทางภาษีที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการให้การขจัดภาษีซ้ำซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสิ้น

ปัญหาภาษีกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้มีการกล่าวถึงและปรากฏอยู่ใน OECD Commentary ฉบับแรก (ค.ศ. 1977) มาจนถึงปัจจุบัน โดย OECD Commentary ฉบับล่าสุด (ค.ศ. 2008) ก็ยังคงกล่าวถึงกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Cases) ในข้อ 10 (เงินปันผล) ข้อ 11 (ดอกเบี้ย) ข้อ 12 (ค่าสิทธิ) ข้อ 21 (เงินได้อื่น) ข้อ 23 (วิธีการขจัดภาษีซ้อน) และข้อ 24 (การไม่เลือกปฏิบัติ) นับตั้งแต่ที่ OECD ได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาคกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศครั้งแรกใน OECD Triangular Report 1992 จวบจนกระทั่งปัจจุบันซึ่งเป็นเวลาเกือบสองทศวรรษแล้ว ปัญหาดังกล่าวก็ยังคงถูกนำมาวิเคราะห์และถกเถียงกันเพื่อหาข้อสรุปสำหรับแนวทางการแก้ไขปัญหานั้น แต่ก็ยังไม่ประเทศใดที่มีแนวทางการแก้ไขปัญหานี้ที่ชัดเจนและแน่นอน

1.3 สภาพปัญหาและลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

1.3.1 สภาพปัญหาของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศสามารถแก้ไขปัญหามาภาษีซ้ำซ้อนในธุรกรรมระหว่างสองประเทศได้ แต่ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ แม้ว่าประเทศที่เกี่ยวข้องทั้งสามประเทศจะมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนครบทั้ง 3 ฉบับ ก็ไม่ได้หมายความว่าภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศจะได้รับการขจัดอย่างแท้จริง นอกจากปัญหาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศแล้ว กรณีธุรกรรม

¹⁰ John Avery Jones and Catherine Bobbett, "Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London," *IBFD Bulletin* (January 1999): 16.

เกี่ยวข้องกับสามประเทศยังส่งผลให้เกิดปัญหาภาษีบางประการกับประเทศที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น ปัญหาขอบเขตและหน้าที่การชำระภาษีซ้อนภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ รวมถึงปัญหาสำหรับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เกี่ยวกับการให้การชำระภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกับสถานประกอบการถาวรและความไม่ชัดเจนของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ กล่าวโดยสรุป กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศมักก่อให้เกิดสภาพปัญหาภาษีดังต่อไปนี้

ก. ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation)

จากการที่เงินได้มีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีใน 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และประเทศถิ่นที่อยู่ ทั้งสามประเทศมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จำนวนเดียวกันจากแหล่งเงินได้ ดังนี้

ประเทศแหล่งเงินได้ สามารถจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากเงินได้เกิดขึ้นหรือจ่ายจากประเทศนั้นตามกฎหมายภายในและบทบัญญัติข้อ 10(2) ข้อ 11(2) และข้อ 12(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ

ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศของตนภายใต้หลักความเกี่ยวข้องในประการสำคัญของเงินได้ (Effectively Connected Income) เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา (ปรากฏตาม Internal Revenue Code มาตรา 864 (c)(4)(B))¹¹ หรือหลัก Force of Attraction เช่น ประเทศไทย (ปรากฏตามมาตรา 66 วรรค 2 มาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และคำพิพากษาฎีกาที่ 3936/2548) นอกจากนี้ กฎแรงแห่งการดึงดูดของสถานประกอบการถาวร (Force of Attraction of Permanent Establishment)¹² บทบัญญัติข้อ 10(4) ข้อ 11(4) และข้อ 12(4) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบยังกำหนดให้เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่สถานประกอบการถาวรได้รับและมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรถือว่าเป็นกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติข้อ 7 ซึ่งรวมถึงเงินได้จากแหล่งเงินได้อื่นในประเทศที่สาม (Foreign Source Income) ด้วยผลของบทบัญญัติข้อ 21(2) (เงินได้อื่น)

¹¹ Francisco Alfredo Garcia Prats, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation: Rethinking the subjective scope of double tax treaties," *InterTax* 1994/11 (1994): 473.

¹² Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 614.

ประเทศถิ่นที่อยู่ สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศตามหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) เนื่องจากผู้เสียภาษีเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศนั้น

OECD Commentary ยังได้อธิบายว่า ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ อาจเกิดขึ้นจากการที่รัฐภาคีของรัฐกำหนดให้บุคคลคนเดียวกันซึ่งมิใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีนั้นต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากหรือจากเงินลงทุนที่ตนเป็นเจ้าของในรัฐภาคีรัฐใดรัฐหนึ่ง¹³ เช่น ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต่างจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สามของสถานประกอบการถาวร สถานการณ์ดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศขึ้นอีกประเภทหนึ่ง

ข. ปัญหาขอบเขตและหน้าที่การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน

ธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่ประสบกับปัญหาขอบเขตและหน้าที่การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนทั้งภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากเงินได้จำนวนเดียวกันนั้นถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในสองประเทศ (ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) และภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนคนละฉบับกัน สำหรับประเทศไทย มีปัญหาว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 มีขอบเขตเช่นไรเมื่อเงินได้จำนวนเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในสองประเทศ และการบรรเทาภาษีซ้อนสำหรับเงินปันผลซึ่งวิสาหกิจไทยได้รับผ่านสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 จะมีขอบเขตเช่นใด

นอกจากประเทศถิ่นที่อยู่แล้ว ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ก็ประสบกับปัญหาการให้การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้จาก

¹³ Paragraph 3 of OECD Commentary on Article 23:

“3. *International juridical double taxation may arise in three cases:*

c) *where each Contracting State subjects the same person, not being a resident of either Contracting State to tax on income derived from, or capital owned in, a Contracting State; this may result, for instance, in the case where a non-resident person has a permanent establishment in one Contracting State (E) through which he derives income from, or owns capital in, the other Contracting State (S) (concurrent limited tax liability, cf. paragraph 11 below).”* ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 258.

ประเทศที่สามเช่นกัน สำหรับประเทศไทย มีปัญหาว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทที่มีสิทธิได้รับการจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Reliefs) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 หรือไม่ อย่างไร

ค. ปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ความไม่ชัดเจนของที่มา วัตถุประสงค์ และเหตุผลของการร่างบทบัญญัติข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบหรือหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Principle of Non-discrimination) ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เพราะการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่เป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าวิสาหกิจผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรและต้องห้ามตามบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ

สำหรับประเทศไทย มีปัญหาว่าการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Reliefs) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 ซึ่งไม่ให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศถือเป็นการเลือกปฏิบัติและละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (PE Non-discrimination) หรือไม่

1.3.2 ลักษณะของกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Triangular Cases)

กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งผู้วิจัยจะศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้แก่ ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Triangular Cases) ซึ่งอาจเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งออกการลงทุนโดยวิสาหกิจไทยมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Outbound investment) หรือเมื่อมีการนำเข้าการลงทุนจากต่างประเทศโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (Inbound investment) และสถานประกอบการถาวรมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับเงินได้ที่ได้รับ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ รวมถึงปัญหาขอบเขตและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยในกรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

(1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases) ศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุน (ประเทศถิ่นที่อยู่) หรือประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่)

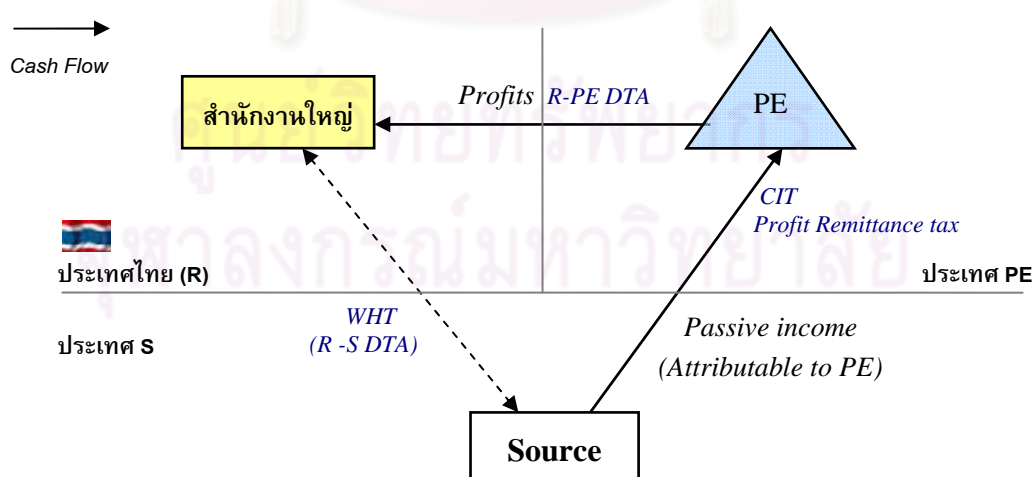
(2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases) ศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ประเทศที่สาม)

(1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases)

กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรนั้นได้รับเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม โดยที่เงินได้ดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Effectively connected and attributable to PE) กรณีดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นได้เมื่อมีการส่งออกการลงทุนโดยวิสาหกิจไทยมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Outbound investment) หรือเมื่อมีการนำเข้าการลงทุนจากต่างประเทศโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (Inbound investment)

(ก) กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Outbound Investment)

หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจไทย (สำนักงานใหญ่ในประเทศไทย) ส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ และสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทยได้รับเงินได้จากการลงทุน (Passive income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม



(ภาพที่ 3: กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ)

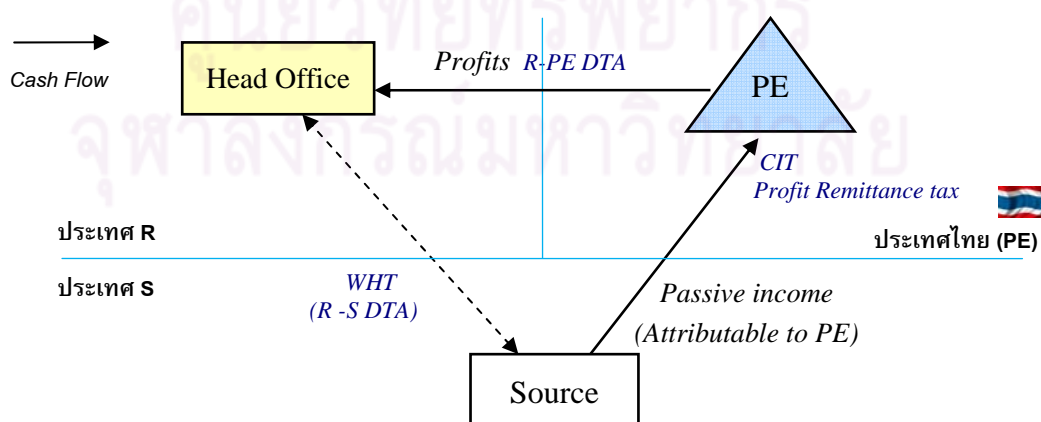
สถานการณ์ดังกล่าวได้เกิดขึ้นในปัจจุบัน เช่น กรณีสำนักงานใหญ่ของธนาคาร ก. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย (R) ได้ขยายการลงทุนโดย

การจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) สาขาของธนาคาร ก. ในประเทศ PE ได้ให้ลูกหนี้ในประเทศที่สาม (ประเทศ S) กู้ยืมเงินและได้รับชำระดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมจากลูกหนี้ในประเทศ S หรือกรณีสาขาของธนาคาร ก. ไปลงทุนถือหุ้นในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศ S และได้รับเงินปันผลจ่ายจากบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินปันผลที่สาขาของธนาคาร ก. ได้รับถือเป็นเงินได้ของสาขาธนาคาร ก. เพราะมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสาขาในประเทศ PE

นอกจากวิสาหกิจไทยจะต้องเผชิญกับภาวะภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศเนื่องจากเงินได้จำนวนเดียวกันนั้นถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในสองประเทศ (ประเทศ PE และประเทศ S) ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (ประเทศ R) กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาขอบเขตและหน้าที่การขจัดภาวะภาษีซ้อนทั้งภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่เกี่ยวข้อง เช่น ปัญหาขอบเขตการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 เมื่อเงินได้จำนวนเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในสองประเทศ ปัญหาขอบเขตการบรรเทาภาษีซ้อนสำหรับเงินปันผลซึ่งวิสาหกิจไทยได้รับผ่านสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 รวมถึงปัญหาการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S

(ข) กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย (Inbound Investment)

หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยโดยมีสถานประกอบการถาวรหรือสำนักงานสาขาในประเทศไทย และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากการลงทุน (Passive income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม



(ภาพที่ 4: กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย)

เช่น วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ของประเทศ R เข้ามาประกอบธุรกิจสำรวจและขุดเจาะน้ำมันผ่านสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในประเทศไทย บุคลากรของสาขาในประเทศไทยได้ให้บริการเกี่ยวกับข้อสนเทศเชิงวิทยาศาสตร์และอุตสาหกรรมแก่วิสาหกิจในประเทศที่สาม (ประเทศ S) และได้รับค่าสิทธิเป็นค่าตอบแทนการให้บริการ สาขาในประเทศไทยได้รับชำระค่าสิทธิให้กับสาขาในประเทศไทย ประเทศ S ได้จัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ สาขาในประเทศไทยต้องนำค่าสิทธิดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพราะเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศไทยและเสียภาษีกำไรส่งออกเมื่อส่งกำไรกลับไปยังประเทศ R

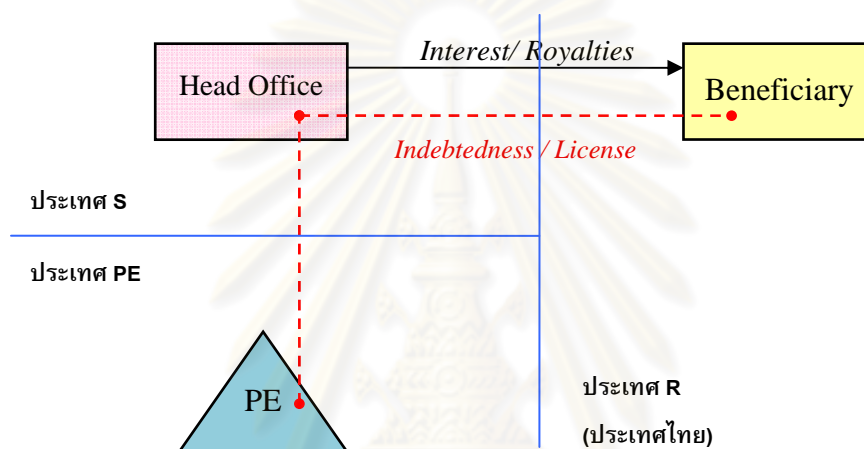
ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ประเทศไทยอาจประสบกับปัญหาการให้การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนกับสถานประกอบการถาวรภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ปัญหาว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศมีสิทธิได้รับการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Reliefs) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 หรือไม่ อย่างไร

นอกจากนี้ บทบัญญัติข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Principle of Non-discrimination) อาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Reliefs) ภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ซึ่งไม่ได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศจะถือเป็นการเลือกปฏิบัติและละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (PE Non-discrimination) หรือไม่

(2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases)

ในทางตรงกันข้ามกับกรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่ง(ประเทศ S) จ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม (ประเทศไทย) โดยที่หนี้หรือหน้าที่ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจผู้จ่าย (Interest and royalties incurred and borne by PE) ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยเป็นประเทศที่สามซึ่งผู้รับเงินได้มีถิ่นที่อยู่และได้รับเงินได้จากวิสาหกิจผู้จ่ายในประเทศ S ซึ่งมีสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE

ตามหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule) เมื่อหน้าในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิเกิดขึ้นโดยสถานประกอบการถาวรหรือเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE) เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและค่าสิทธินั้นจะถือว่ามิจุดเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบจึงถือว่าประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยและค่าสิทธิ แต่หากผู้รับเงินได้ (Beneficial owner) ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศวิสาหกิจผู้จ่าย (ประเทศ S) หรือประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งจ่ายไปยังผู้รับในประเทศที่สามอาจมีแหล่งเงินได้ในสองประเทศ (Dual Source Taxation) คือ แหล่งเงินได้ในประเทศ S และแหล่งเงินได้ในประเทศ PE



(ภาพที่ 5: กรณีเงินได้ซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรจ่ายไปยังประเทศที่สาม)

ตัวอย่าง เช่น กรณีบริษัทประกันชีวิต ข. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศ S ได้ขยายการลงทุนโดยการจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ในการขยายการลงทุนในประเทศ PE ผ่านทางสถานประกอบการถาวรดังกล่าว บริษัท ข. มีความจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้สำหรับกิจการของสถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะและได้กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน ค. ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย (ประเทศ R) เงินกู้ยืมทั้งหมดนำมาใช้เป็นเงินทุนของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE โดยสำนักงานใหญ่ในประเทศ S เป็นผู้ชำระดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าวให้กับสถาบันการเงิน ค. ผู้ให้กู้ในประเทศไทย แต่เนื่องจากภาระของรายจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวตกแก่สถานประกอบการถาวรในประเทศ PE สถานประกอบการถาวรมีหน้าที่ต้องจ่ายคืนค่าดอกเบี้ยให้กับบริษัท ข. เมื่อบริษัท ข. เรียกคืน

สถานการณ์ข้างต้นอาจก่อให้เกิดปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อน กล่าวคือ ประเทศ S อ้างว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้เพราะเงินได้จ่ายจากประเทศนั้น (โดยไม่คำนึงว่าดอกเบี้ยที่จ่ายจะเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่นอกประเทศผู้จ่ายก็ตาม) ในขณะที่ภาระ

หนี้หรือรายจ่ายดังกล่าวตกเป็นภาระของประเทศ PE ส่งผลให้ประเทศ PE ก็อ้างว่าเป็นประเทศ แหล่งเงินได้เช่นกัน

ถึงแม้ว่าปัญหาภาษีซ้อนอันเกิดจากรายจ่ายซึ่งเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรจะปัญหาของประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S และประเทศ PE) แต่ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ (ประเทศ R) ปัญหาดังกล่าวก็ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนต่อขอบเขตและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

2. หลักการภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

2.1 หลักการภาษีระหว่างประเทศ

2.1.1 หลัก Single Tax Principle

คำถามที่ว่าระดับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศที่เหมาะสมควรเป็นเท่าใด Reuven S. Avi-Yonah ให้คำตอบว่า เงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศควรมีภาระภาษีเทียบเท่าการเสียภาษีเพียงครั้งเดียว (ไม่มากหรือน้อยกว่าหนึ่งครั้ง) หรือที่เรียกว่า **“Single Tax Principle”** หลักการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น¹⁴

ภายใต้ Single Tax Principle นั้น Reuven S. Avi-Yonah อธิบายว่า อัตราภาษีที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศขึ้นอยู่กับหลักการประการที่สองซึ่งได้แก่หลักผลประโยชน์ (หรือที่เรียกว่า “Benefits Principle”) ภายใต้หลักผลประโยชน์ รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Active Income) ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่จะมีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) ดังนั้น ภายใต้ Single Tax Principle อัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Active Income) จึงเท่ากับอัตราภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ และอัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) จึงเท่ากับอัตราภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่¹⁵

Single Tax Principle ไม่ใช่หลักการซึ่งกำหนดว่าเงินได้จำนวนเดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว (หรือโดยประเทศเดียว) แต่เป็นหลักการที่ใช้ในการกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม (Effective tax rate) ของเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น สำหรับเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) ซึ่งอัตราภาษีที่เหมาะสมเท่ากับอัตราภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่

¹⁴ Reuven S. Avi-Yonah, International tax as international law – An analysis of the international tax regime (New York: Cambridge, 2007), p. 8.

¹⁵ Ibid., p. 9.

หมายความว่า เงินได้จากการลงทุนอาจเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้แต่รวมแล้วต้องไม่เกินอัตรา หรือจำนวนภาษีซึ่งต้องเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ (เท่ากับการเสียภาษีครั้งเดียวในรัฐถิ่นที่อยู่)

2.1.2 หลักการจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อน

วัตถุประสงค์ดั้งเดิมของอนุสัญญาภาษีซ้อนคือการเป็นเครื่องมือในการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีและการแบ่งปันรายได้ภาษีระหว่างสองประเทศในสัดส่วนที่เป็นธรรม อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้พัฒนาในเวลาต่อมาได้มุ่งหมายที่จะขจัดภาษีซ้ำซ้อนผ่านความร่วมมือระหว่างประเทศด้วย โดยปรากฏจากรายงานเรื่องภาษีซ้ำซ้อนของ League of Nations ในปี ค.ศ. 1923 ซึ่งมีข้อความตอนหนึ่งระบุว่า “การบรรเทาภาษีซ้ำซ้อน.....เป็นการสละซึ่งรายได้ภาษีของรัฐบาล คำถามต่อมาคือ รัฐบาลประเทศใดควรสละสิทธิในรายได้ภาษีดังกล่าว และภายใต้ขอบเขตเช่นไร”¹⁶

การแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศขึ้นอยู่กับวิธีการสละไป ซึ่งรายได้ภาษีของประเทศภาคีและคำถามที่ว่าประเทศใดควรสละสิทธิในการจัดเก็บภาษี ในเรื่องนี้ League of Nations ได้เสนอแนะวิธีการจำแนกและจัดสรรแหล่งเงินได้ (Method of Classification and Assignment of Sources) เพื่อใช้เป็นหลักการพื้นฐานสำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศภาคี โดยการจำแนกประเภทและจัดสรรปันส่วนเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศไปยังประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ สำหรับเงินได้ที่ถูกจัดสรรให้กับประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่ยังคงมีสิทธิจัดเก็บภาษีได้แต่จะต้องให้การเครดิตภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บ สำหรับประเภทเงินได้ที่จัดสรรให้กับประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียว ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้¹⁷ มุมมองดังกล่าวเป็นมุมมองในทางเศรษฐศาสตร์ของ League of Nations (Economic Principle) ซึ่งให้ความสำคัญกับแหล่งที่มาของเงินได้ (Origin) มากกว่าถิ่นที่อยู่ (Residence) กล่าวคือ หากที่มาและแหล่งเงินได้ (Origin and source of income) อยู่ในประเทศเดียวกันแล้ว ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษี (Prime right of taxation) ถึงแม้ว่าเงินได้ดังกล่าวจะจ่ายให้กับผู้มีเงินได้ในต่างประเทศ ส่วนมุมมองเชิงกฎหมายรัฐศาสตร์ถือว่า สิทธิในการจัดเก็บภาษีก่อนของประเทศแหล่งเงินได้ก่อให้เกิดกลไกการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ต้องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นซ้ำอีก

¹⁶ Hugh J. Ault, “Colloquium on corporate integration: Corporate integration, tax treaties and the division of the international tax base: Principles and practices,” NYU School of Law Tax Law Review (1992): 565-608.

¹⁷ Ibid.

บทบัญญัติข้อ 1 ของ Draft Convention on Allocation of Business Income 1933 ของ League of Nations ได้กำหนดกฎเกณฑ์การปันส่วนหรือการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจในธุรกรรมระหว่างประเทศไว้ดังนี้

“วิสาหกิจหนึ่งซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่งจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เว้นแต่จะได้รับเงินได้โดยตรงจากแหล่งเงินได้ในรัฐนั้นและเงินได้ดังกล่าวได้ปันส่วนไปยังสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นตามบทบัญญัติในอนุสัญญาฉบับนี้”

ข้อความดังกล่าวจำกัดสิทธิของรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ให้สามารถเก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้ที่ได้รับโดยตรงจากแหล่งเงินได้ในรัฐนั้นเท่านั้น แต่บทบัญญัติข้อ 1 ยังขยายความอีกว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวสามารถปรับใช้ได้กับกำไรซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศที่สาม ดังนี้¹⁸

“หากกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในรัฐใดรัฐหนึ่งขยายขอบเขตไปยังรัฐที่สองซึ่งวิสาหกิจนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เงินได้จากกิจกรรมนั้นจะถูกปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรในรัฐแรก”

จะเห็นว่า กฎเกณฑ์ดังกล่าวมีความมุ่งหมายทั่วโลก กล่าวคือไม่ได้จำกัดอยู่เพียงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ 2 ประเทศเท่านั้น แต่เป็นหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide basis) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินได้ซึ่งได้รับจากประเทศที่สามที่เป็นของหรือปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวร¹⁹ กฎเกณฑ์ดังกล่าวได้คำนึงถึงการขยายกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรไปยังประเทศที่สามซึ่งเป็นเหตุให้สถานประกอบการถาวรนั้นได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม แต่กฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรตามหลักเงินได้ทั่วโลกข้างต้นมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อการจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรให้กับรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยไม่ได้คำนึงถึงหน้าที่ของรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในการจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นควบคู่กันด้วย

วัตถุประสงค์ทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการจัดภาษีซ้อนเป็นรากฐานของการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ อนุสัญญาภาษีซ้อนได้จัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศที่สามให้กับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่แต่ไม่ได้

¹⁸ Raffaele Russo, The attribution of profits to permanent establishments: The taxation of intra-company dealings (The Netherlands: IBFD, 2005), p. 7.

¹⁹ Ibid.

กำหนดให้หน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนให้กับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ความไม่สมมูลดังกล่าวก่อให้เกิดคำถามว่า ความไม่สมมูลนั้นเกิดจากความบกพร่องในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ หรือเป็นความจงใจให้ประเทศถิ่นที่อยู่แบกรับหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นทั้งหมดเพียงประเทศเดียว หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบนั้นไม่ได้ถูกออกแบบมาเพื่อรองรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศอย่างแท้จริง

ในปัจจุบัน ยังไม่มีทฤษฎีภาษีใดที่สามารถอธิบายหลักการจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนระหว่างสามประเทศเป็นการเฉพาะ ปัญหาว่าประเทศใดควรมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนจึงเป็นปัญหาซึ่งไม่มีคำตอบที่แน่ชัดเพราะมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดรายได้ภาษีที่แต่ละประเทศควรได้รับ ในประเด็นนี้ Dr. Manuel Pires ได้อธิบายว่า *“หากการขจัดภาษีซ้อนเป็นผลจากกฎเกณฑ์การยอมรับการมีอำนาจจัดเก็บภาษีแล้ว การกำหนดว่าประเทศใดมีหน้าที่รับผิดชอบในการขจัดภาษีซ้อนจึงเกิดจากกฎเกณฑ์ดังกล่าว”** ภายใต้หลักการดังกล่าว ถึงแม้ว่าประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศตามหลักเงินได้ทั่วโลก แต่หากประเทศถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีไปแล้วซ้ำอีก ประเทศถิ่นที่อยู่จะมีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นด้วย ดังนั้น ในทางทฤษฎีจึงมีความเป็นไปได้ว่าหากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต้องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีแล้วอีกครั้ง ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรมีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น นอกจากนี้เป็นที่น่าสนใจว่าประเทศสหรัฐอเมริกาแนวคิดที่สอดคล้องกับหลักการดังกล่าว กล่าวคือ ในกรณีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศ) ประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่าควรต้องให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนที่ถูกจัดเก็บในประเทศที่เงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นด้วย ดังจะกล่าวต่อไป

2.2 หลักการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนของประเทศไทย

2.2.1 การขจัดหรือการบรรเทาภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร

การให้การขจัดหรือการบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรเป็นการขจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Relief) โดยรัฐถิ่นที่อยู่ที่มีพื้นฐานจากหลักความเป็นกลางในการส่งออกทุน (Capital Export Neutrality)

* *“If elimination of double taxation results from a rule recognizing the power to tax, determination of the State responsible for this elimination will arise from the principles governing this recognition.”* ดูใน Manuel Pires, International juridical double taxation of income, Series on international taxation No.11 (Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1989), p. 196.

ประเทศไทยได้ให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวล
 รัษฎากร 3 วิธีการด้วยกัน ได้แก่ การนำภาษีที่ได้เสียในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย
 (Deduction of Foreign Taxes) การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้บางประเภท (Exemption
 for Foreign Income) และการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit) ดังนี้

(ก) วิธีนำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction of Foreign Taxes)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยสามารถนำรายจ่ายภาษีเงินได้ที่เสีย
 ในต่างประเทศทั้งจำนวนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
 เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตาม
 มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร²⁰ อย่างไรก็ตาม ภาษีที่เสียไปในต่างประเทศที่นำมา
 เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแล้วจะไม่สามารถนำมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียใน
 ประเทศไทยได้อีก

(ข) วิธียกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้บางประเภท (Exemption for Foreign Income)

วิธีการนี้ ประเทศถิ่นที่อยู่จะให้การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ถูกจัดเก็บ
 ภาษีในประเทศแหล่งเงินได้มาแล้ว โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณตามหลัก
 เงินได้ทั่วโลกเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก สำหรับประเทศไทย ประมวลรัษฎากรไม่ได้ใช้
 วิธียกเว้นภาษีเป็นวิธีการทั่วไปในการขจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว แต่ได้ยกเว้นภาษีให้กับเงิน
 ได้ประเภทเงินปันผลเพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยใน
 การไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ

มาตรา 5 วิสติ ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่า
 ด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออก
 ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548²¹ กำหนดให้

²⁰ มาตรา 65 ตรี “รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

²¹ มาตรา 5 วิสติ “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร
 ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล
 ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์
 วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

ยกเว้นภาษีเงินได้ในนิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทผู้รับเงินปันผลซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 (Threshold Shareholding) และอัตราภาษีเงินได้ในนิติบุคคลที่ผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ (Headline Tax Rate)

จะเห็นได้ว่า การให้การขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธียกเว้นสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล (Participation exemption) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 นั้นให้เฉพาะแก่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่ไม่ได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศ ถึงแม้ว่าเงินปันผลนั้นจะมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรและเสียภาษีในประเทศไทย นอกจากนี้ พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 ก่อให้เกิดข้อพิจารณาสำหรับขอบเขตและหน้าที่การขจัดภาษีซ้ำซ้อนของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลไทยในต่างประเทศได้รับเงินปันผลจากประเทศที่สาม

(ค) วิธีให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)

เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ได้ขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีครอบคลุมไปถึงเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับ ประเทศถิ่นที่อยู่ก็ควรเป็นผู้มีหน้าที่บรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ โดยให้ถือว่าภาษีที่เสียไปในต่างประเทศเป็นเสมือนส่วนหนึ่งของภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่และให้นำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ในประเทศทั้งหมด ในส่วนของจำนวนภาษีที่จะนำมาเครดิตได้นั้น จะมีการกำหนดว่าเครดิตภาษีจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะสามารถจัดเก็บได้จากเงินได้จำนวนนั้น

หลักเกณฑ์ทั่วไปและวิธีการในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศไทยเป็นวิธีการให้เครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit Method) ตามมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300)

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม”

พ.ศ. 2539²² เพื่อให้นิติบุคคลไทยสามารถนำภาษีที่เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศไทยได้ กล่าวคือ ประเทศไทยจะให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยในส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือในส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ (Country-by-country Approach) ทั้งนี้ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องทำตามเงื่อนไขต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา ได้แก่ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนด

²² มาตรา 3 “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2529

การให้เครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) นั้น เป็นการบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนซึ่งให้เฉพาะกับนิติบุคคลไทยหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยเท่านั้น ไม่รวมถึงสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศจึงไม่สามารถนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาเครดิตจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยได้

นอกจากนี้ เมื่อเงินได้มาจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ ปัญหาขอบเขตและหน้าที่การจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ด้วยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 ยังคงเป็นปัญหาว่าครอบคลุมถึงภาษีในประเทศใดบ้าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่สถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลไทยในต่างประเทศได้รับเงินได้จากประเทศที่สามหรือกรณีที่นิติบุคคลไทยได้รับเงินได้ซึ่งมีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนในสองประเทศ

กรมสรรพากรเคยตอบข้อหารือในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ โดยสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาในประเทศได้รับเงินได้จากประเทศมาเลเซีย ปรากฏข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/5437 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2551 (ภาคผนวก ข) ว่าบริษัท อ. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและมีสาขาในประเทศไทยเพื่อประกอบธุรกิจจำหน่ายชิ้นส่วนเครื่องมือชุดเจาะหาน้ำมันและให้บริการให้คำแนะนำด้านเทคนิคในการขุดเจาะน้ำมันได้จำหน่ายสินค้าและให้บริการในประเทศมาเลเซียแก่บริษัท ฮ. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย เมื่อบริษัท อ. เรียกเก็บเงินค่าบริการ บริษัท ฮ. ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียในอัตราร้อยละ 10 บริษัท อ. จึงหารือว่าบริษัท อ. จะนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่บริษัท ฮ. ได้หักไว้มาเป็นเครดิตหรือถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานสาขา เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้หรือไม่

กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือว่า เงินได้จากการขายสินค้าและให้บริการแก่บริษัท ฮ. เป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของสาขาของบริษัท อ. ในประเทศไทย สาขาของบริษัท อ. มีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร และหากภาษีเงินได้ที่บริษัท ฮ. หักไว้ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียนั้นมีลักษณะเป็นภาระสุดท้ายและเป็นการหักภาษีตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาะหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาประเทศมาเลเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (หากมี) สาขาของบริษัท อ. มี

สิทธินำภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ นั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/5437 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2551 ที่อ้างถึงนั้น กรมสรรพากรเพียงแต่ตอบว่าสาขาของบริษัท อ. สามารถนำมาภาษีสุดท้ายที่เสียในประเทศมาเลเซียมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ไม่ได้ตอบข้อหารือว่าสาขาของบริษัท อ. สามารถนำภาษีที่เสียในประเทศมาเลเซียมาเครดิตในประเทศไทยได้หรือไม่ ซึ่งอาจมีความหมายเป็นนัยว่ากรมสรรพากรปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรแก่สาขาของบริษัท อ.

2.2.2 การขจัดหรือการบรรเทาภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบได้กำหนดวิธีการขจัดภาษีซ้อนไว้ 2 วิธีด้วยกัน ได้แก่ วิธียกเว้น (Exemption Method) ตามบทบัญญัติข้อ 23A ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และวิธีเครดิต (Credit Method) ซึ่งเป็นวิธีเครดิตแบบธรรมดาตามบทบัญญัติข้อ 23B ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยแต่ละวิธีมีรายละเอียดดังนี้

(ก) วิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธียกเว้น (Exemption Method)

วิธีการขจัดภาษีซ้อนแบบวิธียกเว้น (Exemption Method) เป็นวิธีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบกำหนดให้นำมาใช้เมื่อรัฐภาคีทั้ง 2 รัฐต่างก็มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกัน อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบจึงกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ต้องยอมเป็นฝ่ายขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นโดยตามบทบัญญัติข้อ 23A ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ²³ ซึ่งกำหนดว่า

²³ Article 23A of OECD Model Convention 2008:

“1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless,

- “1. ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับเงินได้หรือเป็นเจ้าของทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้ซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภายใต้บังคับบทบัญญัติของวรรคที่ 2 และวรรคที่ 3 รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้หรือทุนนั้น
2. ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งตามบทบัญญัติของข้อ 10 ข้อ 11 หรือข้อ 12 รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะยินยอมให้มีการหักจากภาษีเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นเป็นจำนวนเท่ากับภาษีที่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การหักเช่นนั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่คำนวณไว้ก่อนยอมให้มีการหักตามจำนวนที่เหมาะสมจากรายการเงินได้ซึ่งอาจเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่ง
4. บทบัญญัติในวรรคแรกจะไม่ใช่กับเงินได้หรือทุนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับหรือเป็นเจ้าของ หากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งใช้บทบัญญัติของอนุสัญญานี้ในการยกเว้นภาษีจากเงินได้หรือทุนดังกล่าวหรือใช้บทบัญญัติในวรรคที่ 2 ของข้อ 10 และข้อ 11 กับเงินได้ดังกล่าว”

จากบทบัญญัติข้างต้น หากเงินได้นั้นอาจเสียภาษีหรือได้เสียภาษีมาแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ต้องงดเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีถิ่นที่อยู่ของตนได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการยกเว้นแบบเต็มจำนวน (Full Credit Method) ตามบทบัญญัติข้อ 23A (1) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ แต่สำหรับเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ รัฐถิ่นที่อยู่จะให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นด้วยวิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) ตามบทบัญญัติข้อ 23A (2) นอกจากนี้ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาทั้งสองรัฐ (Double Non-taxation) บทบัญญัติข้อ 23(4) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบกำหนดว่า หากเงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีในรัฐแหล่งเงินได้มาแล้ว รัฐถิ่นที่อยู่ก็ไม่มีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวตามบทบัญญัติข้อ 23A (1) อีก

in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.”

(ข) วิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit Method)

วิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit) เป็นวิธีการทั่วไปในการขจัดภาษีซ้อนซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติข้อ 23B (วิธีเครดิต) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ²⁴ ซึ่งกำหนดว่า

“1. ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับเงินได้หรือเป็นเจ้าของทุน ซึ่งตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะยอม

ก) ให้หักออกจากภาษีที่เก็บจากเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ นั้น จำนวนเท่ากับภาษีที่ได้ชำระในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ข) ให้หักออกจากภาษีที่เก็บจากทุนของผู้มีถิ่นที่อยู่ นั้น จำนวนเท่ากับภาษีที่ได้ชำระในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม การหักเช่นว่านั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้จากทุนที่คำนวณได้ก่อนยอมให้มีการหักตามจำนวนที่เหมาะสมจากรายการเงินได้หรือทุนซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม ภายใต้บทบัญญัติของอนุสัญญานี้ ในกรณีที่เงินได้หรือทุนที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับหรือเป็นเจ้าของได้รับยกเว้นภาษีในรัฐนั้น ในการคำนวณภาษีจากเงินได้หรือทุนส่วนที่เหลือของผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาดังกล่าวให้คำนึงถึงเงินได้หรือทุนที่ได้รับยกเว้นด้วย”

²⁴ Article 23B of OECD Model Convention 2008:

“1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”

เมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับเงินได้จากประเทศภาคีซึ่งอาจเก็บภาษีในประเทศภาคีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยสามารถนำจำนวนภาษีเงินได้ที่เสียไปในประเทศภาคีมาเป็นเครดิตจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยสำหรับเงินได้ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม จำนวนเครดิตนั้นต้องไม่เกินกว่าส่วนของภาษีเงินได้ในประเทศไทยซึ่งจัดเก็บจากเงินได้จากประเทศภาคีดังกล่าวด้วย (Maximum Tax Credit)

กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางหรือสูตรวิธีการคำนวณจำนวนเครดิตภาษีซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิได้รับ²⁵ ดังนี้

$$\text{จำนวนเครดิต} = \frac{\text{เงินได้จากประเทศภาคี}}{\text{เงินได้รวมจากทุกแหล่งเงินได้}} \times \text{ภาษีที่คำนวณได้ในประเทศไทย}$$

นิติบุคคลไทยมีเครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามบทบัญญัติว่าด้วยวิธีการจัดภาษีซ้อนแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนและจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ล่วงหน้าตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามข้อว่าด้วยวิธีการจัดภาษีซ้อนแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนมายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวก่อน เหลือเท่าใดจึงนำจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ล่วงหน้ามายกเว้น หากจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ล่วงหน้ามีจำนวนเกินกว่าภาระภาษีที่ต้องชำระเมื่อได้หักเครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามข้อว่าด้วยวิธีการจัดภาษีซ้อนแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว นิติบุคคลไทยดังกล่าวย่อมมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขและระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร²⁶

ตัวอย่าง²⁷ บริษัท ก เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย มีสำนักงานสาขาในประเทศญี่ปุ่น 1 แห่ง หากในรอบระยะเวลาบัญชี 2550 บริษัท ก รั้งรายได้จำนวน 200,000,000 บาท โดยแบ่งเป็นรายได้จากการประกอบกิจการโดยสำนักงานสาขาในต่างประเทศจำนวน 100,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 20,000,000 บาท (ไม่รวมรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ) และได้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในต่างประเทศไปแล้ว US\$200,000 และมีรายได้จากการประกอบกิจการโดยสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยจำนวน 100,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร

²⁵ กรมสรรพากร, คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร, 2552), หน้า 23.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

30,000,000 บาท มีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ล่วงหน้า 1,000,000 บาท (หากอัตราแลกเปลี่ยนUS\$ 1เท่ากับ 40บาท ณ วันที่บริษัท ก ชำระภาษีในต่างประเทศ จำนวนภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ = US\$200,000 x 40 = 8,000,000 บาท และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยคือ ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ)

ขั้นตอนที่ 1

รอบระยะเวลาบัญชี 2550 บริษัท ก รับรู้รายได้จำนวน	200,000,000	บาท
หัก รายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร	<u>50,000,000</u>	บาท
กำไรสุทธิ	150,000,000	บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ร้อยละ 30	<u>45,000,000</u>	บาท

การคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศไทย บริษัท ก จะต้องไม่นำจำนวนภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศมารับรู้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ขั้นตอนที่ 2

บริษัท ก คำนวณจำนวนเครดิตตามข้อว่าด้วยวิธีการขจัดภาษีซ้อนแห่งสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ เพื่อนำมายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

$$\begin{aligned}
 \text{จำนวนเครดิต} &= \frac{\text{เงินได้จากประเทศภาคี} \times \text{ภาษีที่คำนวณได้ในประเทศไทย}}{\text{เงินได้รวมจากทุกแหล่งเงินได้}} \\
 &= \frac{100,000,000}{200,000,000} \times 45,000,000 \\
 &= 22,500,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

บริษัท ก มีสิทธินำจำนวนเครดิตที่คำนวณได้ตามบทบัญญัติว่าด้วยวิธีการขจัดภาษีซ้อนแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน มายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้ตามความเป็นจริงแต่ไม่เกินกว่าจำนวน 22,500,000 บาท ประกอบกับมีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ล่วงหน้า 1,000,000 บาท บริษัท ก จึงมีภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทยจำนวน 36,000,000 บาท โดยคำนวณจาก (45,000,000 – 8,000,000) – 1,000,000 บาท

2.3 หลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule)

โดยทั่วไป เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและค่าสิทธิถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศที่ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นได้เกิดขึ้น ประเทศที่เงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นจึงเป็นประเทศแหล่งเงินได้และมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ตามความในวรรค 2 ของบทบัญญัติข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ ซึ่งกำหนดว่า “ดอกเบี้ย (หรือค่าสิทธิ) เช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ดอกเบี้ย (ค่าสิทธิ) เกิดขึ้น และตามกฎหมายของรัฐนั้น.....”²⁸ ภายใต้กฎหมายภายใน แหล่งเงินได้ที่แท้จริงของดอกเบี้ยและค่าสิทธิเป็นปัญหาที่แต่ละประเทศตีความแตกต่างกันไป ซึ่งอาจเป็นประเทศผู้จ่ายเงินได้ ประเทศที่นำเงินให้กู้ยืมหรือสินทรัพย์อันก่อให้เกิดค่าสิทธิ หรือประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ให้กู้ยืมหรือประเทศที่ตั้งหรือจดทะเบียนสินทรัพย์อันก่อให้เกิดค่าสิทธิ

ความในวรรค 5 ของบทบัญญัติข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาประเทศแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยและค่าสิทธิ โดยทั่วไปถือว่าประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินได้คือประเทศแหล่งเงินได้ที่ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิได้เกิดขึ้น และมีสิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามความในประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5) และ 12(5) ซึ่งบัญญัติว่า “ดอกเบี้ย (ค่าสิทธิ) จะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น”

อย่างไรก็ตาม ข้อความในประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5) และ 12(5) กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการดังกล่าวไว้ ในกรณีที่เงินกู้ยืมหรือค่าสิทธิมีจุดเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจที่ชัดเจนกับสถานประกอบการถาวร (an obvious economic link with a permanent establishment)²⁹ กล่าวคือ กรณีที่สถานประกอบการถาวรมีพันธกรณีที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ และดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวร ให้ถือว่าดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีแหล่งเงินได้ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงว่าผู้จ่ายเงินได้จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน

²⁸ Article 11 of OECD Model Convention 2008:

“2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State,

Article 12 of UN Model Convention:

“2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State,

²⁹ Paragraph 26 of OECD Commentary on Article 11 ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 117.

ในรัฐภาคีหรือไม่ก็ตาม³⁰ หลักดังกล่าวเรียกว่า “หลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร หรือ PE Source Rule” หลักนี้มีลักษณะเป็นการโอนความเป็นหนี้ไปยังสถานประกอบการถาวร (Attribution of Indebtedness to Permanent Establishment) เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี³¹ แต่ความเป็นลูกหนี้ในทางกฎหมายไม่สามารถโอนไปยังสถานประกอบการถาวรได้และวิสาหกิจผู้จ่ายยังมีฐานะเป็นลูกหนี้ตามกฎหมายเช่นเดิม หลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในประโยคที่สองส่งผลให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี โดยประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจผู้จ่าย (เจ้าของสถานประกอบการถาวร) ต้องยอมรับและสละสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงว่าวิสาหกิจผู้จ่าย (ลูกหนี้ตามกฎหมาย) จะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีหรือไม่

บทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ บัญญัติว่า

“5. ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบี้ยเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”³²

บทบัญญัติข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับ UN บัญญัติว่า

“5. ค่าสิทธิจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายค่าสิทธิไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหน้าที่ซึ่งต้องจ่ายค่าสิทธิขึ้น และค่าสิทธินั้นตกเป็น

³⁰ Philip Baker, *Double taxation conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2007), p. 11-7.

³¹ Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 673.

³² **Article 11** of OECD/UN Model Convention:

“5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness **on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment**, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.” *[Emphasis added]*

ภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ คำสิทธิเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้นตั้งอยู่”³³

ภายใต้หลัก PE Source Rule นี้ที่ก่อให้เกิดดอกเบี้ยหรือคำสิทธิต้องเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวร หากปราศจากซึ่ง**ความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจ (Economic Connection)** ระหว่างดอกเบี้ยและสถานประกอบการถาวร ก็ไม่อาจถือได้ว่าสถานประกอบการถาวรเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยหรือคำสิทธิ สำหรับดอกเบี้ย สำหรับดอกเบี้ย OECD Commentary ได้อธิบายว่า ความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจจะระหว่างวัตถุประสงค์ของการใช้เงินกู้ยืมและสถานประกอบการถาวรนั้นต้องมีความชัดเจน และได้ยกตัวอย่างกรณีที่สามารถถือได้ว่าดอกเบี้ยมีแหล่งเงินได้ในประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวรตามหลัก PE Source Rule ซึ่งได้แก่³⁴

(ก) ผู้บริหารสถานประกอบการถาวรได้ขอกู้ยืมเงินเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์บางประการของสถานประกอบการถาวร และจ่ายดอกเบี้ยไปยังเจ้าหนี้โดยตรง โดยหนี้ดังกล่าวปรากฏในส่วนของหนี้สินของสถานประกอบการถาวร

(ข) สำนักงานใหญ่ได้กู้ยืมเงินเพื่อนำเงินกู้ทั้งหมดไปใช้กับสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้จ่ายดอกเบี้ย และให้สถานประกอบการถาวรเป็นผู้รับภาระดอกเบี้ยจ่ายในที่สุด

OECD Commentary ยังได้วิเคราะห์ถึง กรณีสำนักงานใหญ่ได้กู้ยืมเงินเพื่อใช้ในสถานประกอบการถาวรหลายแห่งซึ่งตั้งอยู่คนละประเทศกัน ว่าไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของบทบัญญัติข้อ 11(5) เนื่องจากเงินกู้ยืมดังกล่าวมีแหล่งเงินได้มากกว่าหนึ่งแหล่ง

นอกจากนี้ หลัก PE Source Rule ยังกำหนดให้สถานประกอบการถาวรต้องแบกรับภาระดอกเบี้ยหรือคำสิทธิที่จ่ายโดยวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ด้วย ถึงดอกเบี้ยหรือคำสิทธิซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

³³ Article 12 of UN Model Convention:

“5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with **which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base**, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.” [Emphasis added]

³⁴ Paragraph 27 of OECD Commentary on Article 11 ตูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 178.

ของสถานประกอบการถาวรได้³⁵ Prof. Klaus Vogel อธิบายว่า คำว่า “รับภาระ” หรือ “bear” ไม่ได้มีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “จ่าย” หรือ “pay” บทบัญญัติข้อ 11(5) อนุญาตให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จัดเก็บภาษีสำหรับดอกเบี้ยซึ่งจ่ายโดยสำนักงานใหญ่ (หรือสาขาในประเทศที่สาม) แต่ไม่ได้แยกจ่ายโดยสถานประกอบการถาวร ในทางตรงกันข้าม การที่ดอกเบี้ยเพียงแต่ถูกรวมคำนวณสำหรับค่าใช้จ่ายสำหรับการบริหารและจัดการและสำนักงานใหญ่เรียกเก็บมายังสถานประกอบการถาวรตามสัดส่วน ยังไม่เพียงพอที่จะถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยที่ปันส่วนมา โดยทั่วไปแล้ว ภาระหนี้จะไม่ตกแก่สถานประกอบการถาวร เว้นแต่จะปรากฏในบังคับของสถานประกอบการถาวร³⁶

2.4 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (PE Non-discrimination)

หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Non-discrimination) เป็นส่วนหนึ่งของหลักการไม่เลือกปฏิบัติซึ่งถูกบัญญัติไว้ใน ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับ OECD และ UN รวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับนานาประเทศต่าง แต่ประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภายในของประเทศไทยไม่ได้บัญญัติหลักการดังกล่าวไว้ ดังนั้น หลักการไม่เลือกปฏิบัติจึงมีผลบังคับให้ประเทศไทยต้องปฏิบัติตามเฉพาะกับประเทศภาคีของอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น หากได้มีผลบังคับเป็นการทั่วไปดังเช่นกฎหมายภายในไม่ การศึกษาและการตีความหลักการไม่เลือกปฏิบัติจึงเป็นการศึกษาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและเป็นการตีความในเชิงกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

ในยุคแรกเริ่ม หลักการไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี (Non-discriminatory Taxation) ได้ถูกบัญญัติไว้ในร่างอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนซึ่งจัดทำขึ้นโดย Fiscal Committee ของ League of Nations ในปี ค.ศ.1943 ที่กรุงแมกซิกโก และในปี ค.ศ.1946 ที่กรุงลอนดอน ภายหลังจากได้มีการจัดตั้ง OECD ขึ้น ในปี ค.ศ.1956 OECD ได้บรรจุหลักการไม่เลือกปฏิบัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ ต่อมาในปีค.ศ.1958 ได้มีการยกประเด็นปัญหาการไม่เลือกปฏิบัติขึ้นและหลักการดังกล่าวก็ได้ถูกบัญญัติไว้ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ 1963 แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวในปี ค.ศ.1974 จนกระทั่งอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับสมบูรณ์ได้มีการตีพิมพ์ในปี ค.ศ.1977³⁷

หลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination Principle) เป็นหนึ่งในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบเรื่อยมาจนถึงฉบับปัจจุบัน สาเหตุของการบัญญัติหลักการไม่เลือก

³⁵ Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 674.

³⁶ Ibid.

³⁷ International Fiscal Association, *Cahiers De Droit Fiscal International*, Vol 78b, Non-discrimination rules in international taxation (The Netherlands: Kluwer Law International, 1993), p. 20.

ปฏิบัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ปรากฏแน่ชัดในชั้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ 1963 ต่อมาในภายหลัง Mary C. Bennett ได้กล่าวว่า หลักการไม่เลือกปฏิบัติเป็นหลักการพื้นฐาน (Fundamental principle) ประการหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ แต่เนื่องด้วยบทบัญญัติดังกล่าวถูกร่างขึ้นจากหลายแหล่งที่มา ณ ช่วงเวลาที่ต่างกันจึงส่งผลให้ทฤษฎีของหลักการดังกล่าวไม่ปรากฏแน่ชัด³⁸

บทบัญญัติข้อ 24 (การไม่เลือกปฏิบัติ) เป็นหลักการที่เป็นอิสระจากหลักการอื่นๆ (Special provision) ซึ่งไม่ได้มีเป้าหมายเพื่อการหลีกเลี่ยงความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้น แต่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปในทางภาษีอากรอีกด้วย กล่าวคือ หลักการไม่เลือกปฏิบัติหรือหลักการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันนั้นถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการพัฒนาเศรษฐกิจระหว่างรัฐภาคี และเพื่อคุ้มครองนักลงทุนจากต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจกรรมทางพาณิชย์และอุตสาหกรรมในรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่งให้ได้รับความเท่าเทียมกันและมีความเป็นกลางในการลงทุน

บทบัญญัติข้อ 24 (การไม่เลือกปฏิบัติ) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน บัญญัติไว้ดังนี้

1. คนชาติของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสภาพการณ์เดียวกัน บทบัญญัติในวรรคนี้จะบังคับใช้กับบุคคลซึ่งไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐโดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในข้อ 1
2. บุคคลผู้ไร้สัญชาติซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสภาพการณ์เดียวกัน
3. การเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งที่ประกอบกิจการอย่างเดียวกัน บทบัญญัติของข้อนี้จะไม่แปลความเป็นการผูกพันรัฐผู้ทำ

³⁸ Mary C. Bennet, "The David R. Tillinghast lecture nondiscrimination in international tax law: A concept in search of a principle," *NYU School of Law's Tax Law Review* (2006).

สัญญารัฐหนึ่งที่จะให้ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลใดๆ การบรรเทาภาระและการหักลดแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษีอากรเนื่องมาจากมีสถานะเป็นพลเมืองหรือตามความรับผิดชอบต่อครอบครัวซึ่งรัฐนั้นให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน

4. เว้นแต่ในกรณีที่บทบัญญัติวรรคแรกของข้อ 9 วรรค 6 ของข้อ 11 หรือวรรค 4 ของข้อ 12 ใช้บังคับ เพื่อจุดประสงค์แห่งการกำหนดผลกำไรที่พึงเสียภาษีของวิสาหกิจนั้น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และการจ่ายอื่นๆ โดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐจะยอมให้หักได้ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันเสมือนว่าได้จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแรก ในทำนองเดียวกัน เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการกำหนดทุนที่พึงเสียภาษีของวิสาหกิจนั้น หนี้สินใดๆ ของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งผู้เป็นลูกหนี้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะยอมให้หักได้เหมือนหนึ่งว่าหนี้สินเหล่านั้นเป็นของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแรก

5. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งคนเดียวหรือหลายคนเป็นเจ้าของควบคุมทุนทั้งหมด หรือบางส่วน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม จะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องซึ่งวิสาหกิจอื่นๆ ที่คล้ายคลึงกันของรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตาม

6. บทบัญญัติในข้อนี้ใช้บังคับกับภาษีทุกชนิดและทุกลักษณะโดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในข้อ 2³⁹

³⁹ Article 24 of OECD Model Convention 2008:

“1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is **other or more burdensome** than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State **in the same circumstances**, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

หลักการไม่เลือกปฏิบัติในบทบัญญัติข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบข้างต้นหาได้มีผลเป็นการห้ามประเทศภาคีในการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่งในทุกๆ เรื่องไม่ แต่เป็นการห้ามประเทศภาคีเลือกปฏิบัติเฉพาะเรื่องที่กำหนดไว้ดังต่อไปนี้เท่านั้น

(1) การไม่เลือกปฏิบัติต่อคนชาติและคนไร้สัญชาติ (Nationality Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24 (1) และ (2)

(2) การไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24(3)

(3) การไม่เลือกปฏิบัติต่อการหักค่าใช้จ่าย (Deduction Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24(4)

(4) การไม่เลือกปฏิบัติต่อความเป็นเจ้าของ (Ownership Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24(5)

3. **The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be *less favourably levied* in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State *carrying on the same activities*. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.**

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description." *[Emphasis added]*

ภายใต้ขอบเขตของวิธานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะหลักการไม่เลือกปฏิบัติ ต่อสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24(3)

2.4.1 ทฤษฎีและเหตุผลของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ

การร่างบทบัญญัติข้อ 24 และหลักการเบื้องหลังของบทบัญญัติดังกล่าวยังคงเป็นที่ถกเถียงถึงทฤษฎีภาษีหรือเหตุผลที่มาของการร่างบทบัญญัติ Prof. Kees Van Raad ได้กล่าวว่า “บทบัญญัติเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติในข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับ OECD เป็นการรวบรวมเอาหลักการในวรรคต่างๆ ที่ขาดความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน” และเขาได้สรุปว่า “ประเทศส่วนมากประสบกับความล้มเหลวในการปฏิบัติตามความตกลงภายใต้บทบัญญัติเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ลงนาม ความตื่นตัวของผู้เสียภาษีในสิทธิของพวกเขาภายใต้บทบัญญัติเหล่านี้ ทำให้สามารถประเมินได้ว่าสิ่งที่สำคัญที่จะเกิดในทศวรรษต่อไปจะเปลี่ยนจากการวิเคราะห์ทางทฤษฎีไปเป็นคติความในศาล”⁴⁰

(ก) หลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality Concept)

ณ การประชุม IFA Congress ในปี ค.ศ. 1967 Prof. A.J. van den Tempel ผู้พัฒนาทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศได้ให้คำนิยามของ “ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality)” ว่าหมายถึง “ความเท่าเทียมกันระหว่างการลงทุนในประเทศและการลงทุนในต่างประเทศ หรือในทางตรงกันข้ามหมายถึงการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้ลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและผู้ลงทุนต่างชาติ”⁴¹ ทฤษฎีดังกล่าวมีพื้นฐานมาจากความกังวลในเรื่องการเลือกปฏิบัติที่เกิดขึ้นภายใต้ระบบภาษีภายในของบางประเทศ อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในทางภาษีไม่ได้หมายความว่าหรือส่งผลให้การลงทุนภายในประเทศและการลงทุนระหว่างประเทศมีภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน⁴²

Prof. Van den Tempel ได้อธิบายว่า ข้อจำกัดทางภาษีนั้นมีน้อยกว่า ข้อจำกัดทางการค้าตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า (General

⁴⁰ Kees Van Raad อ้างใน Philip Baker, Double taxation conventions (London: Sweet & Maxwell, 2007), pp. 24-2, 24-2/1.

⁴¹ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6 (Deventer: Kluwer, 1986), p. 256.

⁴² Ibid., p. 257.

Agreement on Tariffs and Trade 1947) เมื่อเปรียบเทียบทฤษฎี “ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ” กับบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ 1963 เขาได้สรุปข้อบกพร่องของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ 1963 ดังนี้

(1) บทบัญญัติดังกล่าวใช้เฉพาะการปฏิบัติทางภาษีที่เป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าสำหรับการลงทุนภายในประเทศ ไม่รวมถึงกรณีกลับกันซึ่งเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าสำหรับการลงทุนในต่างประเทศ

(2) บทบัญญัติดังกล่าวใช้เฉพาะการปฏิบัติทางภาษีที่เป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า ไม่รวมถึงกรณีที่เป็นการอนุเคราะห์ยิ่งกว่า

(3) บทบัญญัติดังกล่าวใช้เฉพาะเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Active business income) เท่านั้น ไม่รวมถึงเงินได้จากการลงทุน (Investment income)

(4) บุคคลที่อยู่เบื้องหลังต่อมาจะไม่ได้รับการคุ้มครอง

(5) สถานการณ์ที่บุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามได้รับเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศภาคี โดยเงินได้ดังกล่าวรวมเงินได้ที่ได้รับจากประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่ง : การเลือกปฏิบัติใดๆก็ตามต่อบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสองประเทศแรก⁴³

Prof. Van den Tempel มีความเห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ 1963 ไม่ได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาสำหรับกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศแต่ไม่ได้หมายความว่าเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign-source income)อยู่นอกขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ⁴⁴ หลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality Concept) ซึ่งพัฒนาโดย Prof. Van den Tempel แสดงถึงการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันที่แต่ละประเทศปฏิบัติต่อกันในเรื่องการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ และมีความมุ่งหมายเริ่มแรกสำหรับการค้าและการลงทุน โดยไม่ได้มุ่งหมายให้

⁴³ Van den Tempel อ้างใน Kees Van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Series on international taxation No.6, p. 257.

⁴⁴ สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553; “*Van den Tempel did not fail to consider foreign-source income. Van den Tempel felt that Art 24 of the OECD 1963 Model did not provide a solution to certain triangular cases. This does not mean that Van den Tempel felt that foreign-source income earned by the p.e. fell outside of the scope of the nondiscrimination principle.*”

ครอบคลุมถึงเงินได้จากการลงทุน (Investment income) ระหว่างประเทศ⁴⁵ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นผลมาจากอิทธิพลการเปิดเสรีทางการค้าภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade 1947) ในยุคแรกเริ่ม

Prof. Kees van Raad อธิบายว่า การพิจารณาความเท่าเทียมกันภายใต้หลักการดังกล่าวต้องเริ่มจากการตั้งข้อสันนิษฐานว่าฐานภาษี อัตราภาษี และการบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเท่าเทียมกันในทุกประเทศ เพื่อขจัดปัจจัยที่ก่อให้เกิดความแตกต่างในจำนวนภาษีที่ต้องเสีย จากนั้นจึงสามารถพิจารณาว่า (1) มีความเป็นกลางระหว่างการลงทุนภายในประเทศและการลงทุนในต่างประเทศหรือไม่ (2) มีความเป็นกลางในการลงทุนระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่

Prof. Kees van Raad กล่าวว่า การพิจารณาความเป็นกลางทางภาษีระหว่างบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในและผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในขึ้นอยู่กับองค์ประกอบทางภาษีว่าเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-oriented element) หรือองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ใน (Subject-oriented element)* ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่ยึดติดอยู่กับความรับผิดชอบในการเสียภาษีไม่จำกัดตามหลักเงินได้ทั่วโลกของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ใน องค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ใน (Subject-oriented element) จะประกอบไปด้วยการหักลดหย่อน เครดิต และอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีและมักจะเกี่ยวข้องกับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ใน สาเหตุของความแตกต่างดังกล่าวมีที่มาจากหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสามารถหักลดหย่อนส่วนบุคคลได้ (เช่น ค่ารักษาพยาบาล หรือดอกเบี้ยจ่ายสำหรับเงินกู้ยืมประเภทลูกค้ำ) ในขณะที่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในมักต้องเสียภาษีเงินได้เนื่องจากวัตถุประสงค์ที่ต้องเสียภาษี (Taxable object) นั้นเอง ดังนั้น จึงไม่มีเหตุผลใดที่ประเทศแหล่งเงินได้จะต้องให้การลดหย่อนต่างๆ แก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในสำหรับสิ่งที่พวกเขาได้มีสิทธิได้รับอยู่แล้วในประเทศถิ่นที่อยู่ในของพวกเขา Prof. Kees van Raad ยังได้อธิบายว่าแนวความคิดดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาและทำให้บุคคลซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิได้รับการหักลดหย่อนในกรณีที่ได้รับเงินได้ของเขาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเกิดขึ้นนอกประเทศถิ่นที่อยู่ในและประเทศถิ่นที่อยู่ในได้ยกเว้นการเก็บภาษีสำหรับเงินได้นั้น⁴⁶ อย่างไรก็ตาม และผู้วิจัยมีความเห็นว่าแนวความคิดของหลักการความเป็นทางภาษีดังกล่าวเป็นรากฐานที่มาของบทบัญญัติข้อ 24(1) (การไม่เลือกปฏิบัติต่อคนชาติ) และประโยคที่สองของข้อ 24(3) (การหักลดหย่อนส่วน

⁴⁵ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 258.

* เรียกก็อย่างหนึ่งว่าองค์ประกอบส่วนบุคคล (Person-related element)

⁴⁶ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 259.

บุคคล) ซึ่งไม่มีความมุ่งหมายที่จะใช้กับวิธีปฏิบัติทางภาษีต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้ ประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 24(3) สำหรับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้นแตกต่างจากบุคคลธรรมดาในเรื่องการหักลดหย่อนส่วนบุคคล (หักค่าใช้จ่าย) ซึ่งสามารถกระทำได้ตามหลัก ความสามารถ⁴⁷

ดังนั้น กฎของความเป็นกลางทางภาษี (Basic Neutrality Rule) มุ่ง หมายให้ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (Nonresident taxpayers) ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่า เทียมกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่เฉพาะเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-oriented element) ซึ่งไม่จำกัดเพียงการหัก (ค่าใช้จ่าย) ทุกประการ เครดิตภาษี แต่ รวมถึงสิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดเงินได้ การ ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างเท่าเทียมกันในเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ แห่งการเสียภาษีนั้น หมายถึง ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่มีสิทธิในการหักรายจ่ายและได้รับการ ยกเว้นใดๆ ฯลฯ ซึ่งเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีเช่นเดียวกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ และได้รับเงินได้ประเภทเดียวกันมีสิทธิ โดยไม่คำนึงถึงประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ในทาง ตรงกันข้าม การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันย่อมหมายถึงการที่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ต้อง ปฏิบัติหน้าที่อันเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีเช่นเดียวกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ต้อง ปฏิบัติสำหรับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีเดียวกันด้วย⁴⁸

การปฏิบัติที่แตกต่างต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่จำเป็นต้องอยู่บนพื้นฐาน เหตุผลที่เกี่ยวข้องกัน ในกรณีขององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ต้องเสียภาษี Prof. Kees van Raad มีความเห็นว่าไม่อาจมีเหตุผลใดที่ทำให้สามารถเลือกปฏิบัติระหว่างผู้เสียภาษีมีถิ่นที่ อยู่และผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีได้⁴⁹ กล่าวโดยสรุป สิทธิประโยชน์ ทางภาษีและการหักลดหย่อนส่วนบุคคล (Person-related tax benefits) เป็นองค์ประกอบ เกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ (Subject-related elements) ซึ่งประเทศแหล่งเงินได้ไม่จำเป็นต้องให้ สิทธิดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (เว้นแต่ ด้วยเหตุผลทางนโยบายเชิงเศรษฐกิจ) ในขณะที่องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีเป็นเรื่องที่ประเทศแหล่งเงินได้ต้อง ปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่และผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ ประเทศแหล่งเงินได้อาจเลือกที่จะปรับใช้หลักความเท่าเทียมกันทางภาษีให้กว้างขึ้นโดยขยาย ขอบเขตการให้การอุดหนุนช่วยเหลือทุกประการ (All subsidies) แก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ แต่การกระทำดังกล่าวจะอยู่นอกขอบเขตของ “การจัดเก็บภาษีอากร” และถือว่าอยู่นอกขอบเขต ของหลักการไม่เลือกปฏิบัติด้วย

⁴⁷ Ibid., p. 260.

⁴⁸ Ibid., p. 260.

⁴⁹ Ibid., p. 261.

การจำแนกความแตกต่างระหว่างองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ (Subject-related elements) และองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related elements) รวมถึงการศึกษาขอบเขตขององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีเป็นเรื่องที่ยากลำบาก แต่ได้มีการนำแนวความคิดเรื่องรายจ่ายทางภาษี (Tax expenditures) มาใช้ในการตีความและกำหนดขอบเขตของหลักองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related elements) โดยถือว่าวัตถุประสงค์ที่ต้องเสียภาษีประกอบไปด้วย โครงสร้างภาษีทั่วไป (Normative tax structure) และรายการรายจ่ายทางภาษี (Tax expenditure items) ซึ่งรวมถึงเครดิต การหักค่าใช้จ่าย อัตราภาษีซึ่งต่ำกว่า และการชะลอการเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงการหักลดหย่อนส่วนบุคคล⁵⁰ อย่างไรก็ตาม แนวความคิดเรื่องรายจ่ายทางภาษีดังกล่าวยังคงห่างไกลเกินกว่าที่จะเป็นแนวคิดพื้นฐานสำหรับหลักการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ต่อมา ได้มีการพัฒนาหลักการความเป็นกลางทางภาษีให้ครอบคลุมถึงทั้งเงินได้จากการประกอบธุรกิจและเงินได้จากการลงทุน (Business and non-business type of income) และกำหนดให้การเป็นต่างตัวของผู้เสียภาษีหรือวัตถุประสงค์ที่ต้องเสียภาษีเป็นพื้นฐานของการเลือกปฏิบัติ (Basis for discrimination) หรือการเลือกปฏิบัติโดยตรง (Direct Discrimination) ซึ่งในเวลาต่อมาบทบัญญัติข้อ 24(1) ข้อ 24(3) และข้อ 24(4) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบถูกจัดว่าเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติโดยตรง⁵¹

Van den Tempel อธิบายว่า ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศมี 2 ประเภท⁵² และได้ก่อให้เกิดหลักการไม่เลือกปฏิบัติที่แตกต่างกันจากเหตุการณ์มีถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้ ดังนี้

(1) ความเป็นกลางทางภาษีต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ สำหรับเงินได้จากภายในประเทศ (Domestic income of non-resident taxpayers) หรือ “Residence Neutrality Rule” ความเป็นกลางทางภาษีประเภทแรกนี้เกี่ยวข้องกับ การไม่เลือกปฏิบัติระหว่างผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่และผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (Residence of taxpayer) หมายถึง การที่ประเทศหนึ่งไม่เลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง หรือการไม่เลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับการลงทุน ตามบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน

⁵⁰ Seligman อ้างใน Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 261.

⁵¹ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 258.

⁵² Ibid., pp. 258 - 259.

(2) ความเป็นกลางทางภาษีต่อผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (Foreign income of resident taxpayers) หรือ “**Source Neutrality Rule**” ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศประเภทที่สองนั้นแตกต่างจากประเภทแรก เนื่องจากเกี่ยวข้องกับกำกับการไม่เลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสำหรับเงินได้จากต่างประเทศหรือกิจกรรมในต่างประเทศ เมื่อเปรียบเทียบกับเงินได้และกิจกรรมภายในประเทศ หรือหมายถึง ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างแหล่งเงินได้ภายในประเทศและแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (Source of Taxable Object) ดังนั้น ภายใต้หลักความเป็นกลางทางภาษีประเภทที่สองนี้ การปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศซึ่งปกติได้ให้แก่กิจกรรมภายในประเทศถือว่าการเลือกปฏิบัติกับแหล่งที่มาของวัตถุซึ่งต้องเสียภาษีหรือแหล่งเงินได้ (Source of taxable object) ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ความเป็นกลางทางภาษีประเภทที่สองนี้ไม่ใช่ทฤษฎีที่ได้พัฒนามาเป็นหลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพราะไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศผู้รับการลงทุน

แต่อย่างไรก็ดี Prof. Kees van Raad มีความเห็นว่า หลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติสามารถปรับใช้กับแหล่งเงินได้ของวัตถุแห่งการเสียภาษี (Source of the Taxable Object) ได้ นอกเหนือไปจากการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Residence-based nondiscrimination) ซึ่งหมายถึงการปรับใช้กฎเกณฑ์เดียวกันสำหรับเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ (Foreign income) ตามหลัก Source Neutrality Rule ซึ่งอาจรวมถึงการจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียวและการปรับใช้หลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในเรื่องแหล่งเงินได้ของวัตถุแห่งการเสียภาษี⁵³

(ข) หลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

บทบัญญัติข้อ 24(3) เป็นบทบัญญัติซึ่งห้ามรัฐคู่สัญญาเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันของอีกรัฐหนึ่งนั้น

นอกจากหลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรจะมีรากฐานส่วนหนึ่งมาจากหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่ได้กล่าวในหัวข้อ (ก) ข้างต้นแล้ว มีผู้กล่าวว่าหลักกำกับการไม่เลือกปฏิบัติทางภาษีต่อการลงทุนหรือกิจกรรมในประเทศผู้รับการลงทุนของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ เป็นเงื่อนไขของรัฐถิ่นที่อยู่ต่อหน้าที่การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน

⁵³ Ibid., pp. 265, 270.

ผ่านกลไกการเครดิตหรือยกเว้นภาษี⁵⁴ กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่มักมีหน้าที่ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนโดยการยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรหรือการให้เครดิตภาษีที่เสียไปสำหรับกำไรดังกล่าวในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ประเทศภาคีต้องมีหน้าที่ในการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรเพื่อรักษาไว้ซึ่งหน้าที่ของประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่งในการบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้ำซ้อน

เหตุผลหรือที่มาที่อาจเป็นไปได้อีกประการหนึ่งคือ หลักการไม่เลือกปฏิบัติถูกออกแบบมาเพื่อลดอุปสรรคทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ แต่ก็มีให้เห็นส่วนหนึ่งเห็นว่าบทบัญญัติเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนขาดประสิทธิภาพในการป้องกันการเลือกปฏิบัติต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศด้วยเหตุผล 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก บทบัญญัติดังกล่าวมุ่งหมายถึงบุคคลต่างชาติซึ่งเข้ามาลงทุนในประเทศ ไม่ได้มุ่งหมายถึงบุคคลในประเทศซึ่งออกไปลงทุนในต่างประเทศ ประการที่สอง การเลือกปฏิบัติต่อธุรกรรมระหว่างประเทศมักขึ้นอยู่กับความเป็นบุคคลของผู้ที่เกี่ยวข้อง⁵⁵

Mary C. Bennet ได้สรุปว่าหลักการไม่เลือกปฏิบัติในสนธิสัญญาภาษีซ้อนนั้นขาดซึ่งเหตุผลที่ชัดเจนที่จะสามารถอธิบายถึงความมีอยู่และวัตถุประสงค์ของการร่างบทบัญญัติดังกล่าว ผลที่ตามมาอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้คือปัญหาความยากลำบากในการปรับใช้บทบัญญัติดังกล่าวในแต่ละกรณี

2.4.2 ผลกระทบของกฎหมายสหภาพยุโรป

สนธิสัญญาสหภาพยุโรป (European Community Treaty) ไม่ได้กำหนดบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติทางภาษีเงินได้ไว้เป็นการเฉพาะ แต่มูลเหตุการเลือกปฏิบัติได้ถูกนำมาพิจารณาในศาลยุติธรรมของสหภาพยุโรป (European Court of Justice) ภายใต้บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเสรีภาพพื้นฐาน 4 ประการ ได้แก่ เสรีภาพของลูกจ้าง (Freedom of movement for workers) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 39 เสรีภาพในการจัดตั้งฐานประกอบการ (Freedom of establishment) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 43 และ 48 เสรีภาพในการให้บริการ (Freedom to provide services) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 49 และเสรีภาพในการเคลื่อนย้ายทุน (Freedom of capital movement) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 56 และ 58

ภายใต้หลักเสรีภาพในการจัดตั้งฐานประกอบการ การจัดตั้งสาขา ตัวแทน หรือบริษัทลูกโดยคนชาติของประเทศสมาชิกหนึ่งในประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งจะต้องได้รับการ

⁵⁴ Mary C. Bennet, "The David R. Tillinghast lecture nondiscrimination in international tax law: A concept in search of a principle," *NYU School of Law's Tax Law Review* (2006).

⁵⁵ Ibid.

ปฏิบัติภายใต้เงื่อนไขเช่นเดียวกันกับคนชาติของประเทศสมาชิกนั้น สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศจึงได้รับความคุ้มครองภายใต้หลักเสรีภาพในการจัดตั้งสถานประกอบการถาวรนอกเหนือไปจากบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีขอบเขตแคบกว่าหลักเสรีภาพในการจัดตั้งฐานประกอบการภายใต้อนุสัญญาสัญญาสหภาพยุโรป

นอกจากนี้ ในปัจจุบันการตีความของศาลสหภาพยุโรปต่อหลักเสรีภาพในการจัดตั้งฐานประกอบการได้มีอิทธิพลการปฏิบัติทางภาษีต่อสถานประกอบการถาวรและการตีความบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในบรรดาประเทศสมาชิกด้วยกันเนื่องจากประเทศไทยไม่ได้เป็นประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรที่ศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงเป็นการศึกษาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้วิจัยได้พยายามขจัดปัจจัยซึ่งเป็นผลจากอิทธิพลของหลักเสรีภาพในการจัดตั้งฐานประกอบการในประเทศสหภาพยุโรป

2.4.3 ขอบเขตและการปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

(ก) องค์กรประกอบของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งเป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาต่างอยู่ภายใต้บทบัญญัติในประโยคแรกของข้อ 24(3) ซึ่งห้ามประเทศภาคีเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศโดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ส่วนบทบัญญัติในประโยคที่สองเรื่องการลดหย่อนส่วนบุคคล (Personal allowances) นั้น ใช้กับสถานประกอบการถาวรของบุคคลธรรมดาซึ่งไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในโดยไม่ใช้กับสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาเฉพาะกรณีสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศตามความในประโยคแรกของข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งบัญญัติว่า

“3. ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน”⁵⁶

⁵⁶ Article 24(3) of OECD Model Convention 2008:

“3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State **shall not be less favourably levied** in that other State than the taxation

(1) “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” (Taxation on a permanent establishment)

เป็นที่ทราบกันว่าการเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรภายใต้บริบทในข้อ 24(3) นั้นหมายถึง ภาษีอากรจากกิจกรรมทางธุรกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีบนกำไรจากการประกอบธุรกิจ⁵⁷ OECD Working Group ได้อธิบายว่าบทบัญญัติข้อ 24(3) นั้นจำกัดอยู่เฉพาะการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง (Taxation of the permanent establishment's own activities) หากใช่เป็นการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจทั้งหมดไม่^{58,59}

หนึ่ง ข้อพิจารณาที่สำคัญสำหรับหลักความเท่าเทียมกันหรือหลักความเป็นกลางทางภาษี คือองค์ประกอบเกี่ยวกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related element) (ซึ่งไม่รวมถึงองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นปัจจัยส่วนบุคคล) ที่ควรปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างเท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในเรื่องนี้ Prof. Kees van Raad มีความเห็นว่า “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” มีความหมายรวมไปถึงเงื่อนไขในการเสียภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้อง (connected requirements and special regimes) แต่ไม่รวมถึงอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย⁶⁰ นอกจากนี้ OCDC ได้เสนอว่าโครงสร้างและอัตราภาษีรวมถึงเรื่องอื่นๆ อีก 5 ประการควรอยู่ภายใต้บริบทดังกล่าวด้วย ดังจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

(2) “โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า” (Less favourably levied)

levied on enterprises of that other State **carrying on the same activities**. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.” *[emphasis added]*

⁵⁷ Paragraph 34 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 291.

⁵⁸ OECD, Public Discussion Draft: Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) [Online]. OECD, 2007. Available from: www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf [1 December 2010]

⁵⁹ Paragraph 41 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 293.

⁶⁰ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 262.

“โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า” หมายความว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศต้องได้รับการปฏิบัติที่เป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศในเชิงจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (Quantum of the tax)⁶¹ แต่ไม่ได้หมายความว่าสถานประกอบการถาวรต้องได้รับการปฏิบัติที่มากหรือดียิ่งกว่าวิสาหกิจของประเทศนั้น

(3) “ที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” (Carrying on the same activities)

ในการพิจารณาเปรียบเทียบว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมหรือไม่ นอกจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นจะต้องประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันกับวิสาหกิจในประเทศแล้ว OECD ได้เสนอหลักการพิจารณาเพิ่มเติมในปี ค.ศ. 2007 ว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศควรมีโครงสร้างทางกฎหมาย (Legal structure) คล้ายกับวิสาหกิจในประเทศซึ่งประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันด้วย⁶² เช่น สาขาของธนาคารต่างประเทศต้องได้รับใบอนุญาตในการประกอบกิจการเช่นเดียวกับที่ธนาคารในประเทศได้รับ เพราะหากสาขาของธนาคารต่างประเทศไม่ได้อยู่ภายใต้ความควบคุมของหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่ได้รับอนุญาตแล้วก็ไม่อาจถือว่าสาขานาคารดังกล่าวประกอบกิจการเช่นเดียวกับธนาคารในประเทศ และเป็นเหตุให้สาขาของธนาคารต่างประเทศไม่ได้รับการคุ้มครองภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

โปรดสังเกตว่าบทบัญญัติข้อ 24(3) ใช้ข้อความว่า “ที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” ไม่ได้ใช้คำว่า “ในสถานการณ์เดียวกัน” (ตามที่ปรากฏในบทบัญญัติข้อ 24(1)) มีบางครั้งที่บางประเทศพยายามจะตีความข้อความทั้งสองในทางเดียวกัน ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นที่ไม่ถูกต้อง ในประเด็นดังกล่าว เงื่อนไขของ “กิจกรรมอย่างเดียวกัน” ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ไม่สามารถตีความหรือแปลความว่าหมายถึงเงื่อนไข “สถานการณ์อย่างเดียวกัน” ภายใต้ข้อ 24(1) คำว่า “กิจกรรม” หมายถึงวัตถุประสงค์แห่งกิจกรรม (Object of activities) ซึ่งสถานประกอบการถาวรได้กระทำ ในขณะที่คำว่า “สถานการณ์” หมายถึงองค์ประกอบทางกฎหมายและข้อเท็จจริง (Legal and factual conditions) ซึ่งวัตถุประสงค์แห่งกิจกรรมได้กระทำภายใต้สถานการณ์หนึ่งๆ และคำว่า “สถานการณ์” นั้นเองย่อมหมายความรวมถึงกิจกรรมอย่าง

⁶¹ John Avery Jones et al., “The non-discrimination article in tax treaties - II,” British Tax Review 11 & 12 (1991): 425.

⁶² Paragraph 37 of OECD Commentary on Article 24(3) ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version. Paris: OECD, 2008; p. 292.

เดียวกันในฐานะที่เป็นข้อเท็จจริงของสถานการณ์นั้นเท่านั้น⁶³ เช่น การเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก หรือการมีถิ่นที่อยู่ เป็นต้น

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการตีความข้างต้นถูกต้องแล้ว เพราะหากประเทศใดต้องการให้ข้อความ “กิจกรรมอย่างเดียวกัน” มีความหมายในทำนองเดียวกับ “ในสถานการณ์เดียวกัน” ก็สามารถใช้อรรถาธิบายในบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศนั้นๆ ได้ ดังเช่นที่ประเทศออสเตรเลียได้ใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อให้ทั้งสองข้อความมีความหมายในทำนองเดียวกัน โดยประเทศออสเตรเลียได้เพิ่มข้อความว่า “และในสถานการณ์เดียวกัน” ต่อท้ายประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 24(3) ซึ่งรวมกันแล้วเขียนว่า “ที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันและในสถานการณ์เดียวกัน” ทำให้มีความหมายเช่นเดียวกับบทบัญญัติข้อ 24(1)

(ข) ความแตกต่างระหว่างหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อคนชาติและหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

รูปแบบหรือโครงสร้างของบทบัญญัติข้อ 24(3) เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรมีความแตกต่างจากบทบัญญัติในข้อ 24(1) หรือหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อคนชาติ การที่บทบัญญัติข้อ 24(1) บังคับกับทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลด้วยก่อให้เกิดความสับสนในการปรับใช้บทบัญญัติข้อ 24(1) และข้อ 24(3) และในบางกรณีบทบัญญัติทั้งสองสามารถปรับใช้ได้พร้อมๆ กัน⁶⁴

ปัจจัยที่ใช้ในการเปรียบเทียบการเลือกปฏิบัติภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(1) ได้แก่ การที่คนชาติอื่นต้องอยู่ “ภายใต้สถานการณ์เดียวกัน” (in the same circumstances) ในขณะที่บทบัญญัติข้อ 24(3) กำหนดเพียงว่าสถานประกอบการถาวรต้อง “ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” (carrying on the same activities) เท่านั้น นอกจากนี้ แนวความคิดของบทบัญญัติข้อ 24(1) ถือว่าการมีถิ่นที่อยู่ (residency) ของบุคคลเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะพิจารณาการอยู่ภายใต้สถานการณ์เดียวกัน หรืออาจกล่าวได้ว่าหากผู้ที่อ้างบทบัญญัติข้อ 24(1) เป็นบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแล้ว การเลือกปฏิบัติทางภาษีบุคคลดังกล่าวย่อมถือว่าไม่ขัดต่อบทบัญญัติข้อ 24(1) เนื่องจากบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ไม่ได้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศซึ่งต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก

⁶³ Adonnino P. อ้างใน Francisco Alfredo Garcia Prats, “Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation: Rethinking the subjective scope of double tax treaties,” *InterTax* 1994/11 (1994): 497.

⁶⁴ Sanford H. Goldberg and Peter A. Glicklich, “Treaty-based nondiscrimination: Now you see it now you don't,” *Florida Tax Review* (November 1992).

ในขณะที่บทบัญญัติข้อ 24(3) ไม่มีเงื่อนไขที่ว่าสถานประกอบการถาวร ต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เพียงแต่มีเงื่อนไขว่าประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน (carrying on the same activities) กับวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นเท่านั้น อีกทั้ง หากกำหนดเงื่อนไขการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือการเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกภายใต้ความหมายของ “ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” แล้ว บทบัญญัติข้อ 24(3) ย่อมไม่มีที่ไ้ใช้ เพราะโดยสภาพของสถานประกอบการถาวรนั่นเองถือว่าเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่และไม่ได้เสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก

(ค) ขอบเขตและการปรับใช้

ในขณะที่ร่างหลักการไม่เลือกปฏิบัติ ได้มีความพยายามผนวกหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ แต่สิ่งที่เป็นปัญหาสำคัญในการร่างบทบัญญัติการไม่เลือกปฏิบัติ คือ การขาดซึ่งความชัดเจนในการแบ่งแยกระหว่างองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ (Subject-related elements) ซึ่งไม่จำเป็นต้องปฏิบัติกับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างเท่าเทียมกัน และองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related elements) รวมถึงปัจจัยโดยตรงที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งควรต้องปฏิบัติต่อผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างเท่าเทียมกัน⁶⁵ ประเทศภาคีจึงควรกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า เรื่องใดบ้างที่ควรขยายขอบเขตให้กับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ด้วย อย่างไรก็ดี ขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติไม่ได้ครอบคลุมถึงทุกๆ องค์ประกอบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในประเทศ เนื่องจากหากความประสงค์ของบทบัญญัติดังกล่าวเป็นเช่นนั้นแล้ว ก็ไม่ควรมีการกำหนดข้อยกเว้นเกี่ยวกับค่าลดหย่อนส่วนบุคคลซึ่งเป็น Subject-related element ไว้

OECD เองก็ยอมรับว่าเป็นการยากที่จะกำหนดความหมายที่ชัดเจนของหลักการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันและด้วยเหตุนี้เองจึงส่งผลให้เกิดความเห็นที่แตกต่างกันอย่างมากในการปรับใช้หลักการนี้ สาเหตุหลักของปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นจากสภาพที่แท้จริงของสถานประกอบการถาวรซึ่งไม่ใช่นิติบุคคลแยกต่างหากจากวิสาหกิจแต่เป็นเพียงส่วนหนึ่งของวิสาหกิจซึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง อีกทั้ง สถานะของสถานประกอบการถาวรเองก็ แตกต่างไป จากวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับการลงทุน เพราะกิจกรรมทั้งหมดของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้เกิดขึ้นภายใต้หน่วยภาษีเดียวกัน ทำให้ภาระภาษีทั้งหมดต้องพิจารณาจากมุมมองของประเทศที่สำนักงานใหญ่มีถิ่นที่อยู่⁶⁶ ในขณะที่ภาระภาษีของสถาน

⁶⁵ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 262.

⁶⁶ Paragraph 39 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 292.

ประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศหนึ่ง ๆ ไม่อาจพิจารณาจากมุมมองเช่นเดียวกันกับ วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นได้

ในปัจจุบัน OECD Commentary ได้เสนอว่าสถานประกอบการถาวรของ วิสาหกิจต่างประเทศควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แหล่งเงินได้ในเรื่อง 6 ประการ⁶⁷ ได้แก่

- (1) การประเมินภาษี (Assessment of tax)
- (2) การปฏิบัติต่อเงินปันผลที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากการถือหุ้น (Special treatment of dividends received in respect of holdings owned by permanent establishments)
- (3) โครงสร้างและอัตราภาษี (Structure and rate of tax)
- (4) การหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิที่สถานประกอบการถาวรได้รับ (Withholding tax on dividends, interest and royalties received by a permanent establishment)
- (5) การให้เครดิตสำหรับภาษีในต่างประเทศ (Credit for foreign tax)
- (6) การขยายขอบเขตสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ตกลงกับประเทศที่สามให้กับสถานประกอบการถาวร (Extension to permanent establishments of the benefit of double taxation conventions concluded with third countries)

2.5 หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

2.5.1 หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาเวียนนา ค.ศ. 1969

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายของอนุสัญญา ค.ศ. 1969 หรือ Vienna Convention on the Law of Treaties 1969 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญากรุงเวียนนา”) ได้กำหนดกฎเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาไว้ในบทบัญญัติข้อ 31 ถึงข้อ 33 เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าบทบัญญัติดังกล่าวถือว่าเป็นกฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศหรือกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ (Customary international law) ศาลสิทธิมนุษยชนของสหภาพยุโรป (European Court for Human Rights) ได้กล่าวไว้ในตอนหนึ่งของคดี Golden (1975) ว่า “.....แม้ว่าอนุสัญญากรุงเวียนนาจะยังไม่แสดงผลบังคับ แต่บทบัญญัติในข้อ 31 ถึง 33 แสดงให้เห็นชัดเจนถึงกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป” เช่นเดียวกันกับ

⁶⁷ Paragraphs 40-72 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, pp. 292-301.

ศาลกฎหมายระหว่างประเทศ (International Court of Law) ซึ่งกล่าวว่า “อนุสัญญากรุงเวียนนา ถือเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณี (Codification of existing customary law)”⁶⁸

อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีสถานะเป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศ หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนและอนุสัญญาระหว่างประเทศในปัจจุบันจึงไม่มีความแตกต่างกัน⁶⁹ การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ในบทบัญญัติข้อ 31 และข้อ 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาหากประเทศภาคีเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา (การปรับใช้โดยตรงโดยประเทศภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา) ถึงแม้ว่าประเทศไทยไม่ได้เข้าเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 แต่หลักการตีความอนุสัญญาภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 ก็มีผลบังคับในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ* การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยทุกฉบับจึงต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์การตีความที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติข้อ 31 และข้อ 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ดังนี้

บทบัญญัติข้อ 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไปในการตีความอนุสัญญา (General Rule of Interpretation)⁷⁰ โดยข้อ 31(1) กำหนดว่า “อนุสัญญาระหว่าง

⁶⁸ International Fiscal Association, Cahiers De Droit Fiscal International, Vol 78a, Interpretation of double taxation, p. 66.

⁶⁹ Full Court (Burchett, Hill and Emmett JJ) of Australia, FC of T v Lamesa Holdings BV 97 ATC 4752; (1997) 77 FCR 597 [Online]. Available from: www.law.aot.gov.au [15 May 2010]

* ดังที่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) ได้วินิจฉัยในคดี Gabcikovo-Nagymaros Project (Hungary v Slovakia), 25 September 1997 โดยอาศัยหลักการตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา แม้ในขณะที่เกิดประเด็นพิพาทนั้นประเทศคู่กรณียังมิได้เข้าเป็นภาคีผูกพันตามอนุสัญญาดังกล่าว

⁷⁰ **Article 31 of Vienna Convention 1969 - General Rule of Interpretation**

“1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

(a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;

(b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:

(a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;

(b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

(c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

ประเทศ (รวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน) ต้องตีความในทางสุจริตภายใต้ความหมายธรรมดาของบริบทโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของอนุสัญญานั้น” ส่วนข้อ 31(2) นั้นกล่าวถึง “บริบท (context)” ซึ่งใช้ในการตีความอนุสัญญาซึ่งได้แก่ บริบทหรือข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั่นเอง ความนำ เอกสารแนบท้าย ความตกลงอื่นๆ ซึ่งประเทศคู่ทำสัญญาขึ้นภายหลังจากการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อน (เช่น จดหมายแลกเปลี่ยน) รวมถึงตราสารอื่นๆ ซึ่งทำโดยประเทศภาคีฝ่ายเดียวแต่ประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่งให้การยอมรับ (มักเกี่ยวกับการตีความหรือการปรับใช้บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน)

ข้อ 31(3) กำหนดให้ต้องนำความตกลงต่อๆมาระหว่างประเทศคู่สัญญาเรื่องการตีความหรือการปรับใช้บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน วิธีปฏิบัติต่อๆ มาของประเทศภาคีซึ่งก่อให้เกิดเป็นความตกลงระหว่าง 2 ประเทศ และกฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องระหว่างประเทศคู่สัญญา มาใช้ในการตีความควบคู่กับบริบท (context) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

วิธีการตีความภายใต้บทบัญญัติข้อ 31 นั้นเป็น “วิธีการภายใน (Internal solutions)” เพราะกำหนดหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยอาศัยเครื่องมือที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นๆ โดยตรง และจะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติข้อ 31(1)-(3) คือการค้นหาคำหรือกำหนดความหมายธรรมดา (Ordinary meaning) ของข้อความหรือคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่าเป็นการจำกัดความหมายอย่างแคบ⁷¹

บทบัญญัติข้อ 32 ได้ขยายขอบเขตหลักการตีความในข้อ 31 (วิธีการภายใน) โดยอนุญาตให้ใช้วิธีการอื่นในการตีความ (Supplementary Means of Interpretation)⁷² ได้แก่ งานเตรียมการของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preparatory work) แต่มีข้อจำกัดว่าสามารถใช้เฉพาะเพื่อยืนยันความหมายธรรมดาที่ได้ค้นหาหรือกำหนดขึ้นตามวิธีการในข้อ 31 หรือเพื่อค้นหาหรือกำหนดความหมายเมื่อการตีความภายใต้วิธีการในข้อ 31 เกิดความคลุมเครือ ไม่ชัดเจน หรือได้ผลลัพธ์ที่ไม่มีเหตุผลเท่านั้น

4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”

⁷¹ International Fiscal Association, Cahiers De Droit Fiscal International, Vol 78a, Interpretation of double taxation, p. 73.

⁷² **Article 32 of Vienna Convention 1969 – Supplementary means of interpretation:**

“Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

- (a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or
- (b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีหลักการและวิธีการที่แตกต่างจากการตีความกฎหมายภายใน Prof. Kevin Holmes ได้สรุปหลักการ 5 ประการที่ต้องใช้พิจารณาเมื่อตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งแตกต่างจากวิธีการทั่วไปที่ใช้ในการตีความกฎหมายภายใน ดังนี้

(1) การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ร่วมกันของประเทศภาคีทั้ง 2 ประเทศ เนื่องจากต้องมีประเทศภาคี 2 ประเทศเสมอในอนุสัญญาภาษีซ้อน

(2) อนุสัญญาภาษีซ้อนมีขอบเขตที่กว้างกว่ากฎหมายภายใน โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีความเกี่ยวข้องใน 2 ระดับ ระดับแรก อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างรัฐในการแบ่งปันจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีและการบริหารจัดการภาษี และอีกระดับหนึ่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนประกอบด้วยกฎเกณฑ์ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถใช้อ้างยันกับรัฐบาลของประเทศภาคีได้

(3) อนุสัญญาภาษีซ้อนมักไม่ใช่คำหรือภาษาเช่นเดียวกับบทบัญญัติกฎหมายภายใน เช่น คำว่า “วิสาหกิจ” ซึ่งถูกใช้บ่อยในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ก็ไม่พบในบริบทของกฎหมายภายใน (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่ใช้กฎหมายระบบคอมมอนลอว์)

(4) อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีความประสงค์ในการจัดเก็บภาษี แต่มุ่งหมายเพื่อการบรรเทาภาระภาษี

(5) การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้รับอิทธิพลอย่างมากจากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบและ OECD Commentary ซึ่งแตกต่างกับการตีความบทบัญญัติกฎหมายภายใน⁷³

(6) Prof. Dr. Kalus Vogel ได้สรุปว่าประเทศสมาชิก OECD ส่วนใหญ่มีความเห็นตรงกันว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนควรตีความกว้างกว่ากฎหมายภายใน เนื่องจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนถูกสร้างขึ้นโดยมีรายละเอียดน้อยกว่าจึงมีช่องว่างให้สามารถตีความได้⁷⁴ นอกจากนี้ ศาลในประเทศนิวซีแลนด์ยังได้ให้ความเห็นในคดี *United Dominions Trust Ltd v. C.I.R. (1973)*⁷⁵ ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนควรตีความอย่างกว้าง (Broad approach)

อนึ่ง ดังที่ได้กล่าวข้างต้นว่าการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ภายใต้ของกฎเกณฑ์แห่งจารีตประเพณีระหว่างประเทศซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายระหว่างประเทศ

⁷³ Ibid., p. 71.

⁷⁴ International Fiscal Association, *Cahiers De Droit Fiscal International*, Vol 78a, Interpretation of double taxation, p. 60.

⁷⁵ *United Dominions Trust Ltd v. C.I.R. (1973)*, 1 N.Z.T.C. 61,028.

บทบัญญัติที่กำหนดไว้ในข้อ 31 และข้อ 32 สะท้อนถึงกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศที่ยอมรับทั่วไปในการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ ประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนาจึงสามารถปรับใช้บทบัญญัติข้อ 31 และ 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ในฐานะที่เป็นกฎเกณฑ์แห่งจารีตประเพณีของกฎหมายระหว่างประเทศ⁷⁶

ในคดี *Thiel (Thiel v. Comr. of Taxation 1990)*⁷⁷ ศาลสูงของประเทศออสเตรเลียได้ตีความคำว่า “วิสาหกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและประเทศสวิตเซอร์แลนด์โดยอาศัยกฎเกณฑ์การตีความภายใต้บทบัญญัติข้อ 31 และ 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ทั้งๆที่ในขณะนั้นประเทศสวิตเซอร์แลนด์ไม่ได้เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา คำพิพากษาดังกล่าวเป็นการยืนยันสถานะของบทบัญญัติข้อ 31 และ 32 ว่าเป็นกฎเกณฑ์แห่งจารีตประเพณีระหว่างประเทศในการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ

ประเทศแคนาดามีการหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างไปจากหลักการที่กล่าวข้างต้น โดยศาลฎีกาของประเทศแคนาดาตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามหลักการตีความกฎหมายภายใน ในคดี *R. v. Crown Forest Industries Limited (1995)*⁷⁸ ศาลฎีกาของประเทศแคนาดาได้ตีความข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาที่เขียนไว้และเจตนาของประเทศภาคี (เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน)

2.5.2 บทบาทและสถานะของ OECD Commentary

ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับบทบาทและสถานะของ OECD Commentary ยังคงเป็นที่ถกเถียงในกลุ่มประเทศสมาชิก OECD เรื่อยมาจนถึงปัจจุบันว่าสามารถนำมาใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่ OECD Commentary นั้นไม่ใช่ส่วนหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศภาคีตกลงกัน ไม่ใช่ความตกลงที่ทำขึ้นระหว่างประเทศภาคี อีกทั้งไม่ใช่ตราสารซึ่งทำขึ้นโดยประเทศภาคีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องในการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ดังนั้น OECD Commentary จึงไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติข้อ 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ซึ่งหมายความว่าประเทศภาคีไม่สามารถนำ OECD Commentary มาใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามวิธีการในข้อ 31 ได้

อย่างไรก็ตาม OECD Commentary อาจถือว่าเป็นวิธีการอื่นที่ช่วยในการตีความ (a supplementary means of interpretation) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 32 ของอนุสัญญา

⁷⁶ Kevin Holmes, *International tax policy and double tax treaties*, p. 71.

⁷⁷ *Thiel v. Comr. of Taxation*, 90 ATC 4717.

⁷⁸ *R. v. Crown Forest Industries Limited (1995) D.T.C. 5,389.*

กรุงเวียนนา ซึ่งถูกจำกัดขอบเขตการใช้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ในการยืนยันความหมาย
 ธรรมดาที่ได้ค้นหาหรือกำหนดขึ้นตามวิธีการในข้อ 31 หรือเพื่อค้นหาหรือกำหนดความหมาย
 เมื่อการตีความภายใต้วิธีการในข้อ 31 เกิดความคลุมเครือ ไม่ชัดเจน หรือได้ผลลัพธ์ที่ไม่มี
 เหตุผลเท่านั้น⁷⁹ นอกจากนี้ ยังเป็นที่ยอมรับกันว่า OECD Commentary อยู่ภายใต้บังคับของ
 บทบัญญัติข้อ 31(2)(b) ของอนุสัญญากรุงเวียนนาเนื่องจาก OECD Commentary เป็น
 เครื่องมือ (Instrument) ซึ่งถูกใช้เพื่อหรือเกี่ยวข้องกับ การตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็น
 ความตกลงร่วมกันระหว่างประเทศภาคีซึ่งสามารถตั้งข้อสงวนสิทธิไว้ได้ (หากไม่เห็นด้วยกับ
 การตีความใน OECD Commentary)⁸⁰ ในขณะที่บางประเทศ (เช่น ประเทศสวิตเซอร์แลนด์)
 เห็นว่า OECD Commentary ควรถูกนำมาบัญญัติไว้ในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น
 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ทำกับประเทศญี่ปุ่นและประเทศเยอรมนี⁸¹

อนึ่ง บทบาทและสถานะของ OECD Commentary จะเป็นอย่างไรสำหรับ
 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศที่ไม่เป็นสมาชิก OECD หรือระหว่างกับประเทศที่ไม่เป็น
 สมาชิก OECD ด้วยกัน ในประเด็นดังกล่าว Prof. Philip Baker ให้ความเห็นว่า OECD
 Commentary เป็นที่รู้จักอย่างกว้างขวางในบรรดาผู้เจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนทั่วโลก ในปัจจุบัน
 ประเทศที่ไม่ใช่สมาชิก OECD จำนวนหนึ่ง (รวมถึงประเทศไทย) ได้แสดงให้เห็นถึงสถานะหรือ
 จุดยืน (Position) ของประเทศไว้ใน OECD Commentary ดังนั้น OECD Commentary อาจมี
 ความเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ตกลงโดยประเทศที่ไม่ใช่สมาชิก OECD หากปรากฏ
 ชัดเจนว่ามีการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับ OECD เป็นพื้นฐานในการเจรจาอนุสัญญา
 ภาษีซ้อนฉบับนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกซึ่งได้แสดงสถานะและจุดยืน
 ต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบและ OECD Commentary⁸²

2.5.3 การให้คำนิยามหรือความหมายตามบทบัญญัติข้อ 3(2) ของอนุสัญญา ภาษีซ้อน

ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดคำนิยามหรือความหมายของคำใดไว้
 บทบัญญัติข้อ 3(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ประเทศภาคีซึ่งจะปรับใช้บทบัญญัติของ
 อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวสามารถให้นิยามหรือความหมายของคำหรือข้อความดังกล่าวตาม
 กฎหมายภาษีอากรภายในประเทศภาคีนั้นเอง บทบัญญัติข้อ 3(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น

⁷⁹ Kevin Holmes, *International tax policy and double tax treaties*, p. 76.

⁸⁰ Cornelius van Raad อ้างใน Sanford H. Goldberg and Peter A. Glicklich, "Treaty-based nondiscrimination: Now you see it now you don't," *Florida Tax Review* (November 1992).

⁸¹ International Fiscal Association, *Cahiers De Droit Fiscal International*, Vol 78a, Interpretation of double taxation, p. 65.

⁸² Philip Baker, *Double taxation conventions*, pp. E-18, E-19.

ปรากฏขึ้นครั้งแรกในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักร ค.ศ. 1945 หลักการของการปรับใช้ความหมายตามกฎหมายภายในมีที่มาจากกฎเกณฑ์ภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งออกในปี ค.ศ.1940 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและสวีเดน ค.ศ.1939 บทบัญญัติข้อ 3(2) ดังกล่าวบัญญัติว่า

“2. ในการใช้บังคับความตกลงนี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเมื่อใดก็ตาม คำใดที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ให้มีความหมายตามที่คำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นในระยะเวลาที่มีผลบังคับใช้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ความหมายของคำนั้นตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นจะมีผลบังคับเหนือความหมายที่ให้แก่อำนาจตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง”⁸³



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁸³ **Article 3(2)** of OECD Model Convention 2008:

“2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

บทที่ 3

แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนและหน้าที่ในการจัดภาษีซ้อน ในต่างประเทศกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

ตั้งแต่ ค.ศ. 1977 เป็นต้นมา OECD Commentary ได้กล่าวถึงปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular cases) และนับตั้งแต่ ค.ศ. 1992 ที่ได้มีการเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศครั้งแรกโดย OECD จนกระทั่งปัจจุบันซึ่งเป็นเวลาเกือบสองทศวรรษแล้ว ปัญหาดังกล่าวก็ยังคงถูกนำมาวิเคราะห์และถกเถียงกัน แต่ก็ยังไม่มีแนวทางการแก้ไขปัญหาร่วมกันที่ชัดเจนและแน่นอน โดยบางประเทศแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยอาศัยบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือกฎหมายภายในที่แตกต่างกันไป ในบทนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศในต่างประเทศ ปรากฏรายละเอียดดังนี้

1. กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases)

1.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาของ OECD

OECD ได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุที่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ด้วยกลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อน ปรากฏทั้งจากรายงานเรื่อง OECD: Four Related Studies “Triangular Cases” ในปี ค.ศ. 1992 (“OECD Triangular Report”)¹ และ OECD Commentary ฉบับปัจจุบัน ในย่อหน้าที่ 10 ของบทบัญญัติข้อ 23 และในย่อหน้าที่ 67 ถึง 72 ของบทบัญญัติข้อ 24(3)² ซึ่งมีความเป็นมาดังนี้

เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างสองประเทศ (Bilateral basis) ปัญหาภาษีบางประการจึงเกิดขึ้นเมื่อมีประเทศมากกว่าสองประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง ปัญหาภาษีบางประการสามารถแก้ไขได้ด้วยบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น บทบัญญัติข้อ 4 (ผู้มี

¹ OECD, “Triangular Cases,” in Model Tax Convention: Four Related Studies, pp. R11-1 – R11-20.

² OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, pp. 260-261, 299-301.

ถิ่นที่อยู่) สามารถแก้ไขปัญหากรณีที่ผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกันในหลายประเทศและได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม แต่บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่มีแนวทางแก้ไขปัญหสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุการณ์มีสถานประกอบการถาวร (Typical Triangular Cases) ด้วยเหตุดังกล่าว OECD จึงได้จัดทำ OECD Triangular Report 1992 โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการ³ ได้แก่ (1) เพื่อวิเคราะห์ความยากลำบากในการแก้ไขปัญหเมื่อธุรกรรมมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีกับสามประเทศ (2) เพื่อแสดงให้เห็นถึงวิธีปฏิบัติของแต่ละประเทศในขณะนั้น และ (3) เพื่อแสวงหาแนวทางการแก้ไขปัญหา

OECD ได้ตระหนักถึงความสำคัญของปัญหานี้เนื่องจากหลายประเทศได้เผชิญกับปัญหาดังกล่าวและคาดว่าปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจะเกิดบ่อยมากยิ่งขึ้นในอนาคตเนื่องจากการเติบโตและพัฒนาการของความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ⁴ ปัญหาทางทฤษฎีที่ถูกนำมาวิเคราะห์เพื่อแสวงหาแนวทางแก้ไขปัญหากล่าวถึงกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ได้แก่

- (1) ขอบเขตของบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ
- (2) สถานประกอบการถาวรในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรมีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีหรือได้รับยกเว้นเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่
- (3) จำนวนของภาษีที่จะสามารถเครดิตได้ควรเป็นจำนวนเท่าใด
- (4) เงื่อนไขของการให้การบรรเทาภาษีซ้อนเป็นอย่างไร
- (5) วิธีการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีในทางมิชอบ⁵

OECD ได้จัดทำแบบสอบถามเพื่อสำรวจวิธีปฏิบัติทางภาษีกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจากมุมมองของทั้งสามประเทศ ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ (State R) ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (State PE) และประเทศแหล่งเงินได้ (State S) สรุปได้ดังนี้

(ก) ประเทศถิ่นที่อยู่ (State R)

โดยปกติ ประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งมีระบบเครดิตภาษี (Credit method) มักให้เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) และ

³ OECD, "Triangular Cases," in Model Tax Convention: Four Related Studies, p. R11-3.

⁴ Ibid.

⁵ Ibid., p. R11-8.

ภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ (ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้) ที่ไม่ได้รับการเครดิตโดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ สำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งมีวิธีปฏิบัติเช่นนี้ ชุกรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศมักไม่ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน⁶ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประเทศถิ่นที่อยู่มักจำกัดการให้เครดิตภาษีไว้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ ส่วนที่คำนวณจากแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ (Maximum Tax Credit) จึงมีความเป็นไปได้สูงว่าภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่รวมกันแล้วจะมีจำนวนมากกว่าภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ ส่งผลให้เกิดภาษีส่วนเกินที่ไม่ได้รับการขจัดในสัดส่วนที่สูง (Excess Tax Credit)

สำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งใช้วิธียกเว้น (Exemption method) ในการขจัดภาษีซ้อนสำหรับกำไรจากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร และใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit method) ในการขจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่มักจะไม่ให้การเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศที่สามภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ (ถึงแม้ว่าภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ได้รับการเครดิตในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) เพราะไม่มีการนำเงินได้ที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้มาเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ในสถานการณ์เช่นนี้ ภาษีซ้ำซ้อนอาจไม่ได้รับการขจัดยกเว้นแต่ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะเป็นผู้ให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนด้วย

โปรดสังเกตว่า บรรดานักวิชาการภาษีต่างเห็นว่าประเทศถิ่นที่อยู่ผูกพันและมีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ คือ (1) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และ (2) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ แต่ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ใช้วิธียกเว้นในการขจัดภาษีซ้อน ยังคงเป็นประเด็นที่ถกเถียงว่า เงินได้ที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้จะต้องภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่เพราะถือเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากสถานประกอบการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หรือไม่

(ข) ประเทศแหล่งเงินได้ (State S)

จากมุมมองของประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศสมาชิก OECD ทุกประเทศถือปฏิบัติว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้มีผลบังคับรวมถึงการได้รับการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ประเทศ

⁶ Ibid., p. R11-10.

สมาชิกบางประเทศเห็นว่าอาจไม่เป็นเช่นนั้นเสมอไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวร⁷

(ค) ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (State PE)

ในฐานะประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ประเทศสมาชิก OECD ส่วนใหญ่ซึ่งใช้ระบบเครดิตภาษีสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ สามารถให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในแก่วิสահกิจต่างประเทศหรือสถานประกอบการถาวรอีกด้วย ยกเว้นประเทศไอร์แลนด์ที่จำกัดการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเฉพาะแก่สาขาของธนาคารต่างประเทศเท่านั้น⁸ อย่างไรก็ตาม OECD พบว่าหน้าที่ในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในแก่สถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(4) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (หรือข้อ 24(3) ในปัจจุบัน) ไม่ได้รับการยอมรับในทุกประเทศ ประเทศสมาชิกบางประเทศตีความบทบัญญัติข้อ 24(3) ตามตัวอักษร และชี้ให้เห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวมีผลบังคับเหนือกฎหมายภายในและผูกพันประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศด้วย ถึงแม้ว่ากฎหมายภายในจะไม่ได้กำหนดไว้ก็ตาม ในขณะที่ประเทศสมาชิกอื่นไม่เห็นด้วยและมีความเห็นว่า ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ไม่มีหน้าที่ดังกล่าว โดยสามารถแบ่งประเทศสมาชิกที่มีความเห็นและเหตุผลแตกต่างกันออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

- ประเทศสมาชิกกลุ่มแรกใช้วิธีตีความตามตัวอักษรในบทบัญญัติข้อ 24(3) และยึดถือตามแนวคำพิพากษาศาลของประเทศตนเองซึ่งวางหลักว่า บทบัญญัติข้อ 24(3) มีความชัดเจนในตัวเองเพียงพอและสามารถตีความตามตัวอักษรได้ ดังนั้น ประเทศสมาชิกกลุ่มแรกจึงถือว่าสถานประกอบการถาวรควรได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกับที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับเพราะอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของบทบัญญัติข้อ 24(3)
- ประเทศสมาชิกบางประเทศยึดถือคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปเกี่ยวกับหลักเสรีภาพในการตั้งฐานประกอบการ (Freedom of Establishment) ซึ่งกำหนดว่า สาขาต้องถูกจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับกับบริษัท หมายความว่า สาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเช่นเดียวกับบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและอยู่ภายใต้สถานการณ์เดียวกัน
- บางประเทศสมาชิกซึ่งไม่เห็นด้วยกับแนวทางการตีความข้างต้นมีความเห็นว่า ไม่สามารถให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรได้ เนื่องจาก

⁷ OECD, "Triangular Cases," in Model Tax Convention: Four Related Studies, p. R11-11.

⁸ Ibid p. R11-9.

⁹ Ibid., pp. R11-9, R11-10.

ประเทศเหล่านั้นถือว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถบังคับได้

เนื่องจากการยกที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะให้เครดิตภาษีที่เสียไปในสองประเทศพร้อมๆ กันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับ ซึ่งมีข้อจำกัดเรื่องจำนวนเครดิตภาษีสูงสุด ต้องไม่เกินเพดานภาษีต่างประเทศสูงสุด (Maximum tax credit) หรือให้เครดิตภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งๆ ที่ไม่มีภาษีต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่เลย ในกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรแล้ว (ตามที่ได้กล่าวใน (ก) ข้างต้น) OECD จึงมีความเห็นว่าควรมีวิธีการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นและไม่อาจขจัดได้ และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีบทบาทสำคัญในการแก้ไขปัญหามีประสิทธิภาพ

ในปัจจุบัน ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศแคนาดา ได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (ประเทศที่สาม) แก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในของประเทศเหล่านั้น โดยประเทศสหรัฐอเมริกาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ทุกกรณี¹⁰ ประเทศสหราชอาณาจักรให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ทุกกรณีจากเดิมที่ให้เฉพาะกับสาขาหรือตัวแทนของธนาคารต่างประเทศเท่านั้น¹¹ ส่วนประเทศแคนาดาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่เฉพาะธนาคารต่างประเทศที่ได้รับอนุญาตและผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ทั่วไปที่จำหน่ายทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีในประเทศแคนาดา¹²

กรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุที่สถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้แหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม ก่อให้เกิดประเด็นคำถามว่า ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรให้เครดิตภาษีสำหรับภาระภาษีสุดท้ายที่ถูกจัดเก็บในประเทศที่สามหรือไม่ ในเรื่องนี้ ประเทศสมาชิก OECD ส่วนใหญ่สามารถให้เครดิตภาษีในกรณีเหล่านี้ได้ โดยอาศัยกฎหมายภายในของประเทศเหล่านั้นเองหรือภายใต้บทบัญญัติในข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน¹³ แต่ OECD ก็ได้เสนอแนวทางการแก้ไขปัญหสำหรับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ซึ่งไม่อาจให้เครดิตด้วยวิธีการดังกล่าว แต่ต้องการที่จะบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น โดยสรุปดังนี้

¹⁰ Internal Revenue Code, Sections 882 (c)(3)) and 906.

¹¹ Taxation (International and Other Provisions) Act (2010 Chapter 8), Section 30.

¹² Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), Section 126(1.1), (2.2).

¹³ Paragraph 70 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

1.1.1 การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (ข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน)

หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Non-discrimination) ในบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ประเทศภาคีต้องจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ โดยไม่เป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าวิสาหกิจผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นซึ่งประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน บทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกันกับวิสาหกิจผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี (ตามที่อธิบายในหัวข้อ 2.4 ของบทที่ 2) บทบัญญัติข้อ 24(3) ดังกล่าวบัญญัติว่า

“3. ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน”¹⁴

ความเป็นไปได้ที่ปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ อาจได้รับการแก้ไข เห็นได้จากกรณีที่ OECD Commentary ได้อธิบายไว้ในบทบัญญัติข้อ 23 (การจัดภาษีซ้อน)¹⁵ ว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศควรได้รับการบรรเทาภาษีฝ่ายเดียวภายใต้กฎหมายภายในของประเทศที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่ โดยผลของบทบัญญัติข้อ 24(3) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในกับสถานประกอบการถาวรจะถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติและขัดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่นั้น เป็นปัญหาในทางทฤษฎีและเป็นปัญหาที่ยังไม่มีข้อสรุปแน่นอนในแนวทางเดียวกัน ในการแก้ไข OECD Commentary 2005 คณะทำงานของ OECD มีข้อสรุปว่า ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ประเทศภาคีควรขยายขอบเขตการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

¹⁴ Article 24(3) of OECD Model Convention 2008:

“3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State **shall not be less favourably levied** in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State **carrying on the same activities**. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.” [emphasis added]

¹⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 260.

ภายใต้กฎหมายภายในให้แก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ แต่ไม่ได้หมายความว่ารวมถึงสิทธิทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่¹⁶ หรืออาจกล่าวได้ว่า OECD มีความเห็นว่าการปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรและขัดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังที่กล่าวใน OECD Commentary (ย่อหน้าที่ 67 ของบทบัญญัติข้อ 24(3)) ว่า

“ในบริบทที่เกี่ยวข้องกัน เมื่อสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากต่างประเทศซึ่งต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี สถานประกอบการถาวรควรได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากเงินได้นั้น ในหลักการเดียวกันกับที่วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ได้รับการเครดิตภาษีเช่นว่านั้นภายใต้กฎหมายภายใน”*

ตัวอย่าง ถ้าวิสาหกิจหนึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ก. และมีสถานประกอบการถาวรในรัฐ ข. เครดิตสำหรับภาษีที่เสียไปในรัฐ ค. ควรให้แก่สถานประกอบการถาวร โดยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น¹⁷

หลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป (European Community) เนื่องจากอิทธิพลของอนุสัญญาสหภาพยุโรปและหลักเสรีภาพในการจัดตั้งสถานประกอบการ (Freedom of Establishment) ในปี ค.ศ. 1986 และ ค.ศ. 1999 ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (European Court of Justice) เคยตัดสินในคดี *Avoir Fiscal* และคดี *St. Gobain* (ตามลำดับ) ว่าการที่สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ (บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่) ไม่ได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศดังเช่นที่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับเป็นการละเมิดต่อหลัก Freedom of Establishment ประเทศที่สาขาทั้งอยู่ต้องไม่เลือกปฏิบัติและให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ

¹⁶ OECD, Public Discussion Draft: Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) [Online]. OECD, 2007. Available from: www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf [1 December 2010]

* Paragraph 67 of OECD Commentary on Article 24: “In a related context, when a permanent establishment receives foreign income which is included in its taxable profits, it is right by virtue of the same principle **to grant to the permanent establishment credit for foreign tax borne by such income** when such credit is granted to resident enterprises under domestic laws.” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 299.

¹⁷ Paragraph 68 of OECD Commentary on Article 24(3) ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 299.

ในปี ค.ศ. 1984 ศาลสูงของประเทศสหราชอาณาจักรได้ตัดสินในคดี *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes)*¹⁸ (1984 STC 461) ว่าการปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในขณะนั้นกับสาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทประกันชีวิตซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา ถือเป็นทางเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศแคนาดา *สังเกตว่า* ศาลสูงได้วินิจฉัยปัญหาดังกล่าวโดยไม่ได้คำนึงถึงหลัก Freedom of Establishment ภายใต้อนุสัญญาสหภาพยุโรปแต่อย่างใด เนื่องจากประเทศแคนาดาไม่ใช่สมาชิกของสหภาพยุโรป แต่ต่อมา ศาลอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวได้กลับคำพิพากษาของศาลสูงและวินิจฉัยว่า การที่สาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทแคนาดาไม่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกับที่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและประกอบธุรกิจอย่างเดียวกันได้รับ ไม่ขัดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรกับประเทศแคนาดา ทั้งนี้ ศาลอุทธรณ์ไม่ได้วินิจฉัยในเนื้อหาของบทบัญญัติการไม่เลือกปฏิบัติ แต่ได้ให้เหตุผลว่า เป็นเพราะบทบัญญัติกฎหมายภายในที่กำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหราชอาณาจักรมีผลใช้บังคับได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับของบทบัญญัติในส่วนนี้ของพระราชบัญญัตินี้” หมายความว่า การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้อยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติว่าด้วยเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ (ได้แก่ มาตรา 803 ของ Income and Corporation Taxes Act 1988 ซึ่งให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับบุคคลผู้ไม่ถิ่นที่อยู่เฉพาะกับสาขาของธนาคารต่างประเทศเท่านั้น) และการบรรเทาภาษีซ้อนต้องเป็นไปตามกฎหมายภายใน สำหรับคดีในทำนองเดียวกันอื่นๆ ศาลในประเทศสหราชอาณาจักรก็ปฏิเสธที่จะปรับใช้บทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากบทบัญญัติเหล่านั้นไม่ได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน¹⁹

ถึงแม้ว่า OECD จะมีความเห็นว่า หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรมีผลทำให้สถานประกอบการถาวรได้รับการบรรเทาภาษีในต่างประเทศ (เครดิตภาษีต่างประเทศ) ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ แต่ในปัจจุบัน หลักการไม่เลือกปฏิบัติยังคงเป็นประเด็นที่ถกเถียงถึงผลบังคับดังกล่าว เนื่องจากเหตุผลและทฤษฎีภาษีเบื้องหลังหลักการดังกล่าวขาดความชัดเจนและแน่นอน (ดังที่ได้อธิบายในหัวข้อ 2.4 ของบทที่ 2) ประเทศต่างๆ จึงปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรแตกต่างกันออกไป

¹⁸ UK's High Court, *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes)*, [1984] STC 461 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [10 September 2009]

¹⁹ C. HJ Panayi, “Recent Developments regarding the OECD Model Convention and EC Law”, *IBFD European Taxation*, 10 (2007), p. 461 อ้างถึงใน Frank P.G. Pötgens, “The Netherlands supreme court again excludes credit of withholding tax in a triangular case,” *IBFD European Taxation* (April 2008): 212.

ทั้งตีความแคบ ตีความตามตัวอักษร หรือตีความในทางขยายความ ส่วนประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะปฏิบัติตามคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป

ดังนั้น OECD Commentary จึงเสนอว่า หากประเทศใดไม่สามารถให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรภายใต้กฎหมายภายในหรือภายใต้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรในบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สามารถช่วยบรรเทาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศที่สามได้ด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอื่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่²⁰ โดยเพิ่มเติมหน้าที่ของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ทั้งนี้ จำนวนภาษีที่อาจเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนเครดิตที่วิสาหกิจผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีสิทธิได้รับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศแหล่งเงินได้ ข้อความที่ OECD Commentary เสนอให้เพิ่มเติมต่อท้ายประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอื่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ดังนี้

“ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งเป็นของวิสาหกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ได้รับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยจากรัฐที่สาม และการถือครองหรือสิทธิเรียกร้องในหนี้ที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยที่จ่ายมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปในรัฐที่สามจากเงินปันผลหรือดอกเบี้ย แล้วแต่กรณี โดยใช้อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่วิสาหกิจมีถิ่นที่อยู่และรัฐที่สาม อย่างไรก็ตาม จำนวนเครดิตดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกมีสิทธิได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐนั้นและรัฐที่สาม”*

²⁰ Paragraph 70 of OECD Commentary on Article 24 ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

* “When a permanent establishment in a Contracting State of an enterprise of the other Contracting State receives dividends or interest from a third State and the holding or debt-claim in respect of which the dividends or interest are paid is effectively connected with that permanent establishment, the first-mentioned State shall grant a tax credit in respect of the tax paid in the third State on the dividends, or interest, as the case may be, by applying the rate of tax provided in the convention with respect to taxes on income and capital between the State of which the enterprise is a resident and the third State. However, the amount of the credit shall not exceed the amount that an enterprise that is a resident of the first-mentioned State can claim under that State’s convention on

ณ ปัจจุบัน ผู้วิจัยยังไม่พบว่าประเทศใดแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่ปรากฏใน OECD Commentary ข้างต้น

1.1.2 การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร

แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ แนวทางหนึ่งที่ปรากฏใน OECD Triangular Report 1992 คือ การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้สถานประกอบการถาวร (Entitlement of PE to DTA) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้รับการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศภาคี เมื่อได้รับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (ประเทศที่สาม) แนวทางดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเกิดความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศและการขจัดภาษีซ้อนระหว่างสถานประกอบการถาวรและผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ เฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในของประเทศภาคีเท่านั้นที่สามารถกล่าวอ้างสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ แต่เนื่องจากสถานประกอบการถาวรไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคี (ประเทศ S และประเทศ PE) แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงขัดต่อหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน ดังนั้น สถานประกอบการถาวรจะมีสิทธิและหน้าที่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวได้ ก็ต่อเมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นได้ระบุวิธีปฏิบัติไว้ชัดเจนสำหรับกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ และต้องมีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศ S เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้รับสิทธิเช่นนั้น²¹ OECD ยอมรับว่าวิธีการดังกล่าวเป็นหลักการใหม่สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีทั้งข้อดีและข้อเสีย²² ดังนี้

ข้อดี ปัญหาหน้าที่การเครดิตภาษีและภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐได้รับการแก้ไข โดยสถานประกอบการถาวรจะได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกับวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ PE นอกจากนี้ ประเทศ PE ยังสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามด้วย นอกจากนี้ Prof. Klaus Vogel ได้ให้ความเห็นสนับสนุนว่า ภาษีซ้ำซ้อนไม่เป็นที่พึงประสงค์ และอาจไม่เป็นธรรมกับประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงาน

income and capital with the third State." ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

²¹ OECD, "Triangular Cases," in Model Tax Convention: Four Related Studies, p. R11-2.

²² Ibid., p. R11-3.

ใหญ่ (ประเทศ R) ที่ต้องแบกรับภาระภาษีซ้อนทั้งหมด ดังนั้น ประเทศ PE จึงควรมีส่วนป้องกันภาษีซ้ำซ้อนด้วยโดยกำหนดให้สถานประกอบการถาวรได้รับสิทธิยกเว้นภาษีซ้อน²³

ข้อเสีย ประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S) ต้องให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีซ้อนที่ให้กับประเทศ PE แก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นๆ (ประเทศ R) ซึ่งประเทศ S อาจทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย นอกจากนี้ ในกรณีที่ประเทศ R และประเทศ S ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน ประเทศ R อาจจัดตั้งสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศที่มีความตกลงในลักษณะดังกล่าวกับประเทศ S เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษียกเว้นภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ PE ดังนั้น ปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) อาจเกิดขึ้นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ประเทศ R ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากประกอบกิจการในต่างประเทศของสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น OECD Triangular Report 1992 จึงได้เสนอให้วิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) หรือแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อขยายสิทธิของสถานประกอบการถาวรในการได้รับการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 (การขจัดภาษีซ้อน) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ด้วยข้อความดังต่อไปนี้

“เมื่อสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งและทรัพย์สินหรือสิทธิอันเกี่ยวข้องกับเงินได้นั้นมีความเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับกิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้ดังกล่าวอาจเก็บภาษีได้ในรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้บทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ตามลำดับ รัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่กำหนดในบทบัญญัติว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อน บทบัญญัติข้อนี้ใช้บังคับไม่ว่าวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรมีสถานที่บริหารจัดการที่ใดก็ตาม”²⁴

แต่ประเทศสมาชิกส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับวิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าว เพราะเป็นวิธีการที่แตกต่างไปจากหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ซึ่งมีผลบังคับเฉพาะกับผู้มีถิ่นที่อยู่) อย่างมาก และเกรงว่าอาจเป็นการสนับสนุนการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) ในกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ที่ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศและผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศนั้นโอน

²³ Klaus Vogel, “Tax treaty news,” *Bulletin for International Taxation* (November 2007): 474.

²⁴ OECD, “Triangular Cases,” in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, p. R11-13.

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ไปยังสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่า²⁵

อย่างไรก็ตาม ประเทศฝรั่งเศส ได้ใช้วิธีการดังกล่าวในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ โดยปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับ ประเทศอิตาลี และ ประเทศเบลเยียม ประเทศฝรั่งเศสจะใช้วิธีการดังกล่าวเฉพาะกับประเทศคู่สัญญาซึ่งมีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information) เท่านั้น²⁶ และได้เพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติข้อ 25(2)(b) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศฝรั่งเศสและประเทศอิตาลี ดังนี้

“เมื่อสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งและทรัพย์สินหรือสิทธิอันเกี่ยวข้องกับเงินได้นั้นมีความเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับกิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้ดังกล่าวอาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งมีเงินได้เกิดขึ้นตามข้อ 10(2)(b) ข้อ 11(2) และข้อ 12(2) รัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 24(1)(a) หรือข้อ 24(2) โดยไม่คำนึงถึงความในประโยชน์สุดท้าย บทบัญญัติข้อนี้ใช้บังคับไม่ว่าวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรมีสถานที่บริหารจัดการที่ได้ก็ตาม”²⁷

1.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศสหรัฐอเมริกา

การให้เครดิตภาษีต่างประเทศฝ่ายเดียว (Foreign Tax Credit) กับสถานประกอบการถาวรหรือสาขาของวิสาหกิจต่างประเทศ ถือเป็นวิธีการภายใต้กฎหมายภายในสำหรับการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Typical Triangular Cases) โดยเฉพาะ ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศหนึ่งที่ทำให้การจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

²⁵ Ibid., pp. R11-11, 13.

²⁶ Bruno Gibert, “The Evolution of the French Tax Treaty Network,” *IBFD European Taxation* (October 2002): 426.

²⁷ **Article 25(2)(b) of France-Italy DTA 1989:**

“Where a permanent establishment situated in a State receives dividends, interest or royalties arising in the other State and pertaining to property or rights effectively connected with its activities, such income may be taxed in the State **in which it arises** in accordance with the respective provisions of paragraph 2(b) of Article 10, paragraph 2 of Article 11 and paragraph 2 of Article 12. **The State in which the permanent establishment is situated shall eliminate double taxation in accordance with the conditions provided in paragraph 1(a) or paragraph 2 of Article 24, disregarding the last clause.** This provision shall apply wherever the enterprise of which the permanent establishment is a part has its place of management.” [Unofficial translation]

ตามกฎหมายภายในแก่สถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้บทบัญญัติมาตรา 882 (c)(3) ประกอบกับมาตรา 906 (a) ของ Internal Revenue Code ดังรายละเอียดและที่มาของกฎหมายต่อไปนี้

1.2.1 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)

ในกรณีทั่วไป บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาแต่ไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา จะไม่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศ (ตามมาตรา 882 (c)(3)) เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 906 ในปัจจุบัน มาตรา 882 (c)(3) ประกอบกับมาตรา 906 (a) ของ Internal Revenue Code เป็นบทบัญญัติเพื่อการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (รวมถึงภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม) แก่นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐอเมริกา (Conduct of a trade or business within the United States) รวมถึงสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศด้วย

Internal Revenue Code ได้กำหนดกฎเกณฑ์ เรื่องการหักเป็นรายจ่ายและการให้เครดิตภาษีสำหรับเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาไว้ในมาตรา 882 (c)(3) และเรื่องการให้เครดิตภาษีแก่นิติบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไว้ในมาตรา 906 ดังนี้

“มาตรา 882 ภาษีสำหรับเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา

(c) การหักเป็นรายจ่ายและการให้เครดิต

(3) การให้เครดิตภาษีต่างประเทศ. เว้นแต่ที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 906 นิติบุคคลต่างประเทศจะไม่ได้รับการเครดิตสำหรับภาษีสำหรับภาษีในต่างประเทศและอาณานิคมของประเทศสหรัฐอเมริกาตามที่ให้ไว้ในมาตรา 901”²⁸

²⁸ § 882(c)(3) of Internal Revenue Code: Tax on income of foreign corporations connected with United States business

(c) Allowance of deductions and credits

(3) Foreign tax credit

Except as provided by section 906, foreign corporations shall not be allowed the credit against the tax for taxes of foreign countries and possessions of the United States allowed by Section 901.

“มาตรา 906 บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่

(a) การให้เครดิตภาษี บุคคลต่างชาตินิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบ การค้าหรือธุรกิจในสหรัฐอเมริกาจะระหว่างปีภาษีจะได้รับเครดิตภาษีภายใต้มาตรา 901 สำหรับจำนวนภาษีเงินได้ ภาษีกำไรจากสงคราม และภาษีกำไรส่วนเกินที่ได้จ่ายหรือต้อง จ่ายระหว่างปีภาษี (หรือถือเสมือนว่าได้จ่ายหรือต้องจ่ายระหว่างปีภาษี ภายใต้มาตรา 902) ที่เสียในต่างประเทศหรืออาณานิคมของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเกี่ยวข้องกับ ประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา

(b) เงื่อนไขพิเศษ

(1) เพื่อวัตถุประสงค์ของอนุมาตรา (a) และเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดรายจ่าย ที่สามารถหักได้ตามมาตรา 873(a) และ 882(c) การกำหนดจำนวนภาษีที่เสียหรือที่ต้อง เสียในต่างประเทศหรืออาณานิคมจะต้องไม่คำนึงถึงจำนวนภาษีที่เสียหรือต้องเสีย เนื่องจากเงินได้มีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีใน ต่างประเทศหรืออาณานิคม เว้นแต่ด้วยเหตุดังต่อไปนี้

(A) ในกรณีของบุคคลธรรมดาต่างชาติ บุคคลธรรมดาดังกล่าวเป็นพลเมือง หรือบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรืออาณานิคม หรือ

(B) ในกรณีของนิติบุคคลต่างประเทศ นิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นหรืออยู่ภายใต้ กฎหมายของประเทศหรืออาณานิคมนั้น

(2) เพื่อวัตถุประสงค์ของอนุมาตรา (a) ในการปรับใช้บทบัญญัติมาตรา 904 เงินได้ ของผู้เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีจะประกอบด้วยเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับประการ สำคัญกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาของผู้เสียภาษีเท่านั้น

(3) เครดิตซึ่งได้รับตามอนุมาตรา (a) ไม่อาจนำมาหักออกจากภาษีซึ่งจัดเก็บ ภายใต้มาตรา 871(a) (เกี่ยวกับเงินได้ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับประเทศสหรัฐอเมริกาของบุคคล ธรรมดาที่ไม่มีถิ่นที่อยู่) หรือมาตรา 811 (เกี่ยวกับเงินได้ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับประเทศ สหรัฐอเมริกาของนิติบุคคลต่างประเทศ)

(4) เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรา 902(a) และมาตรา 78 นิติบุคคลต่างประเทศซึ่ง เลือกสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติในส่วนนี้และได้รับเงินปันผลจะถือเสมือน เป็นเช่นเดียวกันกับนิติบุคคลภายในประเทศในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลนั้น

(5) ภายใต้วัตถุประสงค์ของมาตรา 902 ไม่ต้องพิจารณาถึง ภาษีเงินได้ ภาษีกำไร จากสงคราม และภาษีกำไรส่วนเกินใดๆ ซึ่งจ่ายหรือต้องจ่าย (หรือถือว่าได้จ่ายหรือต้อง จ่าย) ให้กับต่างประเทศหรืออาณานิคมของประเทศสหรัฐอเมริกาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ ประการสำคัญกับการประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงกำไรสะสม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ดังกล่าว

(6) ภาษีซึ่งจัดเก็บภายใต้มาตรา 884 ไม่สามารถนำมาเครดิตภายใต้มาตรานี้²⁹

นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาจะให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศที่ประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา

²⁹ § 906 of Internal Revenue Code: Nonresident alien individuals and foreign corporations

(a) Allowance of credit. A nonresident alien individual or a foreign corporation engaged in trade or business within the United States during the taxable year shall be allowed a credit under section 901, for the amount of any income, war profits, and excess profits taxes paid or accrued during the taxable year (or deemed, under section 902, paid or accrued during the taxable year) to any foreign country or possession of the United States with respect to **income effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.**

(b) Special rules.

(1) For purposes of subsection (a) and for purposes of determining the deductions allowable under sections 873(a) and 882(c), in determining the amount of any tax paid or accrued to any foreign country or possession there shall not be taken into account any amount of tax to the extent the tax so paid or accrued is imposed with respect to **income from sources within the United States which would not be taxed by such foreign country** or possession but for the fact that--

(A) in the case of a nonresident alien individual, such individual is a citizen or resident of such foreign country or possession, or

(B) in the case of a foreign corporation, such corporation was created or organized under the law of such foreign country or possession or is domiciled for tax purposes in such country or possession.

(2) For purposes of subsection (a), in applying section 904 the taxpayer's taxable income shall be treated as consisting only of the taxable income effectively connected with the taxpayer's conduct of a trade or business within the United States.

(3) The credit allowed pursuant to subsection (a) shall not be allowed against any tax imposed by section 871(a) (relating to income of nonresident alien individual not connected with United States business) or 881 (relating to income of foreign corporations not connected with United States business).

(4) For purposes of sections 902(a) and 78, a foreign corporation choosing the benefits of this subpart which receives dividends shall, with respect to such dividends, be treated as a domestic corporation.

(5) For purposes of section 902, any income, war profits, and excess profits taxes paid or accrued (or deemed paid or accrued) to any foreign country or possession of the United States with respect to income effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States shall not be taken into account, and any accumulated profits attributable to such income shall not be taken into account.

(6) No credit shall be allowed under this section against the tax imposed by section 884.

แล้ว บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศก็ได้รับการบรรเทาภาระภาษีที่เสียไปในต่างประเทศภายใต้มาตรา 906 เช่นเดียวกัน ตามมาตรา 874(c) ของ Internal Revenue Code

ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ยังไม่มีการออกกฎเกณฑ์ภาษีหรือระเบียบใดภายใต้มาตรา 906 ส่วนหนังสือตอบข้อหารือ (Revenue rulings) ก็มีจำนวนน้อยมากและนานกว่า 20 ปีแล้ว³⁰ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับการได้รับการเครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ (รวมถึงประเทศที่สาม) ของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาภายใต้มาตรา 906 สรุปได้ดังนี้

(1) สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศต้องประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา (Conduct of a trade or business within the United States) การมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกาคือว่าเป็นการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามความหมายในมาตรา 864(b)

(2) เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในต่างประเทศต้องเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา คำว่า “เงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญ” หรือ “Effectively connected income” มีความหมายตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 864(c)

หมายเหตุ: เงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา (US-source income หรือ Source with United States) ซึ่งเกิดจากการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศ ถือว่าเป็นเงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาเสมอ (มาตรา 864(c)(3))

(3) เครดิตภาษีต่างประเทศนั้นให้เฉพาะกับภาษีที่เสียไปสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign source income หรือ Income from source without United States) เท่านั้น ไม่รวมถึงเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา (Income from source within United States) ตามมาตรา 906(b)(1) ส่วนอย่างไรจะถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศต้องพิจารณาตามมาตรา 862 และมาตรา 864(c)(4)(A)

กล่าวโดยสรุป เงินได้จากต่างประเทศที่สามารถนำภาษีซึ่งเสียไปในต่างประเทศมาเครดิตตามมาตรา 906 ได้ นั้น ต้องเป็นเงินได้จากแหล่งที่มาในต่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา (Foreign

³⁰ Rhoades & Langer, U.S. International Taxation & Tax Treaties (United States: Matthew Bender & Company, 2010).

source income effectively connected with the conduct of a trade or business within the U.S.)³¹

ตัวอย่างที่ 1 X Co. (บริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ M) ประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกากระหว่างปี 1975 ผ่านสำนักงานในนิวยอร์ก X Co. ยังประกอบธุรกิจในประเทศสหราชอาณาจักรผ่านสำนักงานในลอนดอน ในปี 2003 เงินได้ทั้งหมดของ X Co. จำนวน \$1,000,000 มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งประกอบด้วย เงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่ได้เสียภาษีในต่างประเทศจำนวน \$400,000 และ เงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศสหราชอาณาจักร (แหล่งเงินได้จากต่างประเทศ) จำนวน \$600,000 ซึ่ง X Co. ได้เสียภาษีในประเทศสหราชอาณาจักรไปแล้วจำนวน \$100,000 ดังนั้น X Co. สามารถนำภาษีที่เสียไปในประเทศสหราชอาณาจักรจำนวน \$100,000 มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับเงินได้จำนวน \$600,000 ได้ตามมาตรา 906 แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่สามารถเครดิตได้ภายใต้มาตรา 904 [อ้างอิงจาก Revenue Ruling 76-190, January 1976]³²

อย่างไรดี มีข้อยกเว้นสำหรับหลักการดังกล่าวในกรณีที่เงินได้ซึ่งสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศได้รับจากประเทศที่สามมีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา (Source within US) แต่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศที่สามเพราะประเทศที่สามถือว่าเงินได้มีแหล่งเงินได้ในประเทศนั้น ในกรณีนี้ สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศสามารถได้รับการเครดิตภาษีที่เสียไปประเทศที่สามภายใต้มาตรา 906³³ (ข้อยกเว้นสำหรับกรณีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา)

ตัวอย่างที่ 2 X Co. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหราชอาณาจักรและต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศสหราชอาณาจักร X Co. ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้จากประเทศสเปนหรือประเทศอื่นๆ (ประเทศที่สาม) ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่เงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีในประเทศสเปนเพราะประเทศสเปนถือว่าเงินได้ดังกล่าวมีแหล่งเงินได้ในประเทศสเปน สถานประกอบการถาวรของ X Co. สามารถ

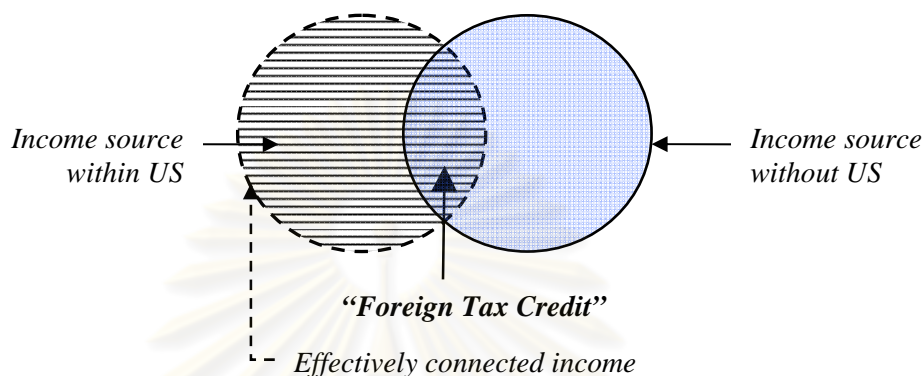
³¹ Internal Revenue Services, Rev. Rul. 76-190; 1976-1 C.B. 196; 1976 IRB LEXIS 658, January 1976 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

³² Ibid.

³³ Rhoades & Langer, U.S. international taxation & tax treaties.

เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศสเปนจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกา ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังกล่าวได้ ตามมาตรา 906 [อ้างอิงจาก Revenue Ruling 80-243, July 1980]^{34,35}

อย่างไรก็ดี ประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศและต่างประเทศที่ซับซ้อนมาก ผู้วิจัยจึงไม่กล่าวในรายละเอียดเนื่องจากไม่ได้อยู่ในขอบเขตการศึกษาวិทยานิพนธ์ฉบับนี้ แต่สรุปเบื้องต้นตามที่แสดงดังภาพต่อไปนี้



(ภาพที่ 6: เงินได้ที่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศไทย)

(4) เงินได้ที่เกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาและมีแหล่งที่มาของเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ต้องถูกจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ แต่ภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตได้นั้นต้องไม่ใช่เพราะเหตุการมีถิ่นที่อยู่หรือการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศนั้น ซึ่งทำให้ต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก (ตามมาตรา 906(b)(1))

ตัวอย่างที่ 3 X Co. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหราชอาณาจักรและต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศสหราชอาณาจักร X Co. ประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา (ผ่านสถานประกอบการถาวร) เป็นเหตุให้เงินได้ทั้งหมดเกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาจำนวน \$100,000 ซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจำนวน \$35,000 นอกจากนี้ X Co. ต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศสหราชอาณาจักรจำนวน \$30,000 ภาษีเงินได้ที่เสียไปในประเทศสหราชอาณาจักรจำนวน \$30,000 ไม่อาจนำมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ (ภายใต้มาตรา 906) เพราะภาษีดังกล่าวไม่ควรจะต้องเสีย แต่ต้องเสียเพราะเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก

³⁴ Ibid.

³⁵ Internal Revenue Services. Rev. Rul. 80-243; 1980-2 C.B. 413; 1980 IRB LEXIS 276, July 1980 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

โลก ในทางกลับกัน ประเทศสหราชอาณาจักรควรให้การเครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น³⁶

(5) ภาษีซึ่งจัดเก็บภายใต้มาตรา 884 หรือ Branch Profits Tax ไม่สามารถนำมาเครดิตภายใต้มาตรา 906 ได้

(6) ภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตตามมาตรา 906 จะต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 904 (Ordinary tax credit)

(7) สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศสามารถเลือกที่จะนำภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายจากเงินได้สุทธิตามมาตรา 164(a)(3) ประกอบมาตรา 882(c)(1)(A) หรือนำมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกาตามมาตรา 882(c)(1)(C) ประกอบมาตรา 906 ได้เพียงวิธีใดวิธีหนึ่งเท่านั้น

1.2.2 ความเป็นมาของบทบัญญัติกฎหมาย (Legislative History)

ก่อนในปี ค.ศ. 1966 มาตรา 874(c) และ 882(c)(4)³⁷ ของ Internal Revenue Code 1954 ไม่ได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาดังเช่นในปัจจุบัน ในปี ค.ศ. 1966 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 874(c) และ 882(c)(4) รวมถึงบัญญัติมาตรา 906 ขึ้นใหม่เพื่อขยายการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศ) โดยให้มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1966 การแก้ไข Internal Revenue Code 1954 โดยผลของมาตรา 103 มาตรา 104 และมาตรา 106 ของ Foreign Investors Tax Act 1966³⁸ สำหรับเหตุผลของการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการออก Foreign Investors Tax Act 1966 สรุปได้ดังนี้

(1) Foreign Investors Tax Act 1966 มีวัตถุประสงค์หลักประการแรกเพื่อก่อให้เกิดวิธีปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศ

³⁶ Rhoades & Langer, U.S. international taxation & tax treaties.

³⁷ § 882 of Internal Revenue Code 1954: Tax on Resident Foreign Corporations.

(c) Allowance of deductions and credits.

(4) Foreign tax credit.-- Foreign corporations shall not be allowed the credits against the tax for taxes of foreign countries and possessions of the United States allowed by section 901.

³⁸ Foreign Investors Tax Act 1966, Public Law 89-809 November 13, 1966; Pub. L. 89-809, 1966-2 C.B. 656 (FITA) [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

สหรัฐอเมริกา (“To provide equitable tax treatment for foreign investment in the United States,....”)³⁹ การให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหนึ่งในวิธีปฏิบัติทางภาษีที่ควรปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่และผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่

(2) Private Letter Ruling 7844008 (July 26, 1978)⁴⁰ ซึ่งออกโดย National Office Technical Advice Memorandum ระบุว่าวัตถุประสงค์หลักในการออกกฎหมาย Foreign Investor's Tax Act 1966 มี 2 ประการ ได้แก่

(ก) เพื่อสร้างวิธีปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันมากยิ่งขึ้นสำหรับผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาต่างชาติและนิติบุคคลต่างประเทศ (To make more equitable the tax treatment by the United States of nonresident aliens and foreign corporations)

(ข) เพื่อยกเลิกหลัก Force of Attraction และเพื่อแก้ไขความไม่เป็นธรรม ซึ่งเอื้อประโยชน์ให้กับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศซึ่งควรต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา (To correct inequities favorable to foreign taxpayers by taxing foreign income that ought to be taxed by the United States)

(3) House Committee Report (และ Senate Report) ได้ให้เหตุผลสำหรับการเห็นชอบในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 906 ภายใต้ Foreign Investors Tax Bill โดยสรุปว่า เป็นเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ หากเงินได้ดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อเงินได้ดังกล่าวได้ถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกาควรต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น ดังข้อความที่ปรากฏต่อไปนี้

“กฎหมายในปัจจุบันให้เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ ภาษีกำไรจากสงคราม และภาษีกำไรส่วนเกิน อย่างไรก็ดี เครดิตภาษีดังกล่าวไม่ได้ให้แก่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากกฎหมายในปัจจุบันได้จัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่างประเทศเฉพาะเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น หลักการดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการที่

³⁹ Ibid.

⁴⁰ National Office Technical Advice Memorandum. Private Letter Ruling 7844008, July 26, 1978; PLR 7844008; 1978 PLR LEXIS 2782 [Online], LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

ยอมรับโดยทั่วไปที่ว่า ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษีและประเทศถิ่นที่อยู่ควรมีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีเพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้ำซ้อน

เหตุผลของบทบัญญัติ: ด้วยผลของหลักการภาษีที่กำหนดไว้ในร่างกฎหมายฉบับนี้ ในบางกรณี ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณีเหล่านี้ ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับหลักการทั่วไปที่ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษี คณะกรรมาธิการร่างกฎหมายฯ ให้เหตุผลว่า ในกรณีเหล่านี้ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศของผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ควรให้เครดิตสำหรับภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศ หากประเทศซึ่งเงินได้ดังกล่าวได้เกิดขึ้นจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันนี้ด้วย..... ด้วยเหตุผลดังกล่าว ร่างพระราชบัญญัติฯ ฉบับนี้จึงบัญญัติมาตรา 906 ขึ้น เพื่อให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ที่มีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ แต่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาเพราะเงินได้ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา.... อย่างไรก็ตาม เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้หลักการดังกล่าวไม่ควรให้กับภาษีต่างประเทศซึ่งไม่ได้ถูกจัดเก็บโดยประเทศแหล่งเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้”*

* **“Foreign Tax Credit. House Rpt. 89-1450 states:** Present law allows a credit against U.S. income tax for foreign income, war profits, and excess profits taxes. However, this credit is denied to nonresident aliens and foreign corporations since under present law they are only taxable on their income from U.S. sources. This is consistent with the generally accepted concept that the country of the source has precedence in the taxing of income and that it should be the country of residence or citizenship which allows the credit to prevent double taxation.

Reasons for Provision: As a result of the rule provided elsewhere in this bill nonresident aliens and foreign corporations, in certain types of cases, are taxable on foreign source income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States (see item B-2 above). In these cases the country of the source of the income may also impose a tax on this same income. Consistent with the general rule that taxes imposed by the country of source take precedence, your committee's bill provides that in any of these cases where the United States is taxing foreign source income of a nonresident alien or a foreign corporation, a foreign tax credit is to be available with respect to any income, war profits, and excess profits taxes also imposed on this same income by the country in which the income was earned.” ดูใน House Committee, House Committee Report, 89 H. Rpt. 1450, P.L.89-890 Foreign Investors Tax Act 1966 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

1.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศสหราชอาณาจักร

กฎหมายภาษีของประเทศสหราชอาณาจักรมีมาตรการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวหลายประการซึ่งบังคับกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ รวมถึงการให้เครดิตสำหรับภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วย มีรายละเอียดและความเป็นมาดังนี้

1.3.1 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit)

เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2553 ประเทศสหราชอาณาจักรได้ออก Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (Chapter 8) (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “**TIOPA 2010**”) เพื่อเรียบเรียงและจัดหมวดหมู่บทบัญญัติกฎหมายเดิมที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรระหว่างประเทศภายใต้กฎหมายหลายฉบับให้อยู่ภายใต้กฎหมายฉบับเดียวกัน โดยไม่มีผลกระทบต่อเนื้อหาสาระสำคัญในบทบัญญัติเดิม การบรรเทาภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว (Parts 2 and 3: Double Taxation Relief) เป็นหนึ่งในกลุ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่ถูกนำมาเรียบเรียงและจัดหมวดหมู่ใหม่ภายใต้ TIOPA 2010

ประเทศสหราชอาณาจักรใช้ระบบการเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit Method) และมีการให้เครดิตภาษีทางอ้อมแก่ผู้ถือหุ้น (Underlying Tax Credit) มาตรา 18 ถึง 104 ของ TIOPA 2010 ได้กำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษี (Double Taxation Relief by Way of Credit) เครดิตภาษีต่างประเทศนั้นให้เฉพาะกับ บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร เท่านั้นภายใต้หลักเกณฑ์ทั่วไปในมาตรา 18 นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศหากมีสิทธิได้รับการบรรเทาภาษีอยู่แล้วภายใต้ความตกลงระหว่างประเทศหรือภายใต้กฎหมายภายในของประเทศที่จัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้สิทธิการบรรเทาภาษีเช่นว่าแล้วหรือไม่ (มาตรา 25) ทั้งนี้ นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรตามมาตรา 26 นั้น ได้แก่ นิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้น (Place of incorporation) หรือมีสถานที่บริหารจัดการกลาง (Place of central management and control) ในประเทศสหราชอาณาจักร แต่ไม่รวมถึงนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศสหราชอาณาจักรผ่านสถานประกอบการถาวร

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาพบว่า มาตรา 18 ถึง 30 ของ TIOPA 2010 ได้กำหนดข้อยกเว้นของเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ในมาตรา 26 โดยอนุญาตให้บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรสามารถเครดิตภาษีต่างประเทศได้ใน 3 กรณี ดังนี้

(ก) กรณีภาษีต่างประเทศเป็นภาษีของประเทศไอเชิล ออฟ แมน หรือประเทศหมู่เกาะแซนแนล (มาตรา 28 - การบรรเทาภาษีฝ่ายเดียวสำหรับภาษีในประเทศไอเชิล ออฟ แมน หรือ ประเทศหมู่เกาะแซนแนล)

(ข) กรณีภาษีต่างประเทศถูกจัดเก็บจากเงินได้อันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงานหรือการจ้างแรงงานในประเทศนั้น (มาตรา 29 - การบรรเทาภาษีฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือสำนักงานงาน)

(ค) กรณีภาษีต่างประเทศ (Non-UK Tax) ของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (มาตรา 30 - การบรรเทาภาษีฝ่ายเดียวสำหรับภาษีต่างประเทศของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่)

มาตรา 30 ของ TIOPA 2010 เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรซึ่งมีสาขาตัวแทน หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศสหราชอาณาจักร (Unilateral relief for non-UK tax on non-resident's UK branch or agency etc)⁴¹ และเป็นการขยายความบทบัญญัติเดิมในมาตรา 794 (2)(bb) ของ Income and Corporation Taxes Act 1998 (c.1) เพียงเล็กน้อยเท่านั้น ทั้งนี้ มาตรา 30 ของ TIOPA 2010 ดังกล่าวบัญญัติว่า

“มาตรา 30⁴² การบรรเทาภาษีต่างประเทศแก่สาขาหรือตัวแทนซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร

⁴¹ UK's Office of Public Center Information, Explanatory Notes, Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (c.8) [Online]. 2010. Available from: www.opsi.gov.uk [30 April 2010]

⁴² **Section 30. Unilateral relief for non-UK tax on non-resident's UK branch or agency etc**

(1) Subsection (2) applies if the arrangements are unilateral relief arrangements for a territory outside the United Kingdom.

(2) Credit for tax within subsection (3) or (4) may be allowed under section 18(2) against any of the UK taxes if the territory is not one in which the person or company concerned is liable to tax by reason of domicile, residence or place of management.

(3) Tax is within this subsection if the arrangements provide for credit for it to be allowed against income tax or corporation tax, and it is paid under the law of the territory in respect of the income or chargeable gains—

(a) of a branch or agency in the United Kingdom of a non-UK resident person who is not a company, or

(b) of a permanent establishment in the United Kingdom of a non-UK resident company.

(4) Tax is within this subsection if the arrangements provide for credit for it to be allowed against capital gains tax, and it is paid under the law of the territory in respect of the capital gains—

(a) of a branch or agency in the United Kingdom of a non-UK resident person who is not a company, or

(b) of a permanent establishment in the United Kingdom of a non-UK resident company.

(5) Relief under subsection (2) may not exceed the relief which would have been available if—

(a) the branch or agency, or permanent establishment, had been a UK resident person,

and

(1) อนุมาตรา (2) ใช้ในกรณีการให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับภาษีที่จัดเก็บนอกประเทศสหราชอาณาจักร

(2) ภาษีภายใต้อนุมาตรา (3) และ (4) สามารถเครดิตได้จากภาษีของประเทศสหราชอาณาจักรตามมาตรา 18(2) หากประเทศที่จัดเก็บภาษีไม่ใช่ประเทศซึ่งบุคคลหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องต้องเสียภาษีเพราะเหตุของการมีภูมิลำเนา มีถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่บริหารจัดการ

(3) ในกรณีที่ได้รับการบรรเทาภาษี ภาษีที่สามารถนำมาเครดิตจากภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้อนุมาตรานี้ ได้แก่ ภาษีที่เสียไปภายใต้กฎหมายในต่างประเทศสำหรับเงินได้หรือกำไรที่ต้องเสียภาษี:-

(ก) ของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรของบุคคลซึ่งไม่ใช่บริษัท และไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร หรือ

(ข) ของสถานประกอบการถาวรในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร

(4) ในกรณีที่ได้รับการบรรเทาภาษี ภาษีที่สามารถเครดิตจากภาษีผลได้จากทุนภายใต้อนุมาตรานี้ ได้แก่ ภาษีที่เสียไปภายใต้กฎหมายในต่างประเทศ สำหรับผลได้จากทุน:-

(ก) ของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรของบุคคลซึ่งไม่ใช่บริษัท และไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร หรือ

(ข) ของสถานประกอบการถาวรในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร

(5) การบรรเทาภาษีภายใต้อนุมาตรา (2) ไม่อาจเกินการบรรเทาภาษีที่จะได้รับ ถ้าหาก -

(b) the income or gains had been income or gains of that person.

(6) Each of the following is a UK tax for the purposes of subsection (2)—

- (a) income tax,
- (b) corporation tax, and
- (c) capital gains tax.

(7) In this section so far as it relates to capital gains tax—

“branch or agency” has the meaning given by section 10(6) of TCGA 1992,

“company” has the same meaning as in TCGA 1992 (see section 288 of that Act),

“permanent establishment”, in relation to a company, has the meaning given by Chapter 2 of Part 24 of CTA 2010, and

“UK resident” or “non-UK resident”, in relation to a company or other person, has the meaning given by section 989 of ITA 2007.

(ก) สาขาหรือตัวแทน หรือสถานประกอบการถาวรเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร และ

(ข) เงินได้หรือกำไรนั้นถือเป็นเงินได้หรือกำไรของบุคคลนั้น

(6) เพื่อวัตถุประสงค์ของอนุมาตรา (2) ภาษีของประเทศสหราชอาณาจักร ได้แก่

(ก) ภาษีเงินได้

(ข) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(ค) ภาษีกำไรผลได้จากทุน

(7) ภายใต้มาตรานี้และตราบท่าที่เกี่ยวข้อกับภาษีผลได้จากทุน -

“สาขาหรือตัวแทน” มีความหมายตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 10(6) ของ Taxation of Chargeable Gains Act 1992

“บริษัท” มีความหมายเช่นเดียวกับที่ได้ให้ไว้ภายใต้ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (ดู มาตรา 288 ของพระราชบัญญัติฯ ดังกล่าว)

“สถานประกอบการถาวร” ซึ่งเกี่ยวข้องกับบริษัท มีความหมายตามที่ให้ไว้ในภาค 2 ของส่วนที่ 24 ของ Corporation Tax Act 2010

“ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร” และ “ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร” ซึ่งเกี่ยวข้องกับบริษัท มีความหมายตามที่ให้ไว้ภายใต้มาตรา 989 ของ Income Tax Act 2007”

มาตรา 30 ของ TIOPA 2010 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขประการสำคัญในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร สรุปได้ดังนี้

(1) บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรที่จะรับเครดิตภาษีต่างประเทศ ได้แก่ สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ และสาขาหรือตัวแทนของบุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร

(2) ภาษีต่างประเทศที่สามารถเครดิตได้ ได้แก่ ภาษีที่เสียไปภายใต้กฎหมายของต่างประเทศสำหรับเงินได้ (Income) กำไรที่ต้องเสียภาษี (Chargeable gains) หรือผลได้จากทุน (Capital gains)

(3) ภาษีของประเทศสหราชอาณาจักรที่สามารถนำภาษีต่างประเทศมาเครดิตออกได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีผลได้จากทุน

(4) จำนวนภาษีต่างประเทศสูงสุดที่สามารถเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรอาจเครดิตได้ หากได้รับเงินได้เช่นเดียวกันกับสาขา ตัวแทน หรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนั้น (มาตรา 30(5))

หลักเกณฑ์ประการที่ (4) ดังกล่าวเป็นหลักเกณฑ์ใหม่ซึ่งเพิ่มเติมจากบทบัญญัติเดิม โดยมาตรา 30(5) เพียงแต่กำหนดจำนวนภาษีต่างประเทศที่อาจเครดิตได้ ไม่ใช่เป็นการกำหนดเงื่อนไขของการได้รับเครดิตภาษี⁴³ มาตรา 30(5) มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร โดยป้องกันมิให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศในจำนวนที่มากกว่าที่ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรอาจได้รับในกรณีเดียวกัน [Finance Act Notes 2000; B.T.R. 2000, 5, 484-489]⁴⁴

ดังนั้น หากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศประกอบธุรกิจในประเทศสหราชอาณาจักรและได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม สถานประกอบการถาวรดังกล่าวสามารถนำภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามมาเครดิตออกจากภาษีซึ่งต้องเสียในประเทศสหราชอาณาจักร ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังกล่าวได้ ภายใต้มาตรา 30 ของ TIOPA 2010

1.3.2 ความเป็นมาของบทบัญญัติกฎหมาย (Legislative History)

ประเทศสหราชอาณาจักรได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในกรณีที่จำกัด (ข้อยกเว้น) ตั้งแต่เริ่มบัญญัติ Income and Corporation Taxes Act 1970 (c.10) โดยมาตรา 502 (เงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่)⁴⁵ ของกฎหมายดังกล่าวกำหนดข้อยกเว้นในการ

⁴³ Ibid.

⁴⁴ David B. Oliver, British tax review (United Kingdom: Sweet & Maxwell, 2000).

⁴⁵ **Section 502 of ICTA 1970. Requirement as to Residence**

Credit shall not be allowed under any arrangements against any of the United Kingdom taxes for any chargeable period unless the person in respect of whose income the United Kingdom tax is chargeable is resident in the United Kingdom for that period:

Provided that credit may be allowed by way of unilateral relief-

(a) for tax paid under the law of the Isle of Man or any of the Channel Islands, if the person in question is, for the chargeable period in question, resident either in the United Kingdom or in the Isle of Man or the Channel Islands, as the case may be, and

(b) for tax paid under the law of any territory and computed by reference to income from an office or employment the duties of which are performed wholly or mainly in that territory, against income tax chargeable under Schedule E and computed by reference to that income, if the

ให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรไว้ด้วยกัน 2 กรณี คือ (1) ภาษีที่เสียไปในประเทศไอซ์แลนด์ ออฟแมน หรือประเทศหมู่เกาะแซนแนล และ (2) ภาษีต่างประเทศที่เก็บจากเงินได้อันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงานหรือการว่าจ้างในต่างประเทศ

ภายหลังจากปี ค.ศ. 1988 จึงมีการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเพิ่มเติมสำหรับสาขาหรือตัวแทนของวิสาหกิจต่างประเทศ (สถานประกอบการถาวร) ซึ่งประกอบกิจการธนาคารในประเทศสหราชอาณาจักรและได้รับดอกเบี้ยจากประเทศที่สาม ตามมาตรา 794(2)(c) (เงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่)⁴⁶ ของ Income and Corporation Taxes Act 1988

ต่อมาในปี ค.ศ. 1993 ประเทศสหราชอาณาจักรได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศเพิ่มเติมกับสาขาหรือตัวแทนของบริษัทประกันชีวิตข้ามชาติ (Overseas life insurance company) ซึ่งประกอบธุรกิจในประเทศสหราชอาณาจักร ตามมาตรา 794(2)(d)⁴⁷ ซึ่งแก้ไขโดย

person in question is for the year of assessment in question resident either in the United Kingdom or in that territory.

⁴⁶ **Section 794(2)(c) of ICTA 1988. Requirement as to Residence**

(2) Credit may be allowed by way of unilateral relief—

(c) for tax paid under the law of any territory in respect of interest on a loan where the following conditions are fulfilled, namely—

(i) that the person in question is a company which, for the chargeable period in question, carries on a banking business in the United Kingdom through a branch or agency;

(ii) that the loan was made by the company through the branch or agency in the United Kingdom;

(iii) that the territory under whose law the tax was paid is not one in which the company is liable to tax by reason of domicile, residence or place of management; and

(iv) that the amount of relief claimed does not exceed (or is by the claim expressly limited to) that which would have been available if the branch or agency had been a company resident in the United Kingdom and the loan had been made by it in the course of its banking business.

⁴⁷ **Section 794(2)(d) of ICTA 1988. Requirement as to Residence (revised by FA 1993)**

(2) Credit may be allowed by way of unilateral relief—

(d) for tax paid under the law of any territory in respect of the UK branch income or UK branch gains of an overseas life insurance company for the chargeable period in question but only where the following conditions are fulfilled, namely—

(i) that the territory under whose law the tax was paid is not one in which the company is liable to tax by reason of domicile, residence or place of management; and

(ii) that the amount of relief claimed does not exceed (or is by the claim expressly limited to) that which would have been available if the branch or agency concerned had

Finance Act 1993 (c.34) สาเหตุของการขยายการให้เครดิตภาษีกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ โดย Finance Act 1993 (c.34) นั้นไม่ปรากฏแน่ชัด แต่คาดว่าเพื่อเป็นการแก้ไขมาตรา 794(2) เดิมซึ่งไม่ครอบคลุมถึงสถานประกอบการถาวรหรือสาขาของบริษัทประกันชีวิตข้ามชาติ เนื่องจากในคดี *Sun Life Assurance Co of Canada v Pearson (Inspector of Taxes)* ศาลอุทธรณ์ของประเทศสหราชอาณาจักรได้กลับคำพิพากษาของศาลสูง และปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้มาตรา 794(2) เดิม กับสาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของ Sun Life Assurance Co ซึ่งประกอบธุรกิจประกันชีวิตข้ามชาติ⁴⁸

และนับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000 เป็นต้นมา ประเทศสหราชอาณาจักรได้ขยายการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสาขาหรือตัวแทนของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรในทุกกรณี ไม่จำกัดเฉพาะตัวแทนหรือสาขาของธนาคารหรือบริษัทประกันชีวิตต่างประเทศอีกต่อไป ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติใหม่ในมาตรา 794(2)(bb) ของ Income and Corporation Taxes Act 1988 ซึ่งแก้ไขโดย Finance Act 2000 (c.17) และบัญญัติไว้ดังนี้

“มาตรา 794 เงื่อนไขการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

(1) ภายใต้บังคับของอนุมาตรา (2) การเครดิตภาษีจากภาษีในประเทศสหราชอาณาจักรสำหรับรอบระยะเวลาภาษีใดๆ ไม่ว่าในกรณีใดๆ ไม่อาจกระทำได้ เว้นแต่บุคคลซึ่งมีเงินได้หรือกำไรอันอาจเก็บภาษีในประเทศสหราชอาณาจักรได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรในรอบระยะเวลาภาษีนั้น

(2) เครดิตภาษีสามารถกระทำได้โดยวิธีการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว ได้แก่

(bb) ภาษีที่เสียไปภายใต้กฎหมายของต่างประเทศนอกเหนือจากประเทศสหราชอาณาจักร สำหรับเงินได้หรือกำไรที่อาจเก็บภาษีได้ของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(i) ประเทศที่จัดเก็บภาษีมิใช่ประเทศซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเพราะเหตุการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่บริหารจัดการ และ

been an insurance company resident in the United Kingdom and the income or gains in question had been income or gains of that company.

⁴⁸ UK's High Court, *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes)*, [1984] STC 461 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [10 September 2009]

(ii) จำนวนภาษีที่จะรับการขจัดต้องไม่เกิน (หรือถูกจำกัดอยู่ที่) จำนวนภาษีที่ต้องเสีย หากสาขาหรือตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและเงินได้หรือกำไรดังกล่าวเป็นเงินได้หรือกำไรของบุคคลดังกล่าว⁴⁹

บทบัญญัติในมาตรา 794(2)(bb) จะเริ่มมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 20 มีนาคม ค.ศ. 2000 เป็นต้นไป สาขาหรือตัวแทนของบุคคลที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร สามารถนำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศนอกเหนือจากในประเทศสหราชอาณาจักรมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียสำหรับเงินได้ของสาขาหรือตัวแทนในประเทศสหราชอาณาจักรได้ ภายใต้เงื่อนไขว่า บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรที่จะได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศนั้น ต้องไม่ได้เสียภาษีในประเทศดังกล่าวเพราะเหตุการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่บริหารจัดการในประเทศนั้น และจำนวนภาษีที่จะเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย หากสาขาหรือตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและเงินได้หรือกำไรดังกล่าวเป็นเงินได้หรือกำไรของบุคคลดังกล่าว

⁴⁹ **Section 794: Requirement as to residence**

(1) Subject to subsection (2) below, credit shall not be allowed under any arrangements against any of the United Kingdom taxes for any chargeable period unless the person in respect of whose income or chargeable gains the United Kingdom tax is chargeable is resident in the United Kingdom for that period.

(2) Credit may be allowed by way of unilateral relief—

(a) for tax paid under the law of the Isle of Man or any of the Channel Islands, if the person in question is, for the chargeable period in question, resident either in the United Kingdom or in the Isle of Man or any of the Channel Islands, as the case may be;

(b) for tax paid under the law of any territory and computed by reference to income from an office or employment the duties of which are performed wholly or mainly in that territory, against income tax chargeable under Schedule E and computed by reference to that income, **if the person in question is for the year of assessment in question resident either in the United Kingdom or that territory**; and

(bb) for tax paid under the law of any territory outside the United Kingdom in respect of the income or chargeable gains of a branch or agency in the United Kingdom of **a person who is not resident in the United Kingdom**, where the following conditions are fulfilled, namely—

(i) that the territory under whose law the tax was paid is not one in which the person is liable to tax by reason of domicile, residence or place of management; and

(ii) that the amount of relief claimed does not exceed (or is by the claim expressly limited to) that which would have been available if the branch or agency had been a person resident in the United Kingdom and the income or gains in question had been income or gains of that person.

อาจกล่าวได้ว่า ในปี ค.ศ. 2000 ประเทศสหราชอาณาจักรได้ปฏิรูประบบการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ Income and Corporation Taxes Act 1988 โดย Finance Act 2000 (Chapter 17) โดยการขยายขอบเขตการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวให้ครอบคลุมถึงบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรเป็นการทั่วไปและเท่าเทียมกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร ทั้งการเครดิตภาษีทางตรง (Foreign tax credit) และการเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying tax credit)

สาเหตุของการปฏิรูประบบการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวในปี ค.ศ. 2000 ดังกล่าวนั้น ไม่ปรากฏแน่ชัด แต่คาดว่าสาเหตุหลักน่าจะมาจากกระแสวิพากษ์วิจารณ์บทบัญญัติมาตรา 788* ของ Income and Corporation Taxes Act 1988 ว่า ส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับได้ไม่เต็มที่หรือไม่สมบูรณ์ โดยเฉพาะบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร เนื่องจากมาตรา 788 ระบุว่า “ภายใต้บังคับของมาตรา 794...” ซึ่งส่งผลให้การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นไปตามมาตรา 794 (เงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่)

ส่วนอีกสาเหตุหนึ่งเป็นเพราะผลคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปในคดี *Saint-Gobain*⁵⁰ ข้อเท็จจริงในคดีนี้เกี่ยวข้องกับสาขาหรือสถานประกอบการถาวรของบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศฝรั่งเศสในประเทศเยอรมนี ประเทศเยอรมนีได้ปฏิเสธสิทธิของสถานประกอบการถาวรในประเทศเยอรมนีในการได้รับการจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ในขณะที่บริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นในประเทศเยอรมนีได้รับการจัดภาษีซ้อนดังกล่าว ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่าวิธีปฏิบัติเช่นนั้นขัดต่อกฎหมายสหภาพยุโรป⁵¹

2. กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases)

สำหรับด้านรายจ่ายของสถานประกอบการถาวร กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งจ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิโดยที่หนี้ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจผู้จ่าย (Interest and royalties incurred and borne by PE) ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม

* มาตรา 788 (เดิม) เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการอนุมัติและการกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหราชอาณาจักรมีผลใช้บังคับ

⁵⁰ *Compagnie Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] ECR I-6161; C-307/97 [2000] STC 854.

⁵¹ Alastair Munro, *Double taxation relief*, 5th ed. (United Kingdom: LexisNexis Butterworths Tolley, 2002), pp. 33-34.

ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายอาจกล่าวอ้างว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้เพราะเงินได้จ่ายจากประเทศนั้น (ตามประโยคแรกของข้อ 11/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้) หรือเพราะหลักแหล่งเงินได้ตามกฎหมายภายในถือว่าดอกเบี่ยมีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย ถึงแม้ว่าดอกเบี่ยที่จ่ายจะเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่นอกประเทศผู้จ่ายก็ตาม (เช่น ประเทศอิตาลี สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย แคนาดา เนเธอร์แลนด์ สวิตเซอร์แลนด์ ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น)⁵² ในขณะที่ภาระนี้ดอกเบี่ยหรือค่าสิทธิดังกล่าวตกแก่สถานประกอบการถาวร ซึ่งส่งผลให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่อาจอ้างว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้เช่นกัน (ตามประโยคที่สองของข้อ 11/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้)

บทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD และ UN บัญญัติว่า

“5. ดอกเบี่ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี่ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี่ยขึ้น และดอกเบี่ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบี่ยเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”⁵³

บทบัญญัติข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ UN บัญญัติว่า

“5. ค่าสิทธิจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายค่าสิทธิไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหน้าที่ซึ่งต้องจ่ายค่าสิทธิขึ้น และค่าสิทธินั้นตกเป็น

⁵² Michele Gusmeroli, “Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1,” *IBFD European Taxation Bulletin* (January 2005): 6.

⁵³ **Article 11** of OECD/UN Model Convention:

“5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, **has in a Contracting State a permanent establishment** in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.” *[Emphasis added]*

ภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ คำสิทธิเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้นตั้งอยู่⁵⁴

ข้อความ “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง” ส่งผลให้ประโยคที่สอง ประโยคที่สอง ของข้อ 11(5) และข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับไม่สามารถบังคับได้ เนื่องจากสถานประกอบการถาวรไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศภาคีแต่ตั้งอยู่ในประเทศอีกประเทศหนึ่ง ผลที่ตามมาคือ ทั้งประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สามารถจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ย (หรือค่าสิทธิ)⁵⁵ ก่อให้เกิดปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนใน 2 ประเทศ

OECD ได้สังเกตเห็นถึงปัญหาดังกล่าวและเสนอให้แก้ไขบทบัญญัติในข้อ 11(5)⁵⁶ ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ ส่วนประเทศออสเตรเลียก็มีแนวทางแก้ไขปัญหาของตนภายใต้บทบัญญัติข้อ 11(5) ที่เรียกว่า “Australian Clause” (ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้กับบทบัญญัติข้อ 12(5) ได้เช่นเดียวกัน) ดังรายละเอียดต่อไปนี้

⁵⁴ **Article 12** of UN Model Convention:

“5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, **has in a Contracting State a permanent establishment** or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.” [Emphasis added]

⁵⁵ Paragraph 28 of OECD Commentary on Article 11(5) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 178.

⁵⁶ **Article 11** of OECD/UN Model Convention:

“5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness **on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment**, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.” [Emphasis added]

Article 12 of UN Model Convention:

“5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with **which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base**, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.” [Emphasis added]

2.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาของ OECD

ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนเกิดจากเงื่อนไขการ “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” ภายใต้ประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้⁵⁷

เพื่อให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายต้องผูกพันและสละสิทธิการจับเก็บภาษีให้กับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ถึงแม้ว่าสถานประกอบการถาวรจะตั้งอยู่นอกประเทศภาคีก็ตาม OECD Commentary ได้เสนอให้แก้ไขปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนโดยการแก้ไขข้อความ “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” เป็น “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐหนึ่งนอกเหนือจากรัฐที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่” ในประโยคที่สองในข้อ 11(5) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ เพื่อให้ข้อความในประโยคที่สองมีผลบังคับเหนือข้อความในประโยคแรกซึ่งถือว่าเงินได้เกิดขึ้นในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย ดังนี้

“... อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรในรัฐหนึ่งนอกเหนือจากรัฐที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบี้ยเช่นนี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”*

การแก้ไขประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ดังกล่าว จะส่งผลให้แหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิเกิดขึ้นในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ไม่ได้เกิดขึ้นในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายอีกต่อไป ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายจึงไม่มีสิทธิในการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ในขณะที่ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จากดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิได้ในฐานะประเทศ

⁵⁷ Paragraph 30 of OECD Commentary on Article 11(5), OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 179.

* "Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in **a State other than that of which he is a resident** a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated." ดูใน Paragraph 30 of OECD Commentary on Article 11, OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 179.

แหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียว นอกจากนี้ ยังมีความหมายเป็นนัยสำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้อาจไม่มีหน้าที่ต้องขจัดภาษีที่เสียไปในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ และประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย

ข้อสังเกต: การแก้ไขประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ตามข้อเสนอของ OECD ข้างต้น ต้องกระทำภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย และประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เป็นอย่างน้อย หากเพียงแต่แก้ไขบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ฉบับเดียว ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนจะยังคงไม่ได้รับการแก้ไข⁵⁸ OECD Commentary 1992 มีข้อผิดพลาดในการเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนดังกล่าวในขณะนั้น กล่าวคือ ย่อหน้าที่ 29 ของบทบัญญัติข้อ 11(5) ใน OECD Commentary 1992 ระบุว่า การแก้ไขข้อความในประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5) ต้องกระทำภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เพื่อผูกพันประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายสถานะอำนาจการจัดเก็บภาษีให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ต่อมาในการประชุม IFA Congress ที่กรุงลอนดอน ประเทศสหราชอาณาจักร ปี ค.ศ.1998 สมาชิกของคณะ Panel ส่วนหนึ่งมีความเห็นว่า แนวทางแก้ไขปัญหาที่กล่าวในย่อหน้าที่ 29 ดังกล่าวไม่ถูกต้องเพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ตามที่เสนอ) ไม่สามารถส่งผลกระทบต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งที่ไม่ได้แก้ไข⁵⁹ ผู้วิจัยเข้าใจว่า OECD คงพยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยใช้ประโยคที่สองของข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เพื่อให้เป็น “Source Tie-breaker Rule” ระหว่างสองประเทศนั้น แต่วิธีการเช่นนี้อาจขัดต่อบทบัญญัติข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบซึ่งกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งมีผลบังคับได้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีเท่านั้น หากได้มีผลถึงผู้รับเงินได้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคี ต่อมา OECD Commentary 2005 จึงได้แก้ไขข้อความใน OECD Commentary 1992 โดยกำหนดให้ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนควรได้รับการแก้ไขภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ตามที่ปรากฏใน OECD Commentary ฉบับปัจจุบัน

⁵⁸ Michele Gusmeroli, “Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1,” *IBFD European Taxation Bulletin* (January 2005): 7.

⁵⁹ John Avery Jones and Catherine Bobbett, “Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London,” *IBFD Bulletin* (January 1999): 19.

OECD ยังได้เสนอว่าปัญหาภาษีซ้อนอันเกิดจากแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนดังกล่าวยังสามารถแก้ไขได้โดยความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Agreement) อีกทางหนึ่งด้วย⁶⁰

2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีแนวทางในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนอันเกิดจากแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนที่คล้ายกับวิธีที่ OECD ได้เสนอในหัวข้อ 2.1 กล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียได้แก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจากเดิมที่ว่า “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญา⁶¹รัฐหนึ่ง” เป็น “มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญา⁶¹รัฐหนึ่งหรือนอก⁶¹รัฐผู้ทำสัญญาทั้งสอง” ข้อความดังกล่าวเป็นที่รู้จักกันในชื่อว่า “Australian Clause” ปรากฏตามตัวอย่างบทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและประเทศไทย ดังนี้

“5. ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญา⁶¹รัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือรัฐนั้นเอง หรือส่วนราชการ หรือองค์การบริหารของรัฐนั้น หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น หรือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเพื่อวัตถุประสงค์ทางด้านภาษีอากรของรัฐ อย่างไรก็ตามในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา⁶¹รัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญา⁶¹รัฐหนึ่ง หรือนอก⁶¹รัฐผู้ทำสัญญา⁶¹ทั้งสอง อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ดอกเบี้ยเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้นตั้งอยู่”⁶¹

จากบทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศออสเตรเลียซึ่งระบุข้อความเพิ่มเติมว่า “หรือนอก⁶¹รัฐผู้ทำสัญญา⁶¹ทั้งสอง” ส่งผลให้สถานประกอบการถาวรที่ก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยไม่จำเป็นต้องตั้งอยู่ในประเทศภาคี และประเทศถิ่นที่อยู่ของ

⁶⁰ Paragraph 30 of OECD Commentary on Article 11 อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 179.

⁶¹ **Article 11(5) of Australia-Thailand Double Tax Agreement:**

“5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is that State itself or a political or administrative subdivision of that State or a local authority of that State or a person who is a resident of that State for the purposes of its tax. Where, however, the person paying the interest, whether a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State **or outside both Contracting States** a permanent establishment or fixed base in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment or fixed base, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.” [emphasis added]

สำนักงานใหญ่ไม่มีสิทธิในการเก็บภาษีจากดอกเบี้ยที่จ่ายในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ ดอกเบี้ยดังกล่าวจึงถือว่ามิใช่แหล่งเงินได้ในประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เพียงแห่งเดียว ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนที่เกิดจากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายทั้งในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จึงได้รับการแก้ไข

สาเหตุที่ประเทศออสเตรเลียแก้ไขข้อความในประโยคที่สองของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศอื่นๆ เพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีวิสาหกิจผู้จ่ายมีสถานประกอบการถาวรในประเทศหนึ่ง แต่ได้จ่ายดอกเบี้ยไปยังผู้มีเงินได้ (ผู้รับ) ในประเทศที่สามนั้น เนื่องจากประเทศออสเตรเลียได้ตระหนักถึงความชัดเจนของแหล่งเงินได้ซึ่งนำไปสู่อำนาจในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศภาคี อีกทั้งหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ยังสอดคล้องกับกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียซึ่งถือว่าประเทศที่สถานประกอบการถาวรเป็นประเทศแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ย ในกรณีที่หนี้หรือหน้าที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร

สำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ผู้รับ) เมื่อปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหมดไป จึงไม่มีปัญหาว่าประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีในทั้งสองประเทศ (Double Credit) หรือไม่อีกต่อไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

วิเคราะห์หน้าที่การจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

ดังกล่าวเบื้องต้นในบทที่ 2 ของวิทยานิพนธ์ กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Cases) มักก่อให้เกิดสภาพปัญหาภาษีโดยทั่วไปดังต่อไปนี้

(ก) ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International Juridical Double Taxation) ซึ่งเกิดจากการที่เงินได้มีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีใน 3 ประเทศ

(ข) ปัญหาขอบเขตและหน้าที่การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนของประเทศไทย ภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

(ค) ปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ของประเทศไทย

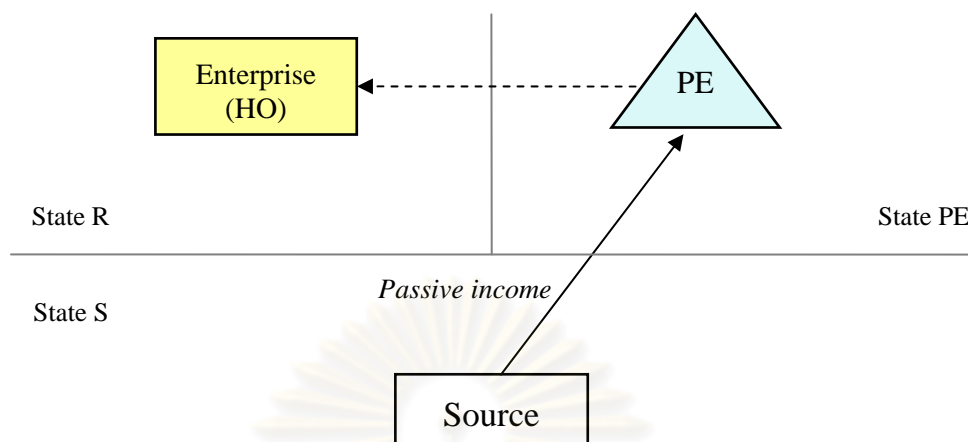
ในบทที่ 4 นี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ถึงปัญหาดังกล่าวโดยแยกพิจารณากรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเป็น 2 กรณี คือ (1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุน (ประเทศถิ่นที่อยู่) หรือประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) และ (2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้ย้ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ประเทศที่สาม) มีรายละเอียดดังนี้

1. กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม

(Typical Triangular Case)

กรณีที่วิสาหกิจ (สำนักงานใหญ่) ในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากการลงทุน เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ (Passive Income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม ซึ่งมีความเกี่ยวข้งในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Effectively connected and attributable to PE) ธุรกรรมในลักษณะดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนซึ่งไม่อาจขจัดได้ถึงแม้ระหว่าง 3 ประเทศจะมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน เนื่องจากมีข้อจำกัดในการจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งในกรณีที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุนโดยมีสถาน

ประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Home Country) หรือกรณีที่ประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศโดยเป็นประเทศที่ตั้งของสถานประกอบการถาวร (PE Host Country)



ภาพที่ 7: กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases)

ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ถึงปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศที่เกิดขึ้น ปัญหาขอบเขตและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย รวมถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยแยกพิจารณาเป็น 2 กรณี ดังนี้

- (1) กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ - ประเทศ R)
- (2) กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย (ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ - ประเทศ PE)

หมายเหตุ: กรณีสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศ R ได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Active Income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศ S ในกรณีเช่นนี้ปัญหาการซ้ำซ้อนจะไม่เกิดขึ้นหากทั้ง 3 ประเทศมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน เพราะเงินได้จากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สาม (ประเทศ S) จะได้รับยกเว้นภาษีในประเทศ S ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าสำนักงานใหญ่ ก. หรือสถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่ ก. ต้องไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศ S ดังนั้น ผู้วิจัยจึงไม่วิเคราะห์ถึงกรณีเงินได้ที่เป็นของสถานประกอบการถาวรเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income)

อย่างไรก็ดี กรณีสถานประกอบการถาวรไปประกอบธุรกิจในประเทศที่สามด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สาม (Sub Permanent Establishment) ก็จะก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐใน 3 ประเทศได้เช่นกัน แต่กรณีดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

เกิดขึ้นเลย หรือหากประเทศไทย (R) ให้การจัดภาษีซ้อนเพียงประเทศเดียวโดยประเทศ PE ไม่ให้การจัดภาษีในประเทศ S เลย สำนักงานใหญ่ ก. จะมีภาระภาษีดังนี้

การจัดภาษีซ้อน	เงินได้ทั่วโลก	ประเทศไทย R เงินได้: 0		ประเทศ PE เงินได้: 0		ประเทศ S เงินได้: 200		รวมภาษีทั่วโลก
		เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	ภาษี 30% CIT	เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	ภาษี 30% CIT + 10% Profit Tax	เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	ภาษี 15% WHT	
ไม่มีการจัดภาษีซ้อน	200	200+0+0	60	200 + 0	60 + 14 = 74	200	30	164
ประเทศ R ยกเว้น	200	0	0	200 + 0	60 + 14 = 74	200	30	104
ประเทศ R ให้เครดิตแบบธรรมดา	200	200+0+0	60-74-30 = (-44) = 0	200 + 0	60 + 14 = 74	200	30	104

(ตารางที่ 1: ภาระภาษีกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ)**

จากตารางจะเห็นว่า สำนักงานใหญ่ ก. ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั้งในประเทศแหล่งเงินได้ (S) ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE) และยังคงต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศไทย (R) อีก หากไม่มีประเทศใดให้การจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นเลย สำนักงานใหญ่ ก. จะต้องแบกรับภาระภาษีทั้งสิ้นจำนวนถึง 164 ล้านบาท จากเงินได้ที่ได้รับจำนวน 200 ล้านบาท ภาระภาษีทั่วโลกจำนวน 164 ล้านบาทนับว่าเป็นจำนวนที่สูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่สำนักงานใหญ่ ก. ไม่ลงทุนในประเทศที่สามผ่านสถานประกอบการถาวร ซึ่งสำนักงานใหญ่ ก. จะมีภาระภาษีทั่วโลกจำนวน 90 ล้านบาท (ประกอบด้วยภาษีในประเทศ S จำนวน 30 ล้านบาทและภาษีในประเทศไทย (R) อีกจำนวน 60 ล้านบาท)

เงินได้ที่มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร (Effectively-connected Income) หรือหลักแหล่งเงินได้ที่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE เป็นต้น ประกอบกับประเทศ PE มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของสถานประกอบการถาวรที่ได้รับจากต่างประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE เพราะเงินได้ดังกล่าวถือเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจ (Business Profits) ของสถานประกอบการถาวรโดยผลของบทบัญญัติข้อ 21(2) (เงินได้อื่น) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ PE ซึ่งกำหนดให้ประเทศ PE มีอำนาจจัดเก็บภาษี (Non-exclusive Taxing Right) หากเงินได้ที่ได้รับเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรแต่ได้รับจากแหล่งเงินได้นอกประเทศภาคี (ประเทศ S) และให้ใช้บทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) บังคับ

** เพื่อแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีที่ชัดเจนของเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศ S ซึ่งเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม ผู้วิจัยได้กำหนดให้สถานประกอบการถาวรไม่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ PE และสำนักงานใหญ่ ก. ไม่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย (R) เลย นอกจากนี้ อัตราภาษีเป็นปัจจัยที่แปรผันได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงกำหนดให้ทุกประเทศจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่อัตราร้อยละ 30 เท่ากัน

หากประเทศไทย (R) ให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวร ภาษีในประเทศ S จะไม่สามารถได้รับการขจัดหรือบรรเทาเนื่องจากเงินได้ที่ได้รับจากประเทศ S เป็นส่วนหนึ่งของกำไรของสถานประกอบการถาวร เมื่อประเทศไทย (R) ให้การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวแล้ว จึงไม่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยและไม่มีเหตุผลใดที่ประเทศไทย (R) ต้องให้การขจัดภาษีในประเทศ S อีก ดังนั้น คงเหลือภาระภาษีทั่วโลกของสำนักงานใหญ่ ก. จำนวน 104 ล้านบาท ถ้าหากประเทศไทย (R) ให้การขจัดภาษีด้วยวิธีเครดิตแบบธรรมดา จะมีภาษีส่วนเกินที่ไม่ได้รับการขจัดจำนวน 44 ล้านบาท คงเหลือภาระภาษีทั่วโลกของสำนักงานใหญ่ ก. จำนวน 104 ล้านบาทเช่นกัน (ดังจะอธิบายต่อไป) แต่เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่สำนักงานใหญ่ ก. ไม่ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรสำนักงานใหญ่ ก. จะมีภาระภาษีทั่วโลกจำนวน 30 ล้านบาทเท่านั้น ไม่ว่าประเทศไทย (R) จะให้การขจัดภาษีด้วยวิธียกเว้นหรือวิธีเครดิตแบบธรรมดา

หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเภทควรแยกวิเคราะห์เป็น 2 กรณี ได้แก่ การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวลรัษฎากรและการขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายด้วยวิธีเครดิตหรือวิธียกเว้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

(ก) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ประมวลรัษฎากรได้ให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 65 โดยยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศแต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากแหล่งต่างประเทศนั้น (วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดา) เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 นั้น ให้เฉพาะกับนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตได้จะต้องเป็นภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศเนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศหรือเนื่องจากเงินได้ที่ได้รับจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งเป็นภาระสุดท้าย (Final Tax)

ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรสำนักงานใหญ่ ก. ได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม ภาษีที่สำนักงานใหญ่ ก. สามารถนำมาเครดิตได้ในประเทศไทยภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 จะต้องเป็นภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศ PE ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้ที่เสียไปในประเทศ PE ซึ่งคำนวณจากกำไรสุทธิซึ่งได้รวมเงินได้จากประเทศ S และภาษีกำไรส่งออกหรือภาษีกำไรของสาขา (หากมี) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ประเทศที่สาม (ประเทศ S) จัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ เพราะบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 นั้นครอบคลุมไม่ถึงภาษีในประเทศ S อย่างไรก็ตาม ภาษีในประเทศ S ที่ไม่ได้

รับการจัดโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ยังคงสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้

สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ยกเว้นเงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจากต่างประเทศตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่ ก. ได้รับเงินปันผลจากประเทศ S สำนักงานใหญ่ ก. อาจขอใช้สิทธิการจัดภาษีซ้อนภายใต้กฎหมายภายในทั้ง 2 ฉบับ ในเวลาเดียวกัน ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เพื่อยกเว้นเงินปันผลที่สถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ได้รับจากประเทศ S เมื่อสำนักงานใหญ่ ก. นำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นรายได้ในประเทศไทยตามหลักเงินได้ทั่วโลก และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 เพื่อเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE จากการประกอบกิจการในประเทศ PE

อนึ่ง การตีความกฎหมายดังกล่าวตามตัวอักษรอาจก่อให้เกิดความเข้าใจในหน้าที่การบรรเทาภาษีซ้อนของประเทศไทยได้ เพราะเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศ S และภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ล้วนอยู่ภายใต้ความหมายตามตัวอักษรของบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับการตีความตามตัวอักษรอย่างเคร่งครัดและเห็นว่ายังต้องพิจารณาเหตุผลเรื่อง **“ฐานภาษี”** ประกอบด้วย กล่าวคือ เมื่อเงินปันผลที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศ S ถือเป็นเงินได้ของสำนักงานใหญ่ ก. ตามหลักเงินได้ทั่วโลกและได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยโดยไม่ต้องนำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 แล้ว สำนักงานใหญ่ ก. จะไม่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เมื่อไม่มีภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทยแล้ว ประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 อีก อย่างไรก็ตาม ภาษีในประเทศ PE ที่ไม่ได้รับการจัดโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ยังคงสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้

จะเห็นว่า ภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศมีแนวโน้มว่าจะไม่ได้รับการจัดด้วยกลไกและวิธีการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวลรัษฎากร เนื่องจากบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 สามารถจัดเฉพาะภาษีที่เสียไปในประเทศ PE แต่ไม่อาจจัดภาษีที่เสียไปในประเทศ S ได้ นอกจากนี้ ประเทศไทยขอที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 หากสถานประกอบการถาวรได้รับเงินปันผลจากประเทศที่สามซึ่งได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

(ข) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อประเทศ S จ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิซึ่งเกี่ยวข้องกับในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ของสำนักงานใหญ่ ก. ประเทศ R มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการลงทุนในประเทศ S ตามหลักเงินได้ทั่วโลกและภายใต้บทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S ประเทศ R จึงมีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนที่ถูกจัดเก็บในประเทศ S ตามบทบัญญัติข้อ 23 (การขจัดภาษีซ้อน) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S

เมื่อเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศที่สาม (ประเทศ S) มีความเกี่ยวข้องกับในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE บทบัญญัติข้อ 21(2) (เงินได้อื่น) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE กำหนดให้ประเทศ PE มีอำนาจจัดเก็บภาษี (Non-exclusive Taxing Right) สำหรับเงินได้จากประเทศที่สามนั้น เสมือนว่าเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง และให้ใช้บทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) บังคับ นอกจากนี้ ประเทศ PE ยังอาจจัดเก็บภาษีกำไรส่งออกเมื่อส่งกำไรกลับไปยังประเทศ R อีกครั้ง โดยประเทศ R มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศ PE สำหรับเงินได้ซึ่งเป็นของสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 (การขจัดภาษีซ้อน) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE* ดังนั้น เมื่อวิสาหกิจไทยส่งออกการลงทุนโดยมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย (R) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับจะเป็นอย่างไรขึ้นอยู่กับวิธีการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

1) กรณีประเทศไทยใช้วิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit)

ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้วิธีเครดิตแบบธรรมดาในการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ในขณะเดียวกัน บทบัญญัติว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S ก็กำหนดให้ประเทศไทยให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตธรรมดาสำหรับเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สาม (S) ในกรณี

* Paragraph 10 of OECD Commentary on Article 23: "Where a resident of State R derives income from a third State through a permanent establishment which he has in State E, such State E may tax such income (except income from immovable property situated in the third State) if it is attributable to such permanent establishment (paragraph 2 of Article 21). State R must give relief under Article 23 A or Article 23 B in respect of income attributable to the permanent establishment in State E...." ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 260.

เช่นนี้ประเทศไทย (R) มีความผูกพันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S ดังนี้

- การบรรเทาภาษีในประเทศที่สาม (S) ได้แก่ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S (อัตราร้อยละ 15)
- การบรรเทาภาษีในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE) ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สถานประกอบการถาวรเสียไปในประเทศ PE เนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศ PE (อัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ) และภาษีกำไรส่งออกหรือภาษีกำไรของสาขา (อัตราร้อยละ 10) (ถ้ามี) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE

เนื่องจากประเทศที่สาม (S) จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S ในขณะที่ประเทศ PE ก็จัดเก็บภาษีจากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรซึ่งรวมถึงแหล่งเงินได้จากต่างประเทศด้วย ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE ดังนั้น สำหรับประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ผลที่ตามมาในทางทฤษฎี คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับอาจมีผลบังคับในส่วนเงินได้จากการลงทุนในประเทศ S และกำไรของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ตามลำดับ ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ประเทศไทยมีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ ข้างต้นหรือไม่ หากประเทศ PE ไม่ให้การขจัดหรือบรรเทาภาษีที่เสียในประเทศที่สาม (S) กระบวนการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับจะเป็นเช่นไร* ดังกล่าว หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายของประเทศไทย (ประเทศถิ่นที่อยู่) ในการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ มีความเป็นไปได้ 2 แนวทางดังนี้

1.1) ประเทศไทย (R) ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ

OECD และนักวิชาการในต่างประเทศมีความเห็นในแนวทางเดียวกันว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับมีผลบังคับพร้อมๆ กัน เมื่อผู้จ่ายเงินได้ในประเทศ S จ่ายเงินได้

* “การบรรเทาภาษีซ้อนโดยประเทศ R ก่อให้เกิดประเด็นคำถามขึ้นหลายประเด็น ประเทศ R ต้องให้การบรรเทาภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE นอกจากนี้ ประเทศ R ต้องให้การบรรเทาสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ S ประเด็นที่เกิดขึ้นคือผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศ R สามารถขอรับการบรรเทาภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรซึ่งได้รวมเงินได้จากประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-PE และการบรรเทาภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศ S (อีกครั้ง) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-S” ดูใน Kees Van Raad, “Triangular cases,” *IBFD European Taxation Bulletin* (September 1993): 299.

ไปยังสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE¹ หมายความว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) อาจต้องให้การขจัดภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่เสียไปทั้งในประเทศ PE และประเทศ S* นอกจากนี้ OECD Commentary 1977 ของบทบัญญัติข้อ 23 (การขจัดภาษีซ้อน)** ยังกล่าวเป็นนัยว่า ประเทศ R มีหน้าที่ผูกพันภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับทั้งประเทศ PE และประเทศ S

ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ควรมีหน้าที่ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S เพราะการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นเป็นภาระผูกพันของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับ นอกจากนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อนยังมีเหตุผลสมควรและมีความจำเป็นต้องให้การขจัดภาษีมากกว่า 1 ครั้ง เนื่องจากเงินได้จำนวนเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันถึง 3 ครั้งใน 3 ประเทศ (หรือ 4 ครั้ง หากประเทศ PE จัดเก็บภาษีกำไรส่งออกหรือกำไรของสาขา)

ในกรณีที่ประเทศ PE ไม่ได้ให้การขจัดภาษีซ้อนในประเทศ S การที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S จะไม่ทำให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในการบรรเทาภาษี (Multiple Tax Relief) ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) จึงมีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีที่เสียในทั้งประเทศ PE และประเทศ S ที่ยังไม่ได้รับการขจัดโดยประเทศ PE แต่หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า ประเทศ PE ได้ให้การขจัดภาษีที่เสียไปในประเทศ S ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศ S แล้ว ก็ย่อมมีเหตุผลสมควรสำหรับประเทศ

¹ John Avery Jones and Catherine Bobbett, "Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London," *IBFD Bulletin* (January 1999): 17.

* "สำหรับประเทศ R สนธิสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับ (สนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-S และสนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-PE) มีผลบังคับในเชิงหลักการ (*For State R, both treaties (R-S and R-P) are in principle applicable*) ซึ่งได้แก่ สนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-S เนื่องจากเงินได้นั้นมาจากประเทศ S ไปยังประเทศ R และสนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-PE เนื่องจากเงินกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ PE สมมุติว่าประเทศ R จัดเก็บภาษีกำไรของสถานประกอบการถาวรซึ่งรวมเงินได้ของประเทศ S อยู่ด้วยและให้เครดิตภาษี โดยทั่วไป ภาษีที่เสียในประเทศ PE ถือเป็นเครดิตภาษีดังกล่าว แต่ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R-S ประเทศ R จำต้องให้การขจัดภาษีซ้ำซ้อนด้วย ทั้งนี้ เป็นไปตามกฎเกณฑ์สำหรับธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งประเทศ R ต้องให้การขจัดภาษีซ้อน โดยยอมให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศ S ออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศ R ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากประเทศ S" ดูใน OECD, "Triangular Cases," in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, p. R11-5.

** "กรณีที่มีประเทศเข้ามาเกี่ยวข้องกับมากกว่า 2 ประเทศ (หรือกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ) ก่อให้เกิดปัญหาหลายประการภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE และสนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S ด้วย โดยอาจมีการโต้แย้งว่าบทบัญญัติของสนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE ซึ่งบังคับให้ประเทศ R ต้องให้เครดิตหรือยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศที่สามอาจทำให้สถานประกอบการถาวรได้รับการอนุเคราะห์ที่ดียิ่งกว่าที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ PE ได้รับ" ดูใน Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 962.

ถิ่นที่อยู่ (R) ที่จะปฏิเสธการให้เครดิตกับภาษีที่ประเทศ S จัดเก็บเพราะภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศ S ได้รับการจัดโดยประเทศ PE แล้ว ดังนั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ไม่อาจปฏิเสธการให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีในประเทศ S) โดยยกเหตุข้อโต้แย้งเกี่ยวกับความซ้ำซ้อนในการบรรเทาภาษีที่อาจเกิดขึ้นได้กรณีที่ประเทศ PE ให้เครดิตภาษีในประเทศ S ไปแล้ว* เว้นแต่จะปรากฏข้อเท็จจริงว่าประเทศ PE ได้ให้การจัดหรือบรรเทาภาษีในประเทศ S ไปแล้ว

อย่างไรก็ดี มีประเด็นการถกเถียงว่า ถึงแม้ว่าประเทศ PE ได้ให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศ S ไปแล้ว การที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) จะให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศ S อีก อาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการบรรเทาภาษี (Multiple Tax Relief) ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) จึงควรให้เครดิตภาษีเฉพาะภาษีที่เสียในประเทศ PE ไม่รวมถึงภาษีที่เสียในประเทศ S ความกังวลดังกล่าวสืบเนื่องมาจากการที่ OECD Commentary ได้สันนิษฐานว่าประเทศ PE มีหน้าที่ให้เครดิตภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศ S ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร²

Prof. Kees van Raad ได้ให้ความเห็นในประเด็นข้างต้นว่า เงินได้จากประเทศ S อาจไม่ต้องเสียภาษีเลย หากประเทศ PE ให้การจัดภาษีที่เสียในประเทศ S และประเทศ R ให้การจัดภาษีที่เสียไปทั้งประเทศ PE และประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S อีก (ตามลำดับ) เพราะมีการให้เครดิตหรือการบรรเทาภาษีรวม 3 ครั้ง (Triple Tax Reliefs) แต่อย่างไรก็ดี Prof. Kees van Raad³ ได้สรุปว่า ความซ้ำซ้อนในการให้เครดิตหรือบรรเทาภาษี (Multiple Tax Credits) สำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันนั้นจะไม่เกิดขึ้น เพราะการที่ประเทศ PE ให้เครดิตภาษีในประเทศ S จะลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศ PE ลงและส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศ R ลดลงในท้ายที่สุด

สรุป การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับควบคู่กันในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศยังคงเป็นเรื่องถกเถียงของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) สำหรับความเป็นไปได้

* John F. Avery Jones ได้ให้ความเห็นสำหรับข้อโต้แย้งในประเด็นนี้ว่า “หลายประเทศ (ประเทศ PE) ไม่อาจให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรได้โดยให้เหตุผลว่าอาจเกิดการให้เครดิตซ้ำซ้อนโดยประเทศ PE และประเทศ R เป็นข้อโต้แย้งที่ไม่ถูกต้อง” ดูใน John F. Avery Jones, “The non-discrimination article in tax treaties: Part 2,” *British Tax Review* 11/12 1991 (1991): 450. ในทางกลับกัน การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีในประเทศ S เพียงเพราะประเทศ R เกรงว่าอาจเกิดการให้เครดิตซ้ำซ้อนโดยประเทศ PE เป็นข้อโต้แย้งในทำนองเดียวกันซึ่งไม่ถูกต้อง (เว้นแต่จะปรากฏข้อเท็จจริงเช่นว่านั้น)

² OECD Commentary 1977 (Article 24) อ้างใน Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 1129.

³ Kees Van Raad, “Triangular cases,” *IBFD European Taxation Bulletin* (September 1993): 299.

และเป็นข้อพิจารณาของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ในการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S แต่ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ประเทศไทยมีหน้าที่การจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับจริง อีกทั้ง การให้เครดิตภาษีในประเทศ PE และประเทศ R 2 ครั้งภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ฉบับ ไม่ได้ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการบรรเทาภาษี (Multiple Tax Relief) แต่จำเป็นต้องกระทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดภาษีซ้ำซ้อนใน 3 ประเทศที่เก็บจากเงินได้จำนวนเดียวกัน* อย่างไรก็ตาม ภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในทั้งสองประเทศ อาจไม่ได้รับการจัดทั้งหมด เนื่องจากมีข้อจำกัดเรื่องจำนวนเครดิตภาษีสูงสุด (Maximum tax credit) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S และสามารถเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังกล่าว

1.2) ประเทศไทย (R) ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE เพียงฉบับเดียว

ถึงแม้ว่าในทางทฤษฎี ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) จะมีความผูกพันต้องให้การ จัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับ ประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับ แต่หากประเทศถิ่นที่อยู่ต้องแบกรับหน้าที่การจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นใน หลายประเทศไว้เพียงประเทศเดียว อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเรื่องการจัดสรรรายได้ ภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หนึ่งของการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) อาจปฏิเสธการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม (ประเทศ S) ถึงแม้ว่าประเทศ PE จะไม่ให้การจัดหรือบรรเทาภาษีที่เสียไปในประเทศ S เลยก็ตาม เนื่องจากเงินกำไรของ สถานประกอบการถาวรได้รวมเงินได้จากประเทศ S และประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ได้ให้เครดิตภาษี สำหรับเงินได้ดังกล่าวไปแล้วภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE ภายใต้แนวทางดังกล่าว ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) จึงอาจปฏิเสธการให้เครดิตภาษีที่เสียไปใน ประเทศ S เพราะได้ให้การจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็น ฐานเงินได้จำนวนเดียวกันแล้ว

* “หน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนคนละฉบับนั้นมีอยู่จริงและไม่อาจมองข้าม อีกทั้ง เนื่องจากไม่มีกรณีการหลีกเลี่ยงภาษี ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีความจำเป็นต้องให้เครดิตภาษี 2 ครั้ง ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ฉบับกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งแบกรับภาระภาษีซ้ำซ้อนใน 3 ประเทศสำหรับเงิน ได้จำนวนเดียวกัน” ดูใน Francisco Alfredo Garcia Prats, “Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation: Rethinking the subjective scope of double tax treaties,” *InterTax* 1994/11 (1994): 477.

อย่างไรก็ตาม เมื่อประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ แนวทางการให้การ จัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE เพียงฉบับเดียว โดยปฏิเสธรการให้เครดิตภาษีในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและ ประเทศ S อีกฉบับหนึ่ง อาจถูกโต้แย้งว่าเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 26 (หลักสัญญาต้อง เป็นสัญญา หรือ *Pacta sunt servanda*) ของอนุสัญญากรุงเวียนนาซึ่งกำหนดว่า “อนุสัญญาทุก ฉบับมีผลบังคับผูกพันระหว่างประเทศภาคีของอนุสัญญาฉบับนั้นและประเทศภาคีต้องปฏิบัติตาม ด้วยความสุจริต”⁴ และละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 27 (กฎหมายภายในและการเคารพ อนุสัญญา) ของอนุสัญญากรุงเวียนนาซึ่งกำหนดว่า “ประเทศภาคีไม่อาจอ้างกฎหมายภายในมา เป็นเหตุเมื่อไม่สามารถปฏิบัติตามอนุสัญญาได้...”^{5,*}

จากแนวทางที่ 1.1) และ 1.2) ข้างต้น เมื่อประเทศไทยให้การจัดภาษีซ้อน ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตแบบธรรมดา ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางแรกในข้อ 1.1) การให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศ ไทยทำกับประเทศ PE และประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับ การปฏิเสธรการให้เครดิตภาษีในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ S ถือเป็นการละเมิดอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยและประเทศ S และอาจละเมิดบทบัญญัติข้อ 26 และ 27 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 ในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ** แต่ทั้งนี้ เครดิตภาษีที่ เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S รวมกันต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากประเทศ S อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ตาม ภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย มักจะมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S แนวทางการจัดภาษี ซ้อนของประเทศไทยดังกล่าวจึงมีแนวโน้มว่าจะส่งผลให้เกิดภาษีต่างประเทศส่วนเกินที่ไม่ได้รับ

⁴ **Article 26 of Vienna Convention 1969 - “Pacta sunt servanda”:**

Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.

⁵ **Article 27 of Vienna Convention 1969 - Internal Law and Observance of Treaties:**

A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty. This rule is without prejudice to Article 46.

* “ในด้านหนึ่ง เป็นที่เห็นพ้องว่าประเทศ R ผู้ผูกพันที่ต้องให้การบรรเทาภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ฉบับ วิธีการแก้ไขปัญหาก็ถูกต้องในทางเทคนิคคือการให้การบรรเทาภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับแก่ผู้เสียภาษี: ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับฐานภาษีเป็นข้อโต้แย้งที่ไม่มีเหตุผลและละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 27 ของ อนุสัญญากรุงเวียนนา....” ดูใน Michele Gusmeroli, “Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1,” *IBFD European Taxation Bulletin* (January 2005): 5.

** ถึงแม้ว่าประเทศไทยไม่ได้เข้าเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 แต่อนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 ว่าด้วยกฎเกณฑ์แห่งอนุสัญญา ก็เป็นที่ยอมรับว่ามีผลบังคับในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีต ประเพณีระหว่างประเทศ

การเครดิต (Excess tax credit) ในประเทศไทย อีกทั้ง ประมวลรัษฎากรไม่อนุญาตให้นำภาษี ส่วนเกินดังกล่าวไปสะสมไปใช้ในปีภาษีถัดไปได้ ดังนั้น โอกาสที่ภาษีที่เสียไปในทั้งประเทศ PE และประเทศ S จะได้รับการขจัดทั้งหมดโดยประเทศไทยและไม่เกิดเครดิตภาษีส่วนเกินจึง เป็นไปได้ยาก

สรุปว่า กลไกการขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายด้วยวิธีเครดิตภาษี (Ordinary Tax Credit Method) ของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ ไม่สามารถแก้ไขปัญหามาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้

2) กรณีประเทศไทยใช้วิธียกเว้น (Exemption Method)

หมายถึง กรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่งที่ประเทศถิ่นที่อยู่ทำกับ ประเทศ PE หรือประเทศ S กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้น (อนุสัญญา ภาษีซ้อนฉบับแรก) แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่งกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ขจัดภาษีซ้อน ด้วยวิธีเครดิตภาษี (อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง) ดังนี้

กรณี (ก) ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ยกเว้นเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวร ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE แต่ให้เครดิตภาษีภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S หรือ

กรณี (ข) ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ยกเว้นเงินได้จากประเทศ S ภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S แต่ให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศ R และประเทศ PE

เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้น กรณี (ก) หรือ (ข) ผู้วิจัยพบว่า หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ฉบับ มี แนวทางที่แตกต่างกัน 2 แนวทาง ดังนี้

2.1) ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นและวิธี เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ

นักวิชาการกลุ่มแรกมีความเห็นว่าประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีหน้าที่ผูกพันและ ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S แต่ละฉบับ แยกจากกันเป็นเอกเทศ โดยไม่คำนึงว่าเมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ยกเว้นภาษีสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศ R และประเทศ PE หรือยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษี ซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S แล้ว จะไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (R)

สำหรับเงินได้ดังกล่าวอีก ดังนั้น ถึงแม้ว่าจะไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) แต่ถ้าหากอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่งกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิต ประเทศถิ่นที่อยู่ (ประเทศไทย) ย่อมผูกพันและมีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE หรือภาษีที่เสียไปในประเทศ S (แล้วแต่กรณี) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นๆ โดยไม่ต้องคำนึงถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่งซึ่งได้ยกเว้นภาษี นอกจากนี้ แนวทางการขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ดังกล่าว สอดคล้องกับหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา (*Pacta sunt servanda*) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 26 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ซึ่งกำหนดให้ประเทศภาคีผูกพันและต้องปฏิบัติตามอนุสัญญาฉบับนั้นด้วยความสุจริต และเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี การให้การขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับเป็นเอกเทศและเคร่งครัดดังกล่าว อาจส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ต้องแบกรับภาระการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S (กรณี (ก)) หรือภาษีที่เสียไปในประเทศ PE (กรณี (ข)) ทั้งๆ ที่ไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผลมากจากการยกเว้นภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่ง นอกจากนี้ ยังเป็นการบั่นทอนจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้อื่นซึ่งมีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) หรือในประเทศอื่น ๆ เพราะการให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศ PE หรือ S (แล้วแต่กรณี) จะลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) สำหรับเงินได้แหล่งอื่น ๆ ที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) หรือในประเทศอื่น

2.2) ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียว

ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่งที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ทำกับประเทศ PE หรือประเทศ S กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้น เช่น กรณี (ก) ข้างต้น นักวิชาการกลุ่มที่สองมีความเห็นว่า เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ยกเว้นเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ต้องสละสิทธิในการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าว และไม่ควรให้เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับเงินได้ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) อีก ถึงแม้ว่าหน้าที่เครดิตภาษีจะถูกกำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่ง นอกจากนี้ การให้เครดิตภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศ S ยังเป็นการบั่นทอนฐานภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) เพราะการให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศ S (ทั้งๆ ที่เงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรซึ่งรวมเงินได้จากประเทศ S ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่แล้ว) จะลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) สำหรับเงินได้จากแหล่งอื่นที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) และในประเทศอื่น ๆ นักวิชาการกลุ่มที่สองจึงมีความเห็นว่า เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการถาวรซึ่งได้รวมเงินได้จากประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE แล้ว ภาษีที่เสียไปในประเทศ S

จึงไม่สามารถเครดิตได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S

อีกทั้ง หากนำภาษีที่เสียไปในประเทศ S มาเครดิตในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S กรณีจะตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดเรื่อง **จำนวนเครดิตภาษีสูงสุด (Maximum Tax Credit)*** ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B⁶ ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ซึ่งกำหนดให้จำนวนภาษีที่เครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ ส่วนที่คำนวณจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศนั้น เมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ให้การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวและไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ภาษีที่เสียไปในประเทศ S จึงไม่สามารถเครดิตได้ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B เนื่องจากจำนวนเครดิตภาษีสูงสุดในประเทศถิ่นที่อยู่ (R) เป็นศูนย์

แนวทางการกำหนดหน้าที่การจัดภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ดังกล่าว สอดคล้องกับแนวทางที่ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้เคยตัดสินในคดีเลขที่ 36 155 BNB 2002/184 (8 February 2002)** ในปี ค.ศ. 2002 และคดีเลขที่ 42 385 BNB 2007/230

* ภายใต้วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit) ภาษีต่างประเทศที่สามารถเครดิตได้ถูกจำกัดว่าต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ เมื่อไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ การเครดิตภาษีต่างประเทศจึงไม่อาจเกิดขึ้นได้ จำนวนภาษีต่างประเทศส่วนเกินที่ไม่สามารถเครดิตได้จะไม่สามารถสะสมเพื่อนำไปใช้ในปีภาษีถัดไปได้

⁶ **Article 23B (1) of OECD Model 2008:**

"1. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State."

** **Japanese Royalties Case, BNB 2002/184 (8 February 2002):** คดีนี้มีข้อเท็จจริงว่า วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ (BV) ในประเทศเนเธอร์แลนด์ประกอบธุรกิจผลิตและพัฒนาผลิตภัณฑ์ยาในประเทศต่างๆ ทั่วโลก สำนักงานใหญ่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ประกอบกิจการผลิตและพัฒนาผลิตภัณฑ์ยาผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ด้วย สำนักงานใหญ่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้รับเงินได้ประเภทค่าสิทธิจากประเทศญี่ปุ่นโดยร้อยละ 90 ของค่าสิทธิที่ได้รับจากประเทศญี่ปุ่นถูกปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ค่าสิทธิเหล่านี้ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 10 ในประเทศญี่ปุ่นภายใต้บทบัญญัติข้อ 13(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศญี่ปุ่นและประเทศเนเธอร์แลนด์ สำนักงานใหญ่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และขอเครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับค่าสิทธิที่จ่ายจากประเทศญี่ปุ่นภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(2)(a) และ (c) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศญี่ปุ่นและประเทศเนเธอร์แลนด์ แต่เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศเนเธอร์แลนด์อนุญาตให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในประเทศญี่ปุ่นจำนวนร้อยละ 10 จากจำนวนภาษีทั้งหมดมาเครดิตในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้ตามสัดส่วนค่าสิทธิที่ปันส่วนมายังสำนักงานใหญ่ในประเทศเนเธอร์แลนด์จำนวนร้อยละ 10 ของค่าสิทธิจากประเทศญี่ปุ่น

(11 May 2007)* ในปี ค.ศ. 2007 ทั้ง 2 คดีมีข้อเท็จจริงคล้ายกัน กล่าวคือ วิสาหกิจของประเทศเนเธอร์แลนด์มีสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในต่างประเทศ ต่อมาสถานประกอบการถาวรแห่งนั้นได้รับเงินได้ประเภทค่าสิทธิและดอกเบี้ยจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม ค่าสิทธิและดอกเบี้ยดังกล่าวเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรและเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร ประเทศเนเธอร์แลนด์จึงจัดภาษีซ้อนด้วยการยกเว้นเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ แต่วิสาหกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ยังขอจัดภาษีซ้อนด้วยการเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และ

ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์เห็นว่า ร้อยละ 90 ของค่าสิทธิจากประเทศญี่ปุ่นซึ่งปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ นอกจากนี้ บทบัญญัติข้อ 24(2)(c) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศญี่ปุ่นได้จำกัดจำนวนภาษีในประเทศญี่ปุ่นที่สามารถเครดิตได้ไว้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศเนเธอร์แลนด์สำหรับเงินได้ดังกล่าว ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ยังวางหลักว่า ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศเนเธอร์แลนด์ กฎเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องต้องนำมาพิจารณาประกอบกัน รวมถึงกฎเกณฑ์สำหรับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์จึงปฏิเสธการให้เครดิตภาษีจำนวนร้อยละ 90 ของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในประเทศญี่ปุ่นเนื่องจาก ค่าสิทธิในสัดส่วนร้อยละ 90 ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์ และศาลได้กำหนดให้เฉพาะจำนวนร้อยละ 10 ของภาษีที่เสียไปในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้นที่สามารถนำมาเครดิตได้ เพราะเงินได้ค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์ในสัดส่วนร้อยละ 10 (การให้เครดิตกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในประเทศญี่ปุ่นทั้งหมดจะเป็นการละเมิดต่อวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติข้อ 24(2)(c) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศญี่ปุ่น) ดูใน Frank P.G. Pötgens, "The Netherlands supreme court again excludes credit of withholding tax in a triangular case," *IBFD European Taxation* (April 2008): 210-211.

* **Case BNB 2007/230 (11 May 2007):** คดีนี้มีข้อเท็จจริงว่า สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียม ต่อมาสถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียมได้รับเงินได้จากการลงทุนในประเทศอิตาลีและประเทศบราซิล (ประเทศที่สาม) กำไรจากสถานประกอบการถาวรที่วิสาหกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้รับได้รับยกเว้นภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศเบลเยียม วิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรในประเทศเนเธอร์แลนด์จึงขอเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศอิตาลีและประเทศบราซิลตามที่ได้รับไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศบราซิล/ประเทศอิตาลี ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศดังกล่าว และให้เหตุผลว่าเป็นเพราะไม่มีภาษีที่ต้องเสียประเทศเนเธอร์แลนด์ (ประเทศถิ่นที่อยู่) จึงไม่มีเหตุผลใดที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ต้องให้การจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศบราซิล/ประเทศอิตาลี (ประเทศแหล่งเงินได้) อีกทั้งยังปรากฏข้อเท็จจริงในคดีนี้ว่า ประเทศเบลเยียมได้ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศบราซิลและอิตาลีแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์แล้ว จึงไม่มีภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้น ดูใน Frank P.G. Pötgens, "The Netherlands supreme court again excludes credit of withholding tax in a triangular case," *IBFD European Taxation* (April 2008): 212-215.

ประเทศที่สาม ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ปฏิเสธการให้เครดิตสำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่สาม) โดยให้เหตุผลว่าเป็นเพราะไม่มีภาษีที่ต้องเสีย ประเทศเนเธอร์แลนด์ นอกจากนี้ ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ยังวางหลักว่า ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศเนเธอร์แลนด์นั้น ต้องพิจารณาถึง **กฎเกณฑ์อื่น** ประกอบด้วย นอกเหนือจากบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศแหล่งเงินได้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น ซึ่งได้แก่ บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่ง) ซึ่งให้การยกเว้นภาษี ดังนั้น เครดิตภาษีต่างประเทศควรให้แก่ผู้เสียภาษีเมื่อส่วนประกอบของเงินได้ (**Income components**) เหล่านั้นถูกรวมเป็นฐานภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์ ฉะนั้น จึงไม่มีเหตุผลใดที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่สาม) อีก

ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นภาษีสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวร ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้พยายามวางหลักการสำคัญประการหนึ่งในการให้เครดิตภาษีแบบธรรมดาและเป็นการตีความในเนื้อหาของ “ฐานภาษี” (Substantive Interpretation of Taxable Base) ว่า เงินได้ที่จะสามารถนำภาษีต่างประเทศมาเครดิตได้นั้น ต้องเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีด้วย⁷

เช่นเดียวกับใน กรณี (ข) (กรณีกลับกัน) หากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศ S แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ PE กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ให้การขจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ด้วยวิธีเครดิต ผลที่เกิดขึ้นและปัญหาการขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) มีลักษณะเช่นเดียวกันกับกรณี (ก) ที่ได้กล่าวถึงข้างต้น

อย่างไรก็ตาม แนวทางการขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ด้วยวิธียกเว้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียวและปฏิเสธไม่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่งซึ่งใช้วิธีเครดิต รวมทั้งความเห็นของศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นที่ถกเถียงในหมู่นักวิชาการและอาจถูกโต้แย้งว่า การที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (R) ปฏิเสธการให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง อาจเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 23B (การขจัด

⁷ Frank P.G. Pötgens, “The Netherlands supreme court again excludes credit of withholding tax in a triangular case,” *IBFD European Taxation* (April 2008): 214.

ภาษีซ้อน - การเครดิต) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง ทั้งยังอาจเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 26 (หลักสัญญาต้องเป็นสัญญา) และข้อ 27 (กฎหมายภายในและการเคารพอนุสัญญา) ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 ในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศด้วย

โดยสรุป ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางที่สองในข้อ 2.2) กล่าวคือ เมื่อประเทศไทยให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่งแล้ว ประเทศไทยไม่มีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่งอีก เนื่องจากเงินได้จากประเทศ S และกำไรจากสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE เป็นส่วนประกอบของเงินได้ซึ่งมีฐานภาษีจำนวนเดียวกัน เมื่อเงินได้ประเภทหนึ่งได้รับยกเว้นแล้ว เงินได้อีกประเภทหนึ่งจึงไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

ถึงแม้ว่าจะมีข้อโต้แย้งว่าการปฏิเสธการให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองอาจเป็นการละเมิดต่ออนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 และบทบัญญัติข้อ 23B (การเครดิต) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง อีกทั้ง การกำหนดหน้าที่การเครดิตภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่โดยอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งซึ่งใช้วิธียกเว้น อาจถูกโต้แย้งว่าไม่ถูกต้อง แต่หากประเทศไทยให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับตามแนวทางแรก ประเทศไทยจะต้องให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S หรือประเทศ PE ทั้งๆ ที่เงินได้จากประเทศ PE หรือประเทศ S (ตามลำดับ) ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ผลอันไม่พึงประสงค์ที่อาจเกิดขึ้นคือการบั่นทอนฐานภาษีของประเทศไทยสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยเองและในประเทศอื่นๆ (นอกเหนือไปจากประเทศ PE และประเทศ S) อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการปฏิเสธการให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองไม่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 23B (เครดิต) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง และกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 เพราะการเครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ เนื่องด้วยข้อจำกัดเกี่ยวกับจำนวนเครดิตภาษีสูงสุด (Maximum Tax Credit) * ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น

* ภายใต้วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit) ภาษีต่างประเทศที่สามารถเครดิตได้ถูกจำกัดว่าต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เมื่อไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ การเครดิตภาษีต่างประเทศจึงไม่อาจเกิดขึ้นได้ จำนวนภาษีต่างประเทศที่ไม่สามารถเครดิตได้เพราะไม่มีหรือเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่อาจสะสมเพื่อใช้ในปีภาษีถัดไป แต่ประเทศไทยไม่อนุญาตให้นำภาษีต่างประเทศที่ไม่ได้รับการเครดิตมาสะสมเพื่อใช้ในปีภาษีถัดไป

หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยภายใต้แนวทางที่สอง (2.2) ส่งผลให้ภาษีที่เสียไปในประเทศ S สำหรับกรณี (ก) หรือภาษีที่เสียไปในประเทศ PE สำหรับกรณี (ข) ไม่ได้รับการขจัดด้วยวิธีเครดิตภาษี ภาระภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจึงยังคงมีอยู่ และสรุปได้ว่า กลไกการขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายด้วยวิธียกเว้น (Exemption Method) ของประเทศไทย ไม่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้

1.1.2 บทบาทของประเทศไทยในการขจัดภาษีซ้อน

จะเห็นได้ว่า ประเทศไทยต้องประสบกับปัญหาการขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) และในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียว ประเทศไทยไม่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนดังกล่าวได้ สรุปดังนี้

(1) ภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจะไม่สามารถขจัดด้วยกลไกการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวลรัษฎากร เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 ให้เครดิตภาษีต่างประเทศเฉพาะภาษีที่เสียไปจากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ไม่ครอบคลุมถึงการให้เครดิตภาษีที่ประเทศ S จัดเก็บเมื่อจ่ายเงินได้มายังสถานประกอบการถาวร อีกทั้ง สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลที่จ่ายจากประเทศ S หากเงินปันผลที่จ่ายจากต่างประเทศได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 แล้ว ประเทศไทยขอที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 เนื่องจากไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยสำหรับเงินปันผลนั้น

(2) การขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิต ธรรมดาก่อให้เกิดปัญหาว่า ประเทศไทยมีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับหรือไม่ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S ถือเป็น การละเมิดอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวและอาจละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 26 และ 27 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 ในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ โดยประเทศไทยมีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และภาษีในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับ แต่ทั้งนี้ เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S รวมกันต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากประเทศ S อย่างไรก็ตาม ภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจะไม่สามารถขจัดอย่างครบถ้วน เพราะอาจมีภาษีส่วนเกินที่ไม่ได้รับการขจัด (Excess tax credit) และไม่สามารถสะสมไปใช้ในปีภาษีถัดไปได้

(3) เมื่อประเทศไทยให้การขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายด้วยวิธียกเว้น นักวิชาการกลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า ประเทศไทยมีหน้าที่ผูกพันและต้องให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S แต่ละฉบับเป็นเอกเทศ โดยไม่คำนึงว่าเมื่อประเทศไทยให้การยกเว้นภาษีโดยไม่ต้องนำเงินได้จากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกแล้วจะไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ดังนั้น ประเทศไทยยังคงมีหน้าที่ให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง แต่ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีหน้าที่ภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนของอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับจริง แต่เมื่อเงินได้จากประเทศหนึ่งได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยแล้ว ภาษีที่เสียไปในอีกประเทศหนึ่งจึงไม่สามารถนำมาเครดิตในประเทศไทยได้ เนื่องจากไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยสำหรับเงินได้ดังกล่าว โดยที่ไม่เป็นการละเมิดต่ออนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 เพราะการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศภาคีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองไม่อาจกระทำได้อาจทำได้เนื่องจากมีข้อจำกัดเรื่องเครดิตภาษีสูงสุด (Maximum tax credit) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ดังนั้น เพื่อปกป้องฐานภาษีของประเทศไทยมิให้ถูกบั่นทอนในกรณีที่ผู้เสียภาษียังมีเงินได้จากแหล่งอื่น เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกใช้วิธียกเว้นในการขจัดภาษีซ้อน ประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศภาคีอีกภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองซึ่งใช้วิธีเครดิตภาษี

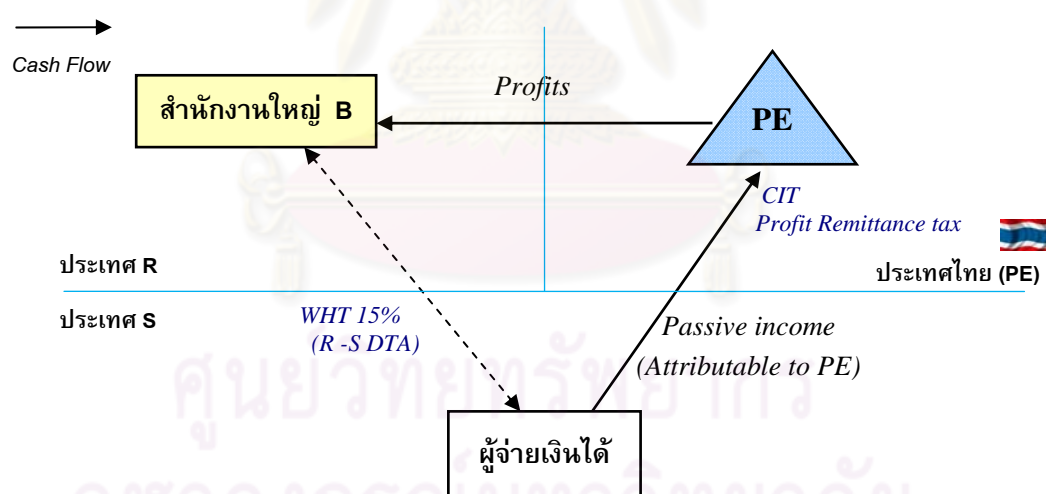
ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยหากหน้าที่การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนทั้งในประเทศ PE และประเทศ S ทั้งหมดตกอยู่กับประเทศไทยประเทศเดียว เพียงเพราะว่าประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ปัญหาภาระหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่และการจัดสรรรายได้ภาษีที่ไม่เป็นธรรมเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่นๆ (ประเทศ PE และประเทศ S) มีสาเหตุมาจากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ออกแบบมาเพื่อรองรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ เมื่อสถานประกอบการถาวรของผู้เสียภาษีในประเทศไทยได้รับเงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร ประเทศถิ่นที่อยู่จะรับรู้รายได้เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามตามหลักเงินได้ทั่วโลกโดยไม่รับรู้รายได้ดังกล่าวซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากสถานประกอบการถาวรซ้ำอีก แต่ประเทศถิ่นที่อยู่กลับต้องแบกรับภาระการขจัดภาษีซ้อนทั้งในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศแหล่งเงินได้ ความไม่สมดุลหรือหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ที่เกี่ยวข้องกับรายได้ภาษี เป็นผลลัพธ์ที่เกิดจากข้อบกพร่องของกลไกอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบันในการขจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ และไม่ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของการจัดสรรรายได้ภาษีระหว่างประเทศที่เป็นธรรมของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัญหาว่าประเทศใดควรมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนเป็นปัญหาซึ่งไม่มีคำตอบที่แน่ชัดเพราะมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดรายได้ภาษีที่แต่ละประเทศควรได้รับ ในประเด็นนี้ Dr. Manuel Pires ให้ความเห็นว่า “หากการขจัดภาษีซ้อนเป็นผลจากกฎเกณฑ์การยอมรับ

การมีอำนาจจัดเก็บภาษีแล้ว การกำหนดว่าประเทศใดมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดภาษีซ้อนจึงเกิดจากกฎเกณฑ์ดังกล่าว⁸ ภายใต้หลักการดังกล่าว ถึงแม้ว่าประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศตามหลักเงินได้ทั่วโลก แต่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน หากประเทศถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ไปแล้วอีกครั้ง ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นด้วย ดังนั้น ในทางทฤษฎีมีความเป็นไปได้ว่า หากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต้องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศแหล่งเงินได้แล้วซ้ำอีกครั้ง ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรที่จะมีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นด้วย

ด้วยเหตุผลที่ได้อธิบายข้างต้น บทบาทของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียวจึงไม่อาจแก้ไขและขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้ นักวิชาการในต่างประเทศรวมทั้ง OECD มีความเห็นว่าปัญหาดังกล่าวจะสามารถแก้ไขได้เมื่อประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เข้ามามีบทบาทในการบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้อนในประเทศแหล่งเงินได้ (S) เท่านั้น

1.2 กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (Inbound investment - ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่)



(ภาพที่ 9: กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ โดยสำนักงานใหญ่ B มีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย – Inbound Investment)

⁸ Manual Pires, International juridical double taxation of income, Series on international taxation No.11, p.196. "If elimination of double taxation results from a rule recognizing the power to tax, determination of the State responsible for this elimination will arise from the principles governing this recognition."

1.2.1 ปัญหาภาษีซ้ำซ้อน

ในกรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ B ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ (ประเทศ R) เข้ามาลงทุนในประเทศไทย (ประเทศ PE) โดยการมีสถานประกอบการถาวร และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม (ประเทศ S) ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International juridical double taxation) อาจเกิดขึ้นเนื่องจากความซ้ำซ้อนในอำนาจการจัดเก็บภาษีกับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่คนเดียวกันโดย 2 ประเทศ⁹ ได้แก่ ประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S) และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศไทย) ซึ่งต่างจัดเก็บภาษีกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source taxation)

เมื่อประเทศ R จัดเก็บภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกจากเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่จ่ายจากประเทศ S และให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 (การขจัดภาษีซ้อน) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S แต่ในบางกรณี กลไกการขจัดภาษีซ้อนของประเทศ R ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่อาจขจัดภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในประเทศ S และ/หรือ ประเทศ PE ได้ ตามที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ 1.1.1 ของบทนี้

ในกรณีที่ประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศและเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) เงินได้จากการลงทุน (ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ) ที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากผู้จ่ายในประเทศ S และที่มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร ถือเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการในประเทศไทยของสถานประกอบการถาวรตามประมวลรัษฎากร ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide basis) ตามหลัก Force of Attraction นอกจากนี้ ประเทศไทยยังมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินกำไรส่งออกของสาขาหรือสถานประกอบการถาวรภายใต้มาตรา 70 ทวิของประมวลรัษฎากรด้วย

ในขณะเดียวกัน ประเทศไทยชอบที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สาม (ประเทศ S) เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ซึ่งเป็นเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (Foreign source income) ด้วย สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สามดังกล่าวเป็นไปตามบทบัญญัติข้อ 21(2) (เงินได้อื่น) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ R ซึ่งกำหนดให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษี (Non-

⁹ Paragraph 3 of OECD Commentary on Article 23 ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 258.

exclusive Taxing Right) เงินได้ที่สถานประกอบการถาวรที่รับจากประเทศที่สาม (ประเทศ S) และมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร เสมือนว่าเป็นเงินได้จาก การประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและให้ใช้บทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวบังคับ

เมื่อประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S) จัดเก็บภาษีจากเงินปันผล ดอกเบี้ย และ ค่าสิทธิที่จ่ายไปยังสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้ว เงินได้จำนวนเดียวกันต้องถูก จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินกำไรส่งออกในประเทศไทยอีกครั้ง ปัญหาภาษีซ้ำซ้อน เชิงอำนาจรัฐจึงเกิดขึ้นเพราะประเทศ R อาจไม่สามารถให้การบรรเทาภาษีหรือเครดิตภาษีที่ เสียในทั้งประเทศ S และประเทศ PE โดยอาศัยกลไกของกฎหมายภายในหรืออนุสัญญาภาษี ซ้อนได้ อีกทั้ง สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศไม่ถือเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศไทยที่จะสามารถได้รับสิทธิการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ไทยและประเทศ S ประกอบกับกฎหมายภายในของประเทศไทยได้จำกัดการบรรเทาภาษีฝ่าย เดียว (Unilateral Tax Reliefs) สำหรับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ

1.2.2 หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยและการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

บทบาทของประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียวจึงไม่อาจแก้ไขและขจัดภาษี ซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้ นักวิชาการในต่างประเทศรวมทั้ง OECD¹⁰ มีความเห็นว่า ปัญหาดังกล่าวจะสามารถแก้ไขได้เมื่อประเทศที่สถานประกอบการ ถาวรตั้งอยู่ (ได้แก่ ประเทศไทย) เข้ามามีบทบาทในการบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้อนในประเทศ แหล่งเงินได้ (S) อีกทั้ง หลักการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอาจส่งผลกระทบต่อ หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย ผู้วิจัยจึงต้องวิเคราะห์ถึงบทบาทหน้าที่การขจัดภาษี ซ้อนของประเทศไทยในฐานะประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE Host Country) ดังนี้

(ก) การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวลรัษฎากร

วิธีการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศตามพระราช กฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 และการยกเว้นภาษีเงินปันผลจากต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 นั้นให้เฉพาะกับนิติบุคคลไทยหรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ไม่รวมถึงสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศจึงไม่สามารถนำภาษีที่เสียใน ต่างประเทศ (ประเทศที่สาม-S) มาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย แต่สามารถนำภาษี

¹⁰ ปรากฏตาม OECD Commentary ของบทบัญญัติข้อ 24 และ OECD Triangular Report 1992

ต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยได้

(ข) การขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากสถานประกอบการถาวรถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับวิสาหกิจต่างประเทศ สถานประกอบการถาวรจึงไม่ใช่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยและไม่อาจกล่าวอ้างสิทธิการได้รับการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย นอกจากนี้ ยังไม่มีบทบัญญัติใดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดให้ประเทศ PE ต้องให้การบรรเทาภาษีซ้อนอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม อย่างไรก็ตาม OECD Commentary อธิบายว่า “บทบัญญัติข้อ 24(3) กำหนดให้การบรรเทาภาษีใดๆ ซึ่งได้ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศ PE จะต้องให้แก่สถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ของวิสาหกิจในประเทศ R ด้วย แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการบรรเทาภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศ PE”*

มีข้อพิจารณาที่ต้องวิเคราะห์ในประการต่อมาว่า การไม่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit) ภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 กับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศ ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (PE Discrimination) ซึ่งละเมิดบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศ R หรือไม่

บทบัญญัติข้อ 24(3) เป็นบทบัญญัติซึ่งห้ามประเทศภาคีจัดเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่ง โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่* บทบัญญัติข้อ 24(3) บัญญัติว่า

* Paragraph 10 of OECD Commentary on Article 23: “...There is no provision in the Convention for relief to be given by Contracting State E for taxes levied in the third State where the income arises; however, under paragraph 3 of Article 24 any relief provided for in the domestic laws of State E (double taxation conventions excluded) for residents of State E is also to be granted to a permanent establishment in State E of an enterprise of State R (cf. paragraphs 67 to 72 of the Commentary on Article 24).” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 260.

* ได้อธิบายในหัวข้อ 2.4 (หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร) ของบทที่ 2 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

“3. ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน”¹¹

ถึงแม้ว่าจะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปถึงปัญหาความไม่ชัดเจนของวัตถุประสงค์และที่มาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ดังกล่าว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวมีความสำคัญและจำเป็นต้องวิเคราะห์ในบทบัญญัตินี้ ถึงแม้ว่าประเทศไทยไม่ได้เข้าเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 การวิเคราะห์บทบัญญัติข้อ 24(3) ในบทนี้ ผู้วิจัยได้ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ทั่วไปในการตีความอนุสัญญา (General Rule of Interpretation) ภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 เนื่องจากมีผลบังคับในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดให้ประเทศภาคีของอนุสัญญาต้องตีความในทางสุจริตภายใต้ความหมายธรรมดา (Ordinary meaning) ในบริบทของบทบัญญัตินั้นโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ (In the light of its object and purpose) ของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร* โดยมีรายละเอียดการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

(1) การให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ หรือ เครดิตภาษีต่างประเทศอยู่ภายใต้ความหมายของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” (Taxation on a permanent establishment) หรือไม่

ความหมายของ “Taxation of the permanent establishment” หรือ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง (Taxation of the permanent establishment’s own activities) ไม่ได้มีขอบเขตถึงการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมทั้งหมดของวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวร¹² การจัดเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรดังกล่าวไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะการ

¹¹ Article 24(3) of OECD Model Convention 2008:

“3. The **taxation on a permanent establishment** which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State **shall not be less favourably levied** in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State **carrying on the same activities**. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.” [emphasis added]

* ตามที่อธิบายในหัวข้อ 2.5 (หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน) ของบทที่ 2 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

¹² Paragraph 41 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 293; OECD, Public

จัดเก็บภาษีหรืออัตราภาษีเท่านั้น แต่มีความหมายครอบคลุมถึงระบบโครงสร้างภาษี การประเมินภาษี การคำนวณกำไรสุทธิ การหักรายจ่าย การหักค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศซึ่งควรตีความอย่างกว้าง

ในความเห็นของผู้วิจัย ความหมายธรรมดาของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร”^{*} หมายถึง “การจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง” ซึ่งประกอบไปด้วยเรื่องโครงสร้างและระบบภาษี อัตราภาษี การประเมินภาษี การคำนวณกำไรสุทธิ การหักรายจ่าย การหักค่าเสื่อมราคา เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของสถานประกอบการถาวรโดยตรง ส่วนเรื่องการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของสถานประกอบการถาวร สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) และการใช้สิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ใช่เรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของสถานประกอบการถาวรโดยตรง กฎเกณฑ์หรือการปฏิบัติทางภาษีที่แตกต่างกันกับสถานประกอบการถาวรในเรื่องเหล่านี้จึงไม่ควรถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

ปัญหาเกิดขึ้นสำหรับการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral tax relief) โดยเฉพาะการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การให้เครดิตภาษีต่างประเทศมิใช่เป็นแค่การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเท่านั้นแต่มีความสำคัญและถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของระบบโครงสร้างระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (International Tax System) การให้เครดิตภาษีต่างประเทศจึงควรอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศจึงควรได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกับวิสาหกิจไทย

Discussion Draft: Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) [Online]. OECD, 2007. Available from: www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf [1 December 2010]

^{*} OECD ได้เสนอว่าสถานประกอบการถาวรควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ของรัฐแหล่งเงินได้ในเรื่องดังต่อไปนี้ (1) การประเมินภาษี (Assessment of tax) (2) การปฏิบัติต่อเงินปันผลที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากการถือหุ้น (Special treatment of dividends received in respect of holdings owned by permanent establishments) (3) โครงสร้างและอัตราภาษี (Structure and rate of tax) (4) การหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิที่สถานประกอบการถาวรได้รับ (Withholding tax on dividends, interest and royalties received by a permanent establishment) (5) การให้เครดิตสำหรับภาษีในต่างประเทศ (Credit for foreign tax) และ (6) การขยายขอบเขตสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ตกลงกับประเทศที่สามให้กับสถานประกอบการถาวร (Extension to permanent establishments of the benefit of double taxation conventions concluded with third countries) ดูใน Paragraphs 40-72 of OECD Commentary on Article 24(3) อ้างใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, pp. 292-301.

อนึ่ง หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรนั้นยังขาดความชัดเจนในวัตถุประสงค์และเหตุผลของการร่างบทบัญญัติดังกล่าว แต่เชื่อกันว่าหลักการไม่เลือกปฏิบัติถูกออกแบบมาเพื่อลดอุปสรรคทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ โดยไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจระหว่างรัฐภาคีและคุ้มครองนักลงทุนจากต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจกรรมทางพาณิชย์และอุตสาหกรรมในประเทศภาคีให้ได้รับความเท่าเทียมกันและความเป็นกลางในการลงทุน นอกจากนี้ ยังมีผู้กล่าวว่าหลักการไม่เลือกปฏิบัติทางภาษีต่อการลงทุนหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศผู้รับการลงทุน เป็นเงื่อนไขประการหนึ่งของประเทศถิ่นที่อยู่ในการปฏิบัติตามที่การบรรเทาภาษีซ้อนสองฝ่ายผ่านกลไกเครดิตหรือยกเว้นภาษี¹³ การไม่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรที่มีเงินได้จากประเทศที่สามอาจเป็นอุปสรรคในการบรรลุเป้าหมายดังกล่าว เพราะผลตอบแทนจากการลงทุนภายหลังการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวรจะต่ำกว่าของวิสาหกิจไทยอย่างมาก

อย่างไรก็ตาม สิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณาประการสุดท้าย คือ เหตุผลและทฤษฎีภาษีอันเป็นที่มาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามที่ได้อธิบายในหัวข้อ 2.4 ของบทที่ 2 (หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร) ข้อมูลต่างๆ บ่งชี้ว่าหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality Concept) หรือหลักความเท่าเทียมกัน (Principle of Equality) เป็นทฤษฎีรากฐานของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination Principle) ความหมายของความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่ให้ไว้โดย Prof. Van den Tempel (ผู้พัฒนาทฤษฎีดังกล่าว) หมายถึง ความเท่าเทียมกันระหว่างการลงทุนในประเทศและการลงทุนในต่างประเทศ หรือในทางตรงกันข้ามหมายถึงการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้ลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและผู้ลงทุนต่างชาติ¹⁴

ภายใต้หลักการดังกล่าว ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (เช่น สถานประกอบการถาวร) ต้องได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันกับวิสาหกิจไทย ปัญหาว่าเรื่องใดที่ต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันนั้นยังขาดความชัดเจนและบทบัญญัติข้อ 24(3) ก็ไม่ได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หลักเกณฑ์ที่มีความถูกต้องมากที่สุดที่สามารถนำมาใช้ในการค้นหาขอบเขตของความเท่าเทียมกันทางภาษีดังกล่าว ได้แก่ องค์ประกอบเกี่ยวกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related elements) ซึ่งเป็นหลักการวิเคราะห์ภายใต้กฎ

¹³ Mary C. Bennet, "The David R. Tillinghast lecture nondiscrimination in international tax law: A concept in search of a principle," *NYU School of Law's Tax Law Review* (2006).

¹⁴ Kees Van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Series on international taxation No.6, p. 256.

ของความเป็นกลางทางภาษี (Basic Neutrality Rule Approach) ของ Prof. Van den Tempel* ภายใต้หลักการดังกล่าว เฉพาะเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-oriented elements) เท่านั้นที่ควรต้องขยายให้และปฏิบัติอย่างเทียบเท่ากับผูเสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (Nonresident taxpayers)

อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-oriented element) มีขอบเขตเช่นไรเป็นเรื่องที่เป็นปัญหา แต่ได้มีการนำแนวความคิดเรื่องโครงสร้างภาษีทั่วไป (Normative Tax Structure) และรายการรายจ่ายทางภาษี (Tax expenditure items)** มาใช้ในการพิจารณาความมุ่งหมายและขอบเขตของหลักองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-related elements) โดยถือว่าองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษีนั้นประกอบด้วยโครงสร้างภาษีทั่วไป (Normative Tax Structure) และรายการรายจ่ายทางภาษี (Tax expenditure items) รวมถึงการเครดิตภาษี การหักค่าใช้จ่าย อัตราภาษีที่ต่ำกว่า และการชะลอการเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงการหักลดหย่อนส่วนบุคคล ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าโครงสร้างภาษีทั่วไป (Normative tax structure) ควรรวมถึงการให้เครดิตภาษีต่างประเทศด้วย

อนึ่ง การพิจารณาว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-related elements) ซึ่งควรปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศหรือไม่นั้น สามารถพิจารณาได้ 2 แนวทาง

* การพิจารณาความเป็นกลางทางภาษีระหว่างบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบทางภาษีว่าเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-oriented element) หรือองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ (Subject-oriented element) ซึ่งหมายถึงองค์ประกอบที่ยึดติดอยู่กับความรับผิดชอบในการเสียภาษีไม่จำกัดตามหลักเงินได้ทั่วโลกของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า องค์ประกอบส่วนบุคคล (Person-related element) ซึ่งจะประกอบไปด้วยการหักลดหย่อน เครดิต และอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุแห่งการเสียภาษีและมักจะไม่ใช่เกี่ยวข้องกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่

เนื่องจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ต้องเสียภาษีเงินได้เนื่องจากวัตถุที่ต้องเสียภาษี (Taxable object) นั้นเอง กฎของความเป็นกลางทางภาษีมุ่งหมายให้ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (Nonresident taxpayers) ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่เฉพาะในเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-related element) ซึ่งไม่จำกัดเพียงการหัก (ค่าใช้จ่าย) ทุกประการ เครดิตภาษี และสิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดเงินได้

** แนวทางดังกล่าวถูกนำมาใช้ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1968 ในรายงานประจำปีของเลขาธิการกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา ความหมายของโครงสร้างภาษีทั่วไป (“Normative Tax Structure”) แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีหมายความรวมถึงการหักรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับการสร้างรายได้และค่าเสื่อมราคา แต่ไม่รวมถึงอัตราภาษีตามช่วงกำไรเนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อการบรรเทาภาษีสำหรับวิสาหกิจขนาดย่อม ดูใน Kees Van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Series on international taxation No.6, p. 261.

▪ แนวทางแรก (Traditional non-discrimination)

เครดิตภาษีต่างประเทศเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับตัวบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (Subject-related/person-related element) เนื่องจากผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก การบรรเทาภาษีรวมถึงการให้เครดิตภาษีต่างประเทศจึงเป็นสิทธิเฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเท่านั้น ไม่จำเป็นต้องขยายให้กับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ (Residence-based Neutrality)

▪ แนวทางที่สอง (Non-traditional non-discrimination)

เครดิตภาษีต่างประเทศไม่ได้ยึดติดกับการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Subject-related element) แต่ยึดติดกับแหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related element) การที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศเป็นสาเหตุโดยตรงของการให้การบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิต ดังนั้น เมื่อวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related elements) คือ เงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (Foreign source income) และเครดิตภาษีต่างประเทศเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษีโดยตรง การให้เครดิตภาษีต่างประเทศจึงเป็นเรื่องที่ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศอย่างเท่าเทียมกัน (Source-based Neutrality)

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศ เพราะเหตุว่าเขามีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศ เครดิตภาษีต่างประเทศควรต้องถือว่าเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related element) แต่ถ้าการให้เครดิตภาษีนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เนื่องจากการให้เครดิตภาษีเป็นเพราะปัจจัยส่วนบุคคล (Person-related factors) หรือเพราะการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีแล้ว เครดิตภาษีต่างประเทศอาจถือว่าเป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ของบุคคล (Subject-related element) แทน¹⁵

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางที่สอง เนื่องจากจะไม่มีกรณีที่ต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศซึ่งเป็นที่ถูกจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ ฉะนั้น แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีและการเครดิตภาษีต่างประเทศจึงเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Object-related

¹⁵ สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553; "Yes, if the foreign tax credit was extended to a resident taxpayer because the resident taxpayer had generated current economic income abroad, the foreign tax credit will be considered an 'object-related element'. If the credit has no direct connection with current foreign income and was extended based on person-related factors, the credit might be considered a subject-related element instead."

elements) และต้องขยายให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศภายใต้หลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality Concept)

อย่างไรก็ดี จะนำปัจจัยเกี่ยวกับแหล่งเงินได้ของวัตถุที่ต้องเสียภาษี (Source of Taxable Object) มาปรับใช้กับหลักการไม่เลือกปฏิบัติได้หรือไม่นั้น เป็นประเด็นคำถามทางทฤษฎีที่ยังไม่มีคำตอบแน่ชัด ผู้วิจัยมีข้อสังเกตประการหนึ่งว่า Prof. Van den Tempel ได้เปรียบเทียบหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศและร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD 1963 และพบว่าร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD 1963 มีข้อบกพร่องในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ* Prof. Van den Temple มีความเห็นว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD 1963 ไม่ได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหสำหรับกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ แต่ไม่ได้หมายความว่าเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign-source income) อยู่นอกขอบเขตของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ¹⁶

Prof. Kees van Raad ได้ให้ความเห็นซึ่งสอดคล้องกับแนวทางที่สองว่า แหล่งเงินได้ของวัตถุแห่งการเสียภาษี (Source of Taxable Object) สามารถนำมาปรับใช้กับหลักการไม่เลือกปฏิบัติได้ หมายความว่า ควรใช้กฎเกณฑ์เดียวกันสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (Foreign-source income) ซึ่งเป็นวัตถุแห่งการเสียภาษี กฎเกณฑ์เดียวกันดังกล่าวจึงอาจรวมถึงการให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่¹⁷ Prof. Kees van Raad ให้ข้อสรุปว่า ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ถ้าหากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศนั้น สถานประกอบการถาวรก็ควรได้รับการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

* Van den Tempel อธิบายว่า “5. สถานการณ์ที่บุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามได้รับเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศภาคี โดยเงินได้ดังกล่าวรวมเงินได้ที่ได้รับจากประเทศผู้สัญญาอีกประเทศหนึ่ง: การเลือกปฏิบัติใดๆก็ตามต่อบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสองประเทศแรก” ดูใน Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, p. 257.

¹⁶ สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553; “*Van den Tempel did not fail to consider foreign-source income. Van den Tempel felt that Art 24 of the OECD 1963 Model did not provide a solution to certain triangular cases. This does not mean that Van den Tempel felt that foreign-source income earned by the p.e. fell outside of the scope of the nondiscrimination principle.*”

¹⁷ Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, pp. 265, 270.

(Unilateral Reliefs) นั้นเช่นกัน¹⁸ Prof. Kees van Raad ยังได้อธิบายว่า เมื่อปรับใช้หลักการดังกล่าวกับการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะพบว่า การปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสำหรับกิจกรรมที่เกิดภายนอกประเทศ ซึ่งปกติได้ให้แก่กิจกรรมที่เกิดภายในประเทศจึงถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติกับแหล่งที่มาของวัตถุซึ่งต้องเสียภาษี (Source of taxable object) ในขณะที่หลักการไม่เลือกปฏิบัติดั้งเดิมจะเกี่ยวข้องกับการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Residence of taxpayer) หรือ Residence-based nondiscrimination

จากการศึกษาและวิจัยในเรื่องนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นเพิ่มเติมว่า การเลือกปฏิบัติต่อผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (Residence-based nondiscrimination) และความเห็นในแนวทางแรกเป็นเหตุผลทางทฤษฎีซึ่งต่อมาได้พัฒนามาเป็นหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อคนชาติ (Nationality Non-discrimination) หรือบทบัญญัติข้อ 24(1) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ส่วนความเห็นในแนวทางที่สองเป็นเหตุผลทางทฤษฎีที่ต่อมาได้พัฒนามาเป็นหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Non-discrimination) หรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งไม่มีเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ในองค์ประกอบ

ผู้วิจัยมีความเห็นสรุปว่า การให้เครดิตภาษีต่างประเทศอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” (Taxation of the permanent establishment) และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งเป็นรากฐานที่มาของการร่างบทบัญญัติข้อ 24 ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

(2) สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ “ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” (Carrying on the same activities) กับวิสาหกิจของประเทศไทยหรือไม่

“กิจกรรมอย่างเดียวกัน” มีความหมายชัดเจนในตัวเองว่าหมายถึงวัตถุประสงค์แห่งกิจกรรม (Object of activities) ซึ่งสถานประกอบการถาวรได้กระทำในประเทศไทย หรืออาจกล่าวได้ว่าหมายถึงลักษณะ รูปแบบ และวิธีการประกอบธุรกิจและทำธุรกรรม ภายใต้เงื่อนไขว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศจะต้องประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันกับนิติบุคคลไทย การพิจารณาเปรียบเทียบว่าสถานประกอบการถาวรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันหรือไม่นั้น สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศต้องมีโครงสร้างทางกฎหมาย (Legal structure)¹⁹ ที่คล้ายกับของนิติบุคคลไทยซึ่งประกอบกิจกรรมอย่าง

¹⁸ สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553; “Prof. van Raad believes that unilateral relief should be extended to permanent establishments under Art 24(3) if the PE state applies unilateral relief to foreign income of its resident taxpayers.”

¹⁹ Paragraph 37 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 292.

เดียวกันด้วย โครงสร้างทางกฎหมายดังกล่าวไม่ได้หมายความถึงการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นเดียวกันกับนิติบุคคลไทยเนื่องจากสถานประกอบการถาวรเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับวิสาหกิจต่างประเทศ แต่หมายถึงเงื่อนไขที่กฎหมายหรือหน่วยงานรัฐกำหนดสำหรับการประกอบกิจการหรือกิจกรรมนั้นในประเทศไทย*

ตามที่ได้อธิบายในหัวข้อ 2.4.3 (ข) ของบทที่ 2 เงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Residence of taxpayer) ไม่ใช่ข้อพิจารณาภายใต้บริบท “ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” (Carrying on the same activities) ในบทบัญญัติข้อ 24(3) แต่เป็นเงื่อนไขภายใต้บริบท “ในสถานการณ์เดียวกัน” ในบทบัญญัติข้อ 24(1) ดังนั้น ประเทศไทยจึงไม่สามารถปฏิเสธสิทธิการไม่ถูกเลือกปฏิบัติของสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) โดยยกเหตุการไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านสถานประกอบการถาวรและได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายหรือหน่วยงานรัฐกำหนดในการประกอบกิจการหรือกิจกรรมนั้นทุกประการ เช่น ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจโดยคนต่างด้าวและใบอนุญาตประกอบธุรกิจที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล (เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย สำหรับกิจการธนาคารพาณิชย์ หรือสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยสำหรับธุรกิจประกัน เป็นต้น) การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร รวมถึงการให้เครดิตภาษีต่างประเทศจึงเป็นสิ่งที่ควรปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับนิติบุคคลไทย

(3) สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับการปฏิบัติ “โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า” (Less favourably levied) กว่าวิสาหกิจไทยหรือไม่

การปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรจะเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า (Less favourably levied) วิสาหกิจในประเทศไทยหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (Quantum of the tax)^{20,**} การที่พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 ไม่อนุญาตให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาหักจากภาษีที่ต้องเสีย

* เช่น สาขาของธนาคารต่างประเทศต้องได้รับใบอนุญาตในการประกอบกิจการเช่นเดียวกันกับที่ธนาคารในประเทศได้รับด้วย เพราะหากสาขาของธนาคารต่างประเทศไม่ได้อยู่ภายใต้ความควบคุมของหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่ได้รับอนุญาตแล้วก็ไม่อาจถือว่าสาขานาคารดังกล่าวประกอบกิจการเช่นเดียวกันกับที่ธนาคารที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยและเป็นเหตุให้สาขาของธนาคารต่างประเทศดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

²⁰ John Avery Jones et al., “The non-discrimination article in tax treaties – II,” *British Tax Review* 11 & 12 (1991): 425.

** แต่ไม่ได้หมายความว่าสถานประกอบการถาวรต้องได้รับการปฏิบัติที่มากหรือดียิ่งกว่าที่วิสาหกิจของประเทศไทยเองได้รับ

ในประเทศไทยได้ ส่งผลโดยตรงให้ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสถานประกอบการถาวรสูงกว่าของวิสาหกิจไทยซึ่งได้รับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศเหมือนกัน

ประเด็นปัญหาเรื่องเครดิตภาษีต่างประเทศกับการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรนั้น ศาลสูงของประเทศสหราชอาณาจักร (High Court) ได้เคยตัดสินในคดี Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson²¹ ว่าการปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในขณะนั้นกับสาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทประกันชีวิตซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา ถือเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศแคนาดา โปรดสังเกตว่า ศาลสูงได้วินิจฉัยปัญหาดังกล่าวโดยไม่ได้คำนึงถึงหลัก Freedom of Establishment ภายใต้อนุสัญญาสหภาพยุโรปแต่อย่างใด เนื่องจากประเทศแคนาดาไม่ใช่สมาชิกของสหภาพยุโรป นอกจากนี้ ศาลชั้นต้นในบรัสเซล (ประเทศเบลเยียม) ยังได้ตัดสินในคดีเลขที่ 2003/3324/A (9 November 2006) ในแนวทางเดียวกัน*

²¹ UK's High Court, Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes), [1984] STC 461 [Online], LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [10 September 2009]

* **คดี Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes) (1984 STC 461)** ในปี ค.ศ. 1984 ศาลสูงของประเทศสหราชอาณาจักรได้ตัดสินว่า การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในขณะนั้นกับสาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทประกันชีวิตซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา เป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศแคนาดา แต่ต่อมา ศาลอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวได้กลับคำพิพากษาของศาลสูงและวินิจฉัยว่า การที่สาขาในประเทศสหราชอาณาจักรของบริษัทแคนาดาไม่ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกับที่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและประกอบธุรกิจอย่างเดียวกันได้รับ ไม่ขัดต่อ บทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรกับประเทศแคนาดา ศาลอุทธรณ์ไม่ได้วินิจฉัยในเนื้อหาของบทบัญญัติการไม่เลือกปฏิบัติ แต่ได้ให้เหตุผลว่า เป็นเพราะบทบัญญัติกฎหมายภายในที่กำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหราชอาณาจักรมีผลใช้บังคับ ได้กำหนดให้การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหราชอาณาจักรต้องอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติว่าด้วยเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ ดังนั้น การบรรเทาภาษีซ้อนทุกกรณีต้องเป็นไปตามกฎหมายภายใน (หมายเหตุ: ประเทศสหราชอาณาจักรเป็นประเทศที่นำบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบัญญัติเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน แต่ไม่ได้นำหลักการไม่เลือกปฏิบัติมาบัญญัติเป็นกฎหมายภายใน)

คดีเลขที่ 2003/3324/A (9 November 2006) ศาลชั้นต้นในบรัสเซล (ประเทศเบลเยียม) ได้ตัดสินว่า สถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียมของประเทศอินเดียมีสิทธิได้รับ Tax sparing credit สำหรับเงินได้ดอกเบียจากประเทศที่สามของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติข้อ 23(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอินเดียและประเทศเบลเยียม ถึงแม้ว่า Tax sparing credit จะไม่ได้ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศเบลเยียม ศาลได้วินิจฉัยว่า สถานประกอบการถาวรของประเทศอินเดียประกอบธุรกิจอย่างเดียวกัน (under the same conditions) กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเบลเยียมภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) (การไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว

เมื่อพิจารณาประกอบกับ ความเห็นของนักวิชาการภาษีในต่างประเทศ เช่น Prof. Kees van Raad ดังกล่าวข้างต้น รวมทั้งความเห็นของ Edwin van der Bruggen ที่ว่าการที่สาขาในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศไม่ได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศดังเช่นวิสาหกิจไทย ก่อให้เกิดประเด็นปัญหาเรื่องการเลือกปฏิบัติภายใต้บทบัญญัติข้อ 24* นอกจากนี้ยังปรากฏความเห็นในแนวทางเดียวกันจาก OECD Commentary ว่า สถานประกอบการถาวรควรได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกับที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับ (Unilateral foreign tax credit) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังปรากฏข้อความว่า “ในบริบทที่เกี่ยวข้องกัน กรณีที่สถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้ซึ่งได้นำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ภายใต้หลักการเดียวกัน สถานประกอบการถาวรควรได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากเงินได้นั้นหากวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ได้รับการเครดิตภาษีเช่นว่านั้นภายใต้กฎหมายภายใน”** นอกจากนี้ ในการแก้ไข OECD Commentary 2005 คณะทำงานของ OECD²² ยังมีข้อสรุปว่าบทบัญญัติข้อ 24(3) ควรมีผลในการขยายขอบเขตการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนให้แก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศด้วย

ผู้วิจัยมีความเห็นสรุปว่า การให้เครดิตภาษีต่างประเทศอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” (Taxation of the permanent establishment) และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นรากฐานที่มาของการร่างบทบัญญัติข้อ 24 ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน หากสาขาหรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันกับวิสาหกิจไทยโดยถูกต้องตามกฎหมายไทยทุกประการ การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ซึ่งเป็นเหตุให้สถานประกอบการถาวรได้รับการอนุเคราะห์น้อยกว่าวิสาหกิจไทยเพราะจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยสูงกว่าของวิสาหกิจไทย มีแนวโน้มว่าขัดกับบทบัญญัติข้อ 24(3) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

* “The fact that a Thai enterprise is entitled to an FTC -- while a Thai branch is not -- raises the issue of discrimination under article 24.” ดูใน Edwin van der Bruggen, Thailand's Discrimination on Branch of Foreign Company [Online]. TaxAnalysts. Available from: www.taxanalysts.com [3 December 2009]

** Paragraph 67 of OECD Commentary on Article 24: “In a related context, when a permanent establishment receives foreign income which is included in its taxable profits, it is right by virtue of the same principle to grant to the permanent establishment credit for foreign tax borne by such income when such credit is granted to resident enterprises under domestic laws.” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 299.

²² OECD, Public Discussion Draft: Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) [Online]. OECD, 2007. Available from: www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf [1 December 2010]

1.2.3 บทบาทของประเทศไทยในการปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

ตามที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ (ข) ข้างต้น การปฏิเสธไม่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 มีแนวโน้มที่จะเป็นการละเมิดหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศถิ่นที่อยู่ของสถานประกอบการถาวร

อย่างไรก็ตาม ในการปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติ ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศในอุดมคติของ Van den Tempel นั้นจะใช้เมื่อประเทศภาคีมีศักยภาพที่เปรียบเทียบกันได้ (Comparable) ดังนั้น ความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศจึงควรมี **ข้อยกเว้น**ได้ในบางสถานการณ์ เช่น การที่ประเทศกำลังพัฒนานำเข้าการลงทุนจากประเทศที่พัฒนาแล้วได้ส่งผลให้การส่งออกเงินได้มีเพียงทิศทางเดียว (Unidirectional income flows) และขาดซึ่งปัจจัยพื้นฐานสำคัญที่จะใช้ในการเปรียบเทียบความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศกำลังพัฒนาและประเทศที่พัฒนาแล้ว (Fundamental comparability) ดังนั้น การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติระหว่างประเทศที่ไม่สมบูรณ์แบบอาจทำให้ประโยชน์ทางภาษีทั้งหมดเกิดกับประเทศที่พัฒนาแล้วเพียงกลุ่มเดียว และด้วยผลของทิศทางการลงทุนจากประเทศพัฒนาแล้วเพียงทิศทางเดียว ประเทศที่กำลังพัฒนาจึงเป็นกลุ่มประเทศที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการของอนุสัญญาภาษีซ้อน*

การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่พัฒนาแล้วรวมถึงประเทศสมาชิก OECD ควรต้องคำนึงถึงการเปรียบเทียบกันได้ของกระแสการลงทุน (Comparability of Investment Flows) เพราะปัจจัยดังกล่าวเป็นปัจจัยพื้นฐานสำคัญในการปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติที่ถูกต้องภายใต้ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่สมบูรณ์ ดังนั้น ประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนาจึงมีความชอบธรรมที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศที่พัฒนาแล้ว

* "On the other hand, Van den Temple considers international tax neutrality an ideal to be pursued only among parties which are sufficiently comparable. In other situations, an exception should be permitted to the taxable base rule of international neutrality. For example, developing countries import most of their capital from developed economies, which results in mostly unidirectional income flows and a fundamental lack of comparability. In these situations, unabridged application of the international tax nondiscrimination rules would, in his view, virtually be to the exclusive benefit of these developed countries. As a result of the one-way investment flow, the impact of the obligation of nondiscriminatory treatment would be felt mainly by the developing countries." ดูใน Kees Van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Series on international taxation No.6, pp. 257-258.

โดยไมถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรและไม่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว

แต่อย่างไรก็ดี แนวทางข้อยกเว้นข้างต้นอาจถูกโต้แย้งว่า ห่างไกลจากความหมายธรรมดาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติที่บัญญัติไว้ในบทบัญญัติข้อ 24(3) ที่ว่า “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน” นอกจากนี้ การปรับใช้ข้อยกเว้นหลักการไม่เลือกปฏิบัติดังกล่าวอาจส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนและความไม่ชัดเจนว่าประเทศใดเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ยิ่งไปกว่านั้น ในทางกลับกัน หากประเทศไทยทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่กำลังพัฒนาด้วยกัน (Comparable parties) หรือประเทศด้อยพัฒนามากว่า ความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะยอมรับหน้าที่ภายใต้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศที่กำลังพัฒนาจะมีอย่างน้อยเพียงใดเป็นเรื่องที่ผู้วิจัยก็ไม่อาจคาดการณ์ได้เพราะอาจเกี่ยวข้องกับนโยบายทางภาษีของประเทศ

หมายเหตุ: (ก) การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินปันผลที่นิติบุคคลไทยได้รับจากต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ซึ่งยกเว้นภาษีเงินได้ในนิติบุคคลให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Participation exemption) ดังกล่าวเป็นเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Subject-related element) เพราะมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศและลดต้นทุนของบริษัทไทยเมื่อส่งเงินปันผลกลับมายังประเทศไทย หรืออาจกล่าวได้ว่าการบรรเทาภาษีดังกล่าวสงวนไว้เฉพาะสำหรับบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย) เพื่อปกป้องเศรษฐกิจภายในประเทศ (Protection of national economy) ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ²³ ดังนั้น การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยการยกเว้นเงินปันผลที่นิติบุคคลไทยได้รับจากต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 จึงไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรและไม่ขัดต่อบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

(ข) สำหรับการยกเว้นเงินปันผลให้กับบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (เต็มจำนวนหรือกึ่งหนึ่ง) ตามมาตรา 65 ทวิ (10) ของประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการบรรเทาภาษีที่เกิดจากภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic double taxation) แต่เนื่องจากอนุสัญญา

²³ Paragraph 46 of OECD Commentary on Article 24(3) อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 294.

ภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์เพื่อการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐเท่านั้น * ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ การยกเว้นเงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) ดังกล่าวจึงไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของหลักการไม่เลือกปฏิบัติหรือบทบัญญัติข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ดังนั้น สาขาหรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทไทยจึงไม่อาจอ้างหลักการไม่เลือกปฏิบัติหรือบทบัญญัติข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทไทยตามมาตรา 65 ทวิ (10)

1.3 ข้อสรุป

ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases) เมื่อประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่) พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และฉบับที่ 442 ประกอบกับบทบัญญัติข้อ 23 ว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อน (วิธียกเว้นหรือวิธีเครดิต) ของอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สาม อาจไม่สามารถขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เสียไปในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศที่สามได้ทั้งหมด ถึงแม้ว่าทั้งสามประเทศจะมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ตาม จึงสรุปว่า กลไกการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศไทยในฐานะประเทศผู้ส่งออกการลงทุน (Home Country) เพียงประเทศเดียวไม่สามารถขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้ ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International juridical double taxation) ยังคงเกิดขึ้นจริง

ปัญหาดังกล่าวจะสามารถแก้ไขได้ด้วยบทบาทการบรรเทาหรือขจัดภาษีซ้อนของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต้องให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม แต่เมื่อประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศโดยสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศไทย (Inbound investment) ประเทศไทยก็ไม่อาจให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวกับสถานประกอบการถาวรได้ เพราะพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และฉบับที่ 442 กำหนดสิทธิดังกล่าวไว้เฉพาะสำหรับนิติบุคคลไทยเท่านั้น อีกทั้ง สถานประกอบการถาวรไม่ถือเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยจึงไม่อาจได้รับการบรรเทาภาษีซ้อนสองฝ่ายภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สาม นอกจากนี้ หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการ

* "This is the main purpose of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, which provides a means of settling on a uniform basis the most common problems that arise **in the field of international juridical double taxation.**" ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 7.

ถาวรหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ยังขาดความชัดเจนว่ามีผลให้ประเทศไทยต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 แก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศหรือไม่ เพราะข้อยกเว้นเกี่ยวกับปัจจัยการเปรียบเทียบกันได้ของประเทศภาคีภายใต้หลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่อาจผันแปรได้ ไม่แน่นอนและอาจเกี่ยวข้องกับนโยบายภาษีของประเทศ สรุปว่า กลไกการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศไทยในฐานะประเทศผู้รับการลงทุน (PE Host Country) ก็ไม่สามารถจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้

อนึ่ง ถึงแม้ว่าสถานประกอบการถาวรจะไม่สามารถนำภาษีต่างประเทศ (ประเทศที่สาม) มาเครดิตในประเทศไทย แต่ก็สามารถนำภาษีต่างประเทศดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ก็ตาม อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี จากการศึกษาพบว่า **ทฤษฎีภาษีเบื้องต้นหรือเหตุผลของการอนุญาตให้หักเป็นรายจ่าย (Deductibility) และการให้เครดิตภาษี (Tax Credit) นั้นมีความแตกต่างกัน** กล่าวคือ ภาษีที่ไม่สามารถเครดิตได้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพราะภาษีดังกล่าวได้จ่ายไปเพื่อหากำไรของกิจการหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ซึ่งไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (Ability to Pay) ส่วนการให้เครดิตภาษีเป็นเพราะเหตุการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality) ดังนั้น การอนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายและการให้เครดิตภาษีจึงไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้ นักวิชาการภาษีในต่างประเทศบางท่าน (Dr. Manual Pires)* ให้ความเห็นว่า วิธีการในการป้องกันหรือจัดภาษีซ้อนควรขึ้นอยู่กับความต้องการในการบรรลุมัตถุประสงค์การจัดภาษีซ้อน การอนุญาตให้นำภาษีในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) ไม่ใช่วิธีที่ควรนำมาใช้ในการจัดภาษีซ้อนเพราะวิธีการดังกล่าวไม่ได้นำไปสู่การจัดภาษีซ้ำซ้อนหรือส่งผลเช่นนั้น**

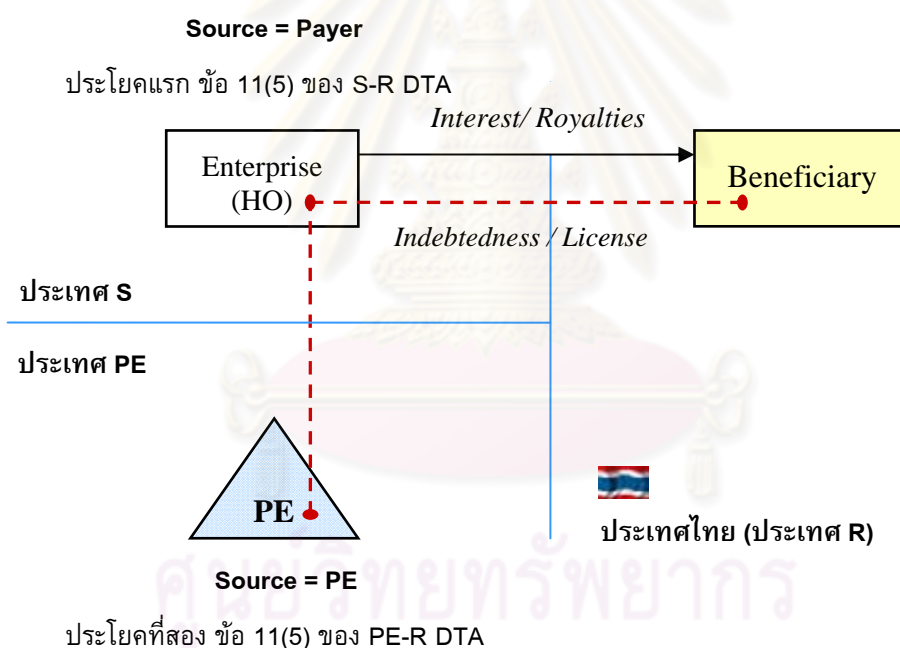
ผู้วิจัยจึงสรุปว่า ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัดและไม่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ได้

* A professor of Tax Community Law at the Portuguese Catholic University and a legal advisor at the Ministry of Finance

** "Choice of the method for preventing or eliminating double taxation should be based on the need for achieving the intended objected..... Thus deduction of tax from assessable income or reduction of the rate of tax are not methods which should be accepted, since normally they do not lead to elimination of double taxation or its effects." ดูใน Manual Pires, International juridical double taxation of income, Series on international taxation No.11, p. 198.

2. กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case)

กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Cases) ที่จะศึกษาต่อไปนี้ เป็นการศึกษานมูมมองที่ประเทศไทยเป็น ประเทศที่สาม ซึ่งหมายถึง กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่ง (ประเทศ S) จ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม (ประเทศไทย) แต่สถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) มีหนี้หรือพันธกรณีที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ และดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE) เช่น กรณีที่สำนักงานใหญ่ได้กู้ยืมเงินเพื่อนำเงินกู้ทั้งหมดไปใช้กับสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยให้กับเจ้าหนี้ในประเทศที่สามและให้สถานประกอบการถาวรเป็นผู้รับภาระดอกเบี้ยจ่ายในที่สุด ดังปรากฏในภาพที่ 10



(ภาพที่ 10: กรณีเงินได้ซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรจ่ายไปยังประเทศไทย)

หมายเหตุ: OECD Commentary²⁴ ได้อธิบายว่า จุดเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจในประการสำคัญระหว่างภาระหนี้ในการจ่ายดอกเบี้ยและสถานประกอบการถาวรสามารถเกิดขึ้นในหลายกรณี (ก) กรณีที่สำนักงานใหญ่ได้กู้ยืมเงินเพื่อนำเงินกู้ทั้งหมดไปใช้กับสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยและให้สถาน

²⁴ Paragraph 27 of OECD Commentary on Article 11 อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 178.

ประกอบการถาวรเป็นผู้รับภาระดอกเบี้ยจ่ายใน หรือ (ข) กรณีที่สถานประกอบการถาวรได้ขอกู้ยืมเงินเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์บางประการของสถานประกอบการถาวรและจ่ายดอกเบี้ยไปยังเจ้าหนี้โดยตรง โดยหนึ่งดังกล่าวปรากฏในส่วนของหนี้สินของสถานประกอบการถาวร แต่ในกรณี (ข) สำนักงานใหญ่ไม่ได้เป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยไปยังเจ้าหนี้โดยตรง ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่จึงไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้หรือตามประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5) และข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียวตามหลัก PE Source Rule และประเทศถิ่นที่อยู่ย่อมมีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงไม่ศึกษากรณีดังกล่าวเนื่องจากปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนไม่ได้เกิดขึ้นและภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐจะได้รับการจัดตามกลไกปกติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

2.1 ปัญหาภาษีซ้อนและแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อน

ภายใต้หลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร (PE Source Rule) เมื่อหนี้ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิเกิดขึ้นและเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE) เงินได้ดอกเบี้ยและค่าสิทธินั้นจะถือว่ามีจุดเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบจึงถือว่าแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยและค่าสิทธิคือประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยสถานประกอบการถาวรต้องตั้งอยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายหรือประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ผู้รับเงินได้) ประเทศใดประเทศหนึ่ง

การจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งมีจุดเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรอาจก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกัน 2 ประเทศ (Dual Source Taxation) และภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International juridical double taxation) หากผู้รับเงินได้ในประเทศ R สำนักงานใหญ่ผู้จ่ายในประเทศ S และสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ตั้งอยู่ในคนละประเทศ ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งจ่ายไปยังผู้รับในประเทศที่สามอาจมีแหล่งเงินได้ใน 2 ประเทศ คือ แหล่งเงินได้ในประเทศ S และแหล่งเงินได้ในประเทศ PE นอกจากนี้ ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิยังต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลกในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ประเทศไทย) Prof. Klaus Vogel ยังได้อธิบายว่า เมื่อวิสาหกิจสำนักงานใหญ่จ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่งไปยังประเทศที่สาม ความเกี่ยวข้องกับประเทศที่สามจะทำให้ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนยังคงมีอยู่ ถึงแม้ว่าจะมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสามประเทศแล้วก็ตาม²⁵

²⁵ Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 673.

นักวิชาการบางกลุ่มมีความเห็นว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ฉบับอาจบังคับได้ในเวลาเดียวกัน²⁶ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ (S-R DTA) และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (PE-R DTA) ส่งผลให้ทั้งประเทศ S และประเทศ PE จัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิได้ตามข้อ 11 หรือข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

บทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ (OECD และ UN)²⁷ บัญญัติว่า

ประโยคแรก “ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น”

ประโยคที่สอง “อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบี้ยเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”

บทบัญญัติข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ (UN) บัญญัติว่า

ประโยคแรก “ค่าสิทธิจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น”

ประโยคที่สอง “อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายค่าสิทธิไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหน้าที่ซึ่งต้องจ่ายค่าสิทธิขึ้น และค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐาน

²⁶ John Avery Jones and Catherine Bobbett, “Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London,” *IBFD Bulletin* (January 1999): 18.

²⁷ **Article 11** of OECD/UN Model Convention:
 “5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness **on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment**, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.” *[Emphasis added]*

ประกอบการประจำ ค่าสิทธิเช่นว่านี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้นตั้งอยู่”²⁸

ปัญหาความซ้ำซ้อนของแหล่งเงินได้ดอกเบียหรือค่าสิทธิ (Dual Source Taxation) อาจเกิดขึ้นได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) เนื่องจากบทบัญญัติข้อ 11(5) และข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ ไม่สามารถปรับใช้เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลัก PE Source Rule ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Reverse Triangular Case)

(ก) แหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S)

โดยทั่วไป เงินได้ประเภทดอกเบียหรือค่าสิทธิถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย (ประเทศ S) ภายใต้กฎหมายภายในของหลายประเทศ ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายสามารถจัดเก็บภาษีดอกเบียหรือค่าสิทธิในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เพราะเงินได้ดังกล่าวถูกจ่ายจากประเทศนั้น ถึงแม้ว่าแท้จริงแล้วดอกเบียหรือค่าสิทธิที่จ่ายจะเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่นอกประเทศผู้จ่ายก็ตาม ประเทศที่มีหลักปฏิบัติเช่นว่านั้น ได้แก่ ประเทศอิตาลี ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ นอกจากนี้ สิทธิในการจัดเก็บภาษีดอกเบียหรือค่าสิทธิตามหลักแหล่งเงินได้ยังอาจเกิดขึ้นเพราะบางประเทศนำหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบัญญัติเป็นกฎหมายภายใน เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น²⁹ ซึ่งต่างก็ส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเป็นประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้นหรือประเทศแหล่งเงินได้

ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) ถือว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้ของดอกเบียและค่าสิทธิอีกเช่นกัน อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้เงินได้ดอกเบียหรือค่าสิทธิเกิดขึ้นหรือมีแหล่งเงินได้ในประเทศซึ่งผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่ตามประโยคแรกของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ซึ่งบัญญัติว่า “ดอกเบีย (ค่าสิทธิ) จะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือบุคคล

²⁸ Article 12 of UN Model Convention:

“5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State **when the payer is a resident of that State**. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with **which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base**, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.” [Emphasis added]

²⁹ Michele Gusmeroli, “Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1,” IBFD European Taxation Bulletin (January 2005): 6.

ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น” เว้นแต่ ดอกเบียหรือค่าสิทธิที่จ่ายนั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศภาคี (ประเทศ S หรือประเทศ R) ตามประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ซึ่งบัญญัติว่า “อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบียไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบียขึ้น และดอกเบียนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบียเช่นนี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”

แต่ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Reverse Triangular Case) นั้น สถานประกอบการถาวรไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศภาคี (ประเทศ S หรือประเทศ R) แต่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) กรณีจึงไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายไม่จำเป็นต้องสละสิทธิการจับเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของตนให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ตามความในประโยคที่สองดังกล่าว (หรืออาจกล่าวได้ว่า ประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ไม่สามารถบังคับได้) ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) ยังคงมีสิทธิจับเก็บภาษีดอกเบียหรือค่าสิทธิซึ่งจ่ายไปยังผู้มีเงินได้ในประเทศ R ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ตามประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับเดียวกัน

(ข) แหล่งเงินได้ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE)

เมื่อวิสาหกิจสำนักงานใหญ่นำเงินกู้หรือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และเป็นผู้จ่ายดอกเบียหรือค่าสิทธิไปยังผู้มีเงินได้ในประเทศที่สาม (ประเทศไทย) โดยสถานประกอบการถาวรมีภาระหรือหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบียหรือค่าสิทธินั้น (มีการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีหรือปรากฎส่วนของหนี้สินในการชำระหนี้ดอกเบียหรือค่าสิทธิให้กับสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย) เงินได้ดอกเบียหรือค่าสิทธิของผู้มีเงินได้ในประเทศไทยถือเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรเนื่องจากมีความเกี่ยวข้องในเชิงเศรษฐกิจ (Economic connection) และเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร (Effectively connected to PE) ดังนั้น ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ชอบที่จะจับเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จากดอกเบียหรือค่าสิทธินั้นตามกฎหมายภายใน ยิ่งไปกว่านั้น บางประเทศ (เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา) ถือว่าดอกเบียเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรหากมีการปันส่วนรายจ่ายดอกเบียมายังสถานประกอบการถาวรตามสัดส่วนของรายได้เพื่อ

วัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี³⁰ รายจ่ายดอกเบี้ยที่ปันส่วนมาจึงอาจถูกจัดเก็บภาษีเพราะมีแหล่งเงินได้ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่

สำหรับสิทธิของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ในการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น มีประเด็นปัญหาว่าประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สามารถจัดเก็บภาษีตามหลัก PE Source Rule ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกฉบับหนึ่ง (อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศ R) ได้หรือไม่ ในประเด็นนี้ นักวิชาการกลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า ประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศ R มีผลบังคับและสถานประกอบการควรเป็นแหล่งเงินได้ที่แท้จริง โดยไม่คำนึงว่าสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีหรือไม่ก็ตาม ตามความในประโยคที่สองซึ่งกำหนดว่า “อย่างไรก็ตาม ในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือไมก็ตาม มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหรือไมก็ตาม อันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ดอกเบี้ยเช่นนี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”

สรุปจากที่ได้อธิบายใน (ก) และ (ข) ข้างต้น ผลที่ตามมาในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) คือ ทั้งประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (S) และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE) ต่างมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย) ทั้งภายใต้กฎหมายภายในและภายใต้บทบัญญัติข้อ 11 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (คนละฉบับ) ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Dual source taxation) สามารถเกิดขึ้นจริง หากธุรกรรมที่ก่อให้เกิดภาระดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรและผู้รับเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม (ได้แก่ ประเทศไทย) โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับประเทศอิตาลี ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ประเทศฝรั่งเศส หรือประเทศญี่ปุ่น

หมายเหตุ: สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลนั้นจะไม่เกิดปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เนื่องจากหลัก Negative Source Rule หรือบทบัญญัติข้อ 10(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินปันผลและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ได้จำกัดสิทธิของประเทศที่

³⁰ The United States' Department of the Treasury, Technical explanation of the protocol between the Government of the United States of America and the Government of Australia signed at Canberra on September 27, 2001 [Online]. 2001. Available from: www.treas.gov/offices/tax-policy/library/teaustra.pdf [15 May 2010]

สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในการเก็บภาษีจากเงินปันผลที่จ่ายโดยผู้จ่ายในประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่ง ถึงแม้ว่าเงินปันผลนั้นจะได้จ่ายจากกำไรของสถานประกอบการถาวรก็ตาม ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีโดยอ้างว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้ของกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้น ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินปันผลจึงเป็นประเทศแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียวและมีสิทธิในการเก็บภาษีจากเงินปันผลตามหลักแหล่งเงินได้

2.2 หน้าทีการขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย

ถึงแม้ว่าปัญหาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศกรณีที่สถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) จะเป็น**ปัญหาของประเทศแหล่งเงินได้** ได้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้) แต่ปัญหาดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่แน่นอนต่อหน้าที่การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ (ประเทศที่สาม) อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

ดังกล่าว ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (R) อาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ที่ต้องให้เครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่เสียไปในทั้งประเทศ S และประเทศ PE เนื่องจากทั้ง 2 ประเทศต่างจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติข้อ 11 หรือข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างกัน³¹ นักวิชาการบางท่านมีความเห็นว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (R) มีความผูกพันและมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S ฉบับหนึ่งและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE อีกฉบับหนึ่ง ส่งผลให้เกิดปัญหาวิธีการและกระบวนการขจัดภาษีซ้อนตามมา³² ดังตัวอย่างและคำถามของ Prof. Klaus Vogel ต่อไปนี้

ตัวอย่าง “ลูกหนี้ผู้กู้ในประเทศ S กู้ยืมเงินจากเจ้าหนี้ผู้ให้กู้ในประเทศ R เจ้าหนี้ผู้ให้กู้ในประเทศ R ย่อมคาดหวังว่าดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมที่ได้รับอยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S อย่างไรก็ตาม หากลูกหนี้ผู้กู้ทำธุรกรรมการกู้ยืมเงินเพื่อสถานประกอบการถาวรของลูกหนี้ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ PE (ซึ่งเป็นสิ่งที่ยอยู่นอกเหนืออำนาจควบคุมของเจ้าหนี้ผู้ให้กู้) ประเทศ PE จะถือว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ยและจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE ในสถานการณ์เช่นนี้ ประเทศ R จะพิจารณาว่าจะสามารถเห็นด้วยกับการจัดเก็บ

³¹ John F. Avery Jones, “The David R. Tillinghast lecture - Are tax treaties necessary?,” NYU School of Law Tax Law Review (1999).

³² Michele Gusmeroli, “Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1,” IBFD European Taxation Bulletin (January 2005): 6.

ภาษีของประเทศ PE ซึ่งถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี๋ยหรือไม่ ถ้าเห็นด้วย ประเทศ R จะให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE หรือ ถ้าไม่เห็นด้วย ประเทศ R ควรให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ S ตามที่ได้คาดหมายไว้หรือไม่ สิ่งเหล่านี้คือปัญหาที่ตามมาจากหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวร”³³

ปัญหาการขจัดภาษีซ้อนในกรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) เป็นปัญหาที่ยังไม่เคยเกิดขึ้นในประเทศไทย จากการศึกษา ไม่พบว่ามียังมีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลในเรื่องดังกล่าว ข้อพิจารณาของประเทศไทยในฐานะประเทศที่สามซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ (ประเทศ R) เป็นปัญหาในทางทฤษฎีที่ต้องวิเคราะห์ต่อไปว่า ประเทศไทยมีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศ S และประเทศ PE ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับหรือไม่ และหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยจะมีขอบเขตเพียงใดหากประเทศ PE จัดเก็บภาษีแหล่งเงินได้ตามกฎหมายภายในซึ่งมีอัตราภาษี (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย) สูงกว่าอัตราภาษีที่ประเทศ S อาจจัดเก็บภายใต้อัตราที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน และในมุมมองของประเทศไทย ประเทศใดเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี๋ยและค่าสิทธิ เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อน

อนึ่ง ในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ ประเทศไทยไม่สามารถนำหลักแหล่งเงินได้ภายใต้มาตรา 70 ของประมวลรัษฎากรซึ่งถือว่าเงินได้มีแหล่งได้ในประเทศไทยเมื่อเงินได้นั้น “จ่ายจากหรือในประเทศไทย” มาปรับใช้เพื่อกำหนดว่าประเทศ S หรือประเทศ PE เป็นประเทศแหล่งเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อน ดังนั้น เมื่อทั้งประเทศ S และประเทศ PE ต่างมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในของตนเอง อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงเป็นเครื่องมือที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์หน้าที่การขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Reverse Triangular Case)

2.2.1 การขจัดภาษีที่เสียไปในประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S)

ตามที่ได้อธิบายในหัวข้อ 2.1(ก) ข้างต้นว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) มีสิทธิจัดเก็บภาษีในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S โดยอาศัยสิทธิการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติข้อ 11(2)/12(2) ประกอบประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ดังนั้น จึงมีข้อพิจารณาว่า ประเทศไทยควรเห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงาน

³³ Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, p. 674.

ใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) และให้การขจัดภาษีที่เสียไปในประเทศ S ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S หรือไม่

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศไทย ให้อำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้กับประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) อีกทั้ง OECD Commentary 1963 และ 2008 ยังอธิบายว่า บทบัญญัติดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงกรณีเงินกู้ที่นำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศภาคี³⁴ (ได้แก่ ประเทศ S หรือประเทศไทย) แต่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE)

ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) นี้ OECD Commentary ได้อธิบายว่า เฉพาะประโยคแรกของบทบัญญัติข้อ 11(5) (รวมถึงข้อ 12(5)) เท่านั้นที่มีผลบังคับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R และดอกเบี่ยถือว่าเกิดขึ้นในประเทศซึ่งผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่ (ประเทศ S) ไม่ใช่ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE)³⁵ นอกจากนี้ Prof. Klaus Vogel ยังได้ให้ความเห็นสนับสนุนว่า เมื่อเงื่อนไขของข้อยกเว้นตามที่ได้กำหนดในประโยคที่สองของข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ที่ว่าสถานประกอบการถาวรต้องตั้งอยู่ในประเทศภาคีประเทศใดประเทศหนึ่ง ไม่ครบถ้วนแล้ว ประเทศซึ่งผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่ (ประเทศ S) ก็ชอบที่จะจัดเก็บภาษีจากดอกเบี่ยตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้บังคับประโยคแรกของข้อ 11(5)³⁶

สำหรับประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศซึ่งผู้รับเงินได้มีถิ่นที่อยู่ การให้การขจัดภาษีซ้อนกับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) ถือว่าชอบด้วยบทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศไทย ทั้งยังสอดคล้องกับหลักความแน่นอน (**Certainty**) และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (**Enforceability**) ในกระบวนการและวิธีการขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย เพราะผู้มีเงินได้ในประเทศไทย (เจ้าหน้าที่ให้กู้หรือเจ้าของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา) ควรที่จะสามารถคาดการณ์ได้ถึงภาระภาษีสำหรับเงินได้ที่เขาจะได้รับจากสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งเป็นลูกหนี้ตามกฎหมายในประเทศไทย

³⁴ Paragraph 29 of OECD Commentary 1963 on Article 11(5) ดูใน Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, pp. 671, 1356; Paragraph 28 of OECD Commentary on Article 11(5) ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 178.

³⁵ Paragraph 28 of OECD Commentary on Article 11 ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 178.

³⁶ Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, p. 672.

S ยิ่งไปกว่านั้น เจ้าหนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยย่อมไม่อาจทราบว่าลูกหนี้ในประเทศ S จะนำต้นเงินกู้หรือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไปใช้ที่ไหนและอย่างไร ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า ในฐานะประเทศที่สามซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยควรให้การขจัดภาษีซ้อนเฉพาะกับภาษีที่ไปในประเทศที่สำนักงานใหญ่ผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่ ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S

2.2.2 การขจัดภาษีที่เสียไปในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE)

ตามที่ได้อธิบายในหัวข้อ 2.1(ข) ข้างต้น เมื่อหนี้หรือหน้าที่ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ประเทศ PE สามารถจัดเก็บภาษีในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและบทบัญญัติข้อ 11(2) ประกอบประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศไทย (R)

OECD Commentaries 1963 และ 1977 ได้เคยเสนอให้ใช้บทบัญญัติข้อ 11(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ PE ในลักษณะ “Tie Breaker Clause” เพื่อตัดสินว่าประเทศใดเป็นแหล่งเงินได้ของดอกเบี้ย ระหว่างประเทศ S และประเทศ PE³⁷ ภายใต้แนวทางดังกล่าว ประเทศ PE จะถือเป็นแหล่งเงินได้ตามหลัก PE Source Rule³⁸ อย่างไรก็ดี ข้อเสนอของ OECD Commentary 1977 ดังกล่าวไม่ปรากฏใน OECD Commentary 2008 ฉบับปัจจุบัน นอกจากนี้ การใช้ Tie Breaker Clause ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ PE ดังกล่าว มีข้อโต้แย้งว่าไม่ถูกต้อง กล่าวคือ ถึงแม้ว่า Tie Breaker Clause (ประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ PE) จะกำหนดให้ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีแหล่งเงินได้ในประเทศ PE ก็ตาม แต่เนื่องจากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ใช่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคี (ประเทศ S หรือประเทศ PE) อีกทั้ง การใช้ Tie Breaker Clause ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับซึ่งประเทศไทยมิได้เป็นภาคีเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดภาษีซ้อน อาจขัดต่อบทบัญญัติข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบซึ่งกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งๆ มีผลบังคับระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ PE จึงไม่ควรส่งผลกระทบต่อหน้าที่การ

³⁷ Paragraph 27 of OECD Commentary 1977 on Article 11(5) และ Paragraph 30 of OECD Commentary 1963 on Article 11(5) ดูใน Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, pp. 1356-1357.

³⁸ P. Johann Hattingh, “The role and function of Article 1 of the OECD Model,” IBFD Bulletin (November 2003): 549.

ขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น และไม่อาจใช้เป็น Tie Breaker Clause เพื่อกำหนดว่าประเทศไทยเป็นแหล่งเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย

อนึ่ง ถึงแม้ว่าสถานประกอบการถาวรจะไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศ PE ภายใต้ต้นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE และไม่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้ต้นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว แต่เมื่อประเทศ PE ได้จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้อย่างถูกต้องทั้งภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ประเทศไทยจึงมีหน้าที่จัดภาษีซ้อนภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE เพราะผู้กล่าวอ้างสิทธิการได้รับการจัดภาษีซ้อนภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 คือผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทย ไม่ใช่สถานประกอบการถาวร

แต่อย่างไรก็ตาม การให้การจัดภาษีที่เสียไปในประเทศ PE นั้นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการจัดภาษีซ้อนภายใต้ต้นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE ด้วย กล่าวคือ *“บุคคลที่สามารถได้รับการเครดิตภาษีภายใต้ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN คือบุคคลที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศนั้นโดยเป็นผู้เสียภาษีเองหรือจัดการให้บุคคลที่สามเสียภาษีแทน”*³⁹ จะเห็นได้ว่า ผู้มีเงินได้ในกรณีนี้เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยซึ่งไม่ได้เสียภาษีในประเทศ PE หรือจัดการให้บุคคลที่สาม (สถานประกอบการถาวร) เสียภาษีแทนแต่อย่างใด ยิ่งไปกว่านั้น การให้การจัดภาษีซ้อนที่เสียไปในประเทศ PE ยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดภาษีซ้อนให้กับผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ประเทศ PE ไม่ได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีเงินได้ ภาษีที่เสียไปในประเทศ PE จึงไม่ได้ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่แท้จริงสำหรับผู้มีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด

นอกจากนี้ ในมุมมองของประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ ประเทศไทยย่อมคาดหวังที่จะต้องให้การจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศ S (โดยสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งเป็นคู่สัญญา) ภายใต้ต้นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S และไม่อาจคาดหวังได้ว่าเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ในประเทศได้รับจะมีความเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง

ดังนั้น จากการวิเคราะห์ข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า ประเทศไทยไม่มีหน้าที่ต้องให้การจัดภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่จัดเก็บโดยประเทศ PE ภายใต้ประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE แต่มีหน้าที่ต้อง

³⁹ Ibid., p. 1045.

ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่เสียไปในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S เพียงฉบับเดียว

2.3 ข้อสรุป

จากที่ได้กล่าวในหัวข้อ 2.1 ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศอาจเกิดขึ้นในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ในกรณีดังกล่าว ทั้งประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายและประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สามารถจัดเก็บภาษีสำหรับดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่จ่ายไปยังผู้รับตามหลักแหล่งเงินได้ โดยอาศัยสิทธิการจัดเก็บภาษีในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนคนละฉบับ จากที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ 2.2 ข้างต้น ในฐานะประเทศที่สามซึ่งผู้รับเงินได้มีถิ่นที่อยู่ ประเทศไทยไม่สามารถให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในทั้งสองประเทศได้ และคงมีเพียงเฉพาะภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศที่สำนักงานใหญ่ผู้จ่ายมีถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่จะได้รับการขจัดโดยประเทศไทย กรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Reverse Triangular Case) จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย แต่ผลที่ตามมาคือ ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐยังคงไม่ได้รับการแก้ไข เนื่องจากปัญหาดังกล่าวเกิดจากความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้จำนวนเดียวกันโดยประเทศแหล่งเงินได้ 2 ประเทศ (ประเทศ S และประเทศ PE) ซึ่งต้องแก้ไขได้ด้วยบทบาทของประเทศแหล่งเงินได้

ผู้วิจัยจึงสรุปว่า ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัดและไม่สามารถแก้ไขปัญหาการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) แต่กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ไม่ก่อให้เกิดปัญหาการขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

เมื่อกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ แต่ไม่เป็นปัญหาสำหรับประเทศไทยในการขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงไม่มีกรณีต้องพิจารณาถึงแนวทางการแก้ไขปัญหา ในหัวข้อต่อไป ผู้วิจัยเห็นควรที่จะวิเคราะห์ถึงแนวทางแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนและหน้าที่การขจัดภาษีซ้อน เฉพาะกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case)

3. แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Possible Solutions for Typical Triangular Cases)

ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ตารางที่ 1 และบทบาทหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ 1.1.2 แสดงให้เห็นว่า หากวิสาหกิจไทยลงทุนในประเทศ S โดยตรงสำนักงานใหญ่ ก. จะมีภาระภาษีรวมทั่วโลกภายหลังการจัดภาษีโดยประเทศไทยจำนวน 30 ล้านบาทเท่านั้น แต่หากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทยในประเทศ PE เป็นผู้ลงทุนและได้รับเงินได้จากประเทศ S ภาระภาษีรวมทั่วโลกภายหลังการจัดภาษีซ้อนโดยประเทศไทยจะมีจำนวนสูงถึง 104 ล้านบาท วิสาหกิจไทยสามารถลดภาระภาษีรวมทั่วโลกลงจาก 104 ล้านบาทเหลือเพียง 30 ล้านบาทได้ เพียงปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำธุรกรรมโดยหากสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยเป็นผู้ลงทุนในประเทศ S เองโดยตรง หรือ ปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนเป็นบริษัทลูกแทนการมีสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในประเทศ PE แต่นั่นหมายความว่า ภาระภาษีส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเลือกรูปแบบการลงทุนในต่างประเทศ เนื่องจากการลงทุนโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ หรือการตั้งบริษัทลูกในต่างประเทศมีภาระภาษีต่ำกว่าการลงทุนในประเทศที่สามผ่านสถานประกอบการถาวร

ปัจจัยภาระภาษีไม่ควรส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเลือกรูปแบบการลงทุน เพราะนอกจากจะขัดกับหลักความเป็นกลางทางภาษี (Capital Export Neutrality) แล้ว สภาพของธุรกิจบางประเภทอาจมีความเหมาะสมทางกฎหมายที่จะประกอบกิจการผ่านสาขาหรือสถานประกอบการถาวร เช่น ธุรกิจการเงินการธนาคารและธุรกิจประกัน อีกทั้ง การเลือกรูปแบบการลงทุนด้วยสาขาหรือสถานประกอบการถาวรเป็นเสรีภาพและไม่ใช้สิ่งกีดขวางหรือเป็นภาระภาษีอากร ทรายาดที่สาขาหรือสถานประกอบการถาวรนำเงินได้ที่มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวรทั้งในและต่างประเทศมาเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่อย่างครบถ้วน

ในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ ปัญหาการจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยและภาษีซ้ำซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเป็นปัญหาที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่สามารถแก้ไขได้โดยอาศัยบทบาทและความร่วมมือของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ทั้งนี้ วิชาการในต่างประเทศรวมทั้ง OECD⁴⁰ ก็มีความเห็นว่าปัญหาดังกล่าวจะสามารถแก้ไขได้เมื่อประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เข้ามามีบทบาทในการบรรเทาหรือจัดภาษีซ้อนในประเทศแหล่งเงินได้ (S) ดังนั้น การพิจารณา

⁴⁰ ปรากฏตาม OECD Commentary ของบทบัญญัติข้อ 24 และ OECD Triangular Report 1992

แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนในกรณีในประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่จึงต้องคำนึงถึงในกรณีที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทยด้วย จากการศึกษาพบว่า มีแนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Typical Triangular Cases) ที่เป็นไปได้ 5 แนวทาง ดังนี้

3.1 การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร

การที่สถานประกอบการถาวรไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่และไม่อาจได้รับการจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นสาเหตุหนึ่งของปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ภาษีที่สถานประกอบการเสียไปในประเทศที่สาม (ประเทศ S) ไม่อาจได้รับการจัดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

จากการศึกษาในหัวข้อ 1.1.2 ของบทที่ 3 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้พบว่า OECD Triangular Report 1992 มีแนวคิดที่จะขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร (Entitlement of PE to DTAs) เพื่อให้ภาษีที่สถานประกอบการเสียไปประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่สาม) ได้รับการจัดภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 (การจัดภาษีซ้อน) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่ แต่จำนวนเครดิตภาษีต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่มีสิทธิได้รับภายใต้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศแหล่งเงินได้ แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวของ OECD ดังกล่าว สามารถทำได้โดยเพิ่มข้อความดังต่อไปนี้ในบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

“...เมื่อสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งและทรัพย์สินหรือสิทธิอันเกี่ยวข้องกับเงินได้นั้นมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับกิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้ดังกล่าวอาจเก็บภาษีได้ในรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้บทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ตามลำดับ รัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่กำหนดในบทบัญญัติว่าด้วยการจัดภาษีซ้อน บทบัญญัติข้อนี้ใช้บังคับไม่ว่าวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรมีสถานที่บริหารจัดการที่ใดก็ตาม”⁴¹

จากการศึกษาพบว่า ประเทศฝรั่งเศส ได้ใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อแก้ไขปัญหามาตรฐานการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ ปรากฏจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับ ประเทศอิตาลี และ ประเทศเบลเยียม โดยประเทศฝรั่งเศสจะใช้วิธีการดังกล่าวเฉพาะกับประเทศภาคีที่มีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of

⁴¹ OECD, “Triangular Cases,” in Model Tax Convention: Four Related Studies, p. R11-13.

Information) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น⁴² ตัวอย่างข้อความในบทบัญญัติข้อ 25(2)(b) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศฝรั่งเศสและประเทศอิตาลี มีดังนี้

“.....เมื่อสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งและทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นเกี่ยวข้องกับเงินได้นั้นมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับกิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้ดังกล่าวอาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งมีเงินได้เกิดขึ้นตามข้อ 10(2)(b) ข้อ 11(2) และข้อ 12(2) รัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 24(1)(a) หรือข้อ 24(2) โดยไม่คำนึงถึงความในประโยชน์สุดท้าย บทบัญญัติข้อนี้ใช้บังคับไม่ว่าวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวรมีสถานที่บริหารจัดการที่ใดก็ตาม”⁴³

ภายใต้แนวทางดังกล่าว นอกจากปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศจะได้รับการแก้ไขแล้ว ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ยังสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S) ได้ด้วย⁴⁴ นอกจากนี้ Prof. Klaus Vogel ได้ให้ความเห็นสนับสนุนว่า ประเทศสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรมีส่วนป้องกันภาษีซ้อนด้วยโดยกำหนดให้สถานประกอบการถาวรได้รับสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะไม่เป็นธรรมกับประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ (ประเทศ R) ที่ต้องแบกรับหน้าที่การจัดภาษีซ้อนไว้ทั้งหมด⁴⁵

กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุน (ประเทศ R) แนวทางการแก้ไขปัญหา
ดังกล่าวจะบรรลุผลได้ต้องเป็นความตกลงระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งอยู่นอกเหนืออำนาจของประเทศไทย จึงไม่เหมาะที่จะนำมาใช้แก้ไขปัญหา

⁴² Bruno Gibert, “The Evolution of the French Tax Treaty Network,” *IBFD European Taxation* (October 2002): 426.

⁴³ **Article 25(2)(b) of France-Italy DTA 1989:**

“Where a permanent establishment situated in a State receives dividends, interest or royalties arising in the other State and pertaining to property or rights effectively connected with its activities, such income may be taxed in the State **in which it arises** in accordance with the respective provisions of paragraph 2(b) of Article 10, paragraph 2 of Article 11 and paragraph 2 of Article 12. **The State in which the permanent establishment is situated shall eliminate double taxation in accordance with the conditions provided in paragraph 1(a) or paragraph 2 of Article 24, disregarding the last clause.** This provision shall apply wherever the enterprise of which the permanent establishment is a part has its place of management.” *[Unofficial translation]*

⁴⁴ OECD, “Triangular Cases,” in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, p. R11-13.

⁴⁵ Klaus Vogel, “Tax treaty news,” *Bulletin for International Taxation* (November 2007): 474.

กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศ PE) แนวทางการแก้ไขปัญหาส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ต้องให้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศต่างๆ โดยไม่คำนึงว่าประเทศต่างๆ เหล่านั้นจะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศแหล่งเงินได้แล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ยิ่งไปกว่านั้น ในกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่เหล่านั้นและประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน วิสาหกิจสำนักงานใหญ่อาจเลือกจัดตั้งสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ความตกลงดังกล่าวระหว่างประเทศไทยและประเทศแหล่งเงินได้ ปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) อาจเกิดขึ้นหากประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ยกเว้นภาษีสำหรับกำไรจากสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย

ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยในการนำแนวทางดังกล่าวมาใช้แก้ไขปัญหามาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ เพราะการขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร (Entitlement of PE to DTAs) ขัดกับบทบัญญัติข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีเท่านั้น⁴⁶ และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศไม่สามารถได้รับสิทธิทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย นอกจากนี้ ประเทศสมาชิก OECD ส่วนใหญ่ก็ไม่เห็นด้วยกับวิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพราะเป็นวิธีการที่แตกต่างไปจากหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างมาก อีกทั้ง ยังอาจเป็นการสนับสนุนการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) หากประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ยกเว้นเงินกำไรจากสถานประกอบการ และวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ได้โอนสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ไปยังสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศแหล่งเงินได้⁴⁷

3.2 วิธีการถ้อยทีถ้อยปฏิบัติระหว่างประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน (Reciprocity)

ตามที่วิเคราะห์ในหัวข้อ 1.2 ของบทนี้ว่า กลไกการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียวไม่สามารถจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศ PE และประเทศ S ได้ทั้งหมด และเนื่องจากประเทศ PE ได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ของสถานประกอบการที่ได้รับจากประเทศที่สาม (ประเทศแหล่งเงินได้) ประเทศ PE ควรจะมีบทบาทในการจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วย

⁴⁶ Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 1063.

⁴⁷ OECD, "Triangular Cases," in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, pp. R11-11, 13.

เพื่อบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ OECD Commentary ได้เสนอให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศภาคี ด้วยการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม (ประเทศแหล่งเงินได้) หากเงินได้จากประเทศที่สามมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร แต่เพื่อป้องกันมิให้สถานประกอบการถาวรนั้นได้รับการอนุเคราะห์ที่ดียิ่งกว่าวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ PE จึงควรกำหนดเงื่อนไขว่าจำนวนภาษีในประเทศที่สามที่สามารถเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนเครดิตภาษีที่วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ PE มีสิทธิได้รับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และประเทศที่สาม

เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนตามแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว OECD จึงได้เสนอให้เพิ่มเติมบทบัญญัติข้อ 24(3) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE ด้วยข้อความดังต่อไปนี้⁴⁸

“.....ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งเป็นของวิสาหกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยจากรัฐที่สาม และการถือครองหรือสิทธิเรียกร้องในหนี้ที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยที่จ่ายมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปในรัฐที่สามสำหรับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยแล้วแต่กรณี โดยใช้อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่วิสาหกิจมีถิ่นที่อยู่และรัฐที่สาม อย่างไรก็ตาม จำนวนเครดิตดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกมีสิทธิได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐนั้นและรัฐที่สาม”*

⁴⁸ Paragraph 70 of OECD Commentary on Article 24 คู่มือ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

* “When a permanent establishment in a Contracting State of an enterprise of the other Contracting State receives dividends or interest from a third State and the holding or debt-claim in respect of which the dividends or interest are paid is effectively connected with that permanent establishment, the first-mentioned State shall grant a tax credit in respect of the tax paid in the third State on the dividends, or interest, as the case may be, by applying the rate of tax provided in the convention with respect to taxes on income and capital between the State of which the enterprise is a resident and the third State. However, the amount of the credit shall not exceed the amount that an enterprise that is a resident of the first-mentioned State can claim under that State’s convention on income and capital with the third State. คู่มือ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุน (ประเทศ R) แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ส่งผลให้ประเทศภาคีซึ่งวิสาหกิจไทยมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทยถูกจัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่สาม) ภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้จึงไม่เป็นปัญหาสำหรับหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยอีก โดยประเทศไทยจะมีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศที่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทยตั้งอยู่เพียงฉบับเดียว อีกทั้ง นอกจากปัญหาภาษีซ้ำซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจะได้รับการแก้ไขแล้ว ภาวะภาษีรวมทั่วโลกของวิสาหกิจไทยจะลดลงเมื่อมีการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ อันเป็นการส่งเสริมศักยภาพการแข่งขันในการออกไปลงทุนในต่างประเทศให้กับวิสาหกิจไทย

อย่างไรก็ดี ภายใต้แนวทางดังกล่าว เมื่อประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศที่สามแล้ว มีประเด็นถกเถียงว่า ประเทศไทยยังคงมีหน้าที่ต้องให้การขจัดหรือเครดิตภาษีที่เสียในประเทศที่สามภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สามอีกหรือไม่ แนวทางแรกมีความเห็นว่า ประเทศไทยไม่ควรให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามอีก เพราะเกิดความซ้ำซ้อนในการบรรเทาภาษี (Multiple Tax Relief)⁴⁹ และอาจส่งผลให้เงินได้จากประเทศที่สามไม่ต้องเสียภาษีในประเทศใดเลยจากการบรรเทาภาษีถึง 3 ครั้งสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน ในประเด็นนี้ นักวิชาการในต่างประเทศบางท่าน⁵⁰ ไม่เห็นด้วยและมีความเห็นในแนวทางที่สองว่า ประเทศไทยยังคงมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศที่สาม ส่วนการให้เครดิตหรือบรรเทาภาษีเป็นการซ้ำซ้อนสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันนั้นจะไม่เกิดขึ้น เพราะภาษีในประเทศที่สามซึ่งได้รับการเครดิตในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศนั้นลง และส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยลดลงตามไปด้วย

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับความเห็นแรกว่า ประเทศไทยจะไม่มีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนที่เสียในประเทศที่สามภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สามอีก หากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีหน้าที่ให้เครดิตภาษีที่เสียในประเทศที่สามกับสถานประกอบการถาวร อนึ่ง ภายใต้บทบัญญัติข้อ 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนต้องตีความในทางสุจริตภายใต้ความหมายธรรมดาของบริบทโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของอนุสัญญานั้น เมื่อการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเป็น

⁴⁹ OECD Commentary 1977 (Article 24) ดูใน Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, p. 1129.

⁵⁰ Kees Van Raad, "Triangular cases," IBFD European Taxation Bulletin (September 1993): 299.

วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และภาษีในประเทศที่สาม ได้รับการจัดโดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่แล้ว จึงไม่มีภาษีซ้ำซ้อนตกเป็นหน้าที่การจัดของประเทศไทยอีก

แต่แนวทางดังกล่าวมีข้อเสียบางประการ กล่าวคือ จะต้องมีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบร่วมกันระหว่างประเทศภาคี และอาจไม่คุ้มค่าหากปริมาณการส่งออกการลงทุนของประเทศไทยยังมีจำนวนไม่มากพอ ถึงแม้ว่าการออกไปลงทุนในต่างประเทศของวิสาหกิจไทยยังมีปริมาณไม่มาก แต่จากการศึกษาพบว่าปริมาณการส่งออกการลงทุนของประเทศไทยได้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องทุก ๆ ปี⁵¹

นอกจากนี้ แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนดังกล่าวตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity) ระหว่างประเทศไทยและประเทศผู้รับการลงทุนจากประเทศไทย และมีผลกระทบต่อประเทศไทยในลักษณะเดียวกันหากสถานประกอบการถาวรของประเทศภาคีตั้งอยู่ในประเทศไทย (Dual-sided Effects)

ดังนั้น ต้องพิจารณาข้อดีและข้อเสียประกอบกันในกรณีที่ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ด้วย วิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวมีข้อเสียเพราะส่งผลกระทบต่อฐานภาษีและทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ภาษีจากการที่ต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรของประเทศ R และอาจก่อให้เกิดคำถามเชิงนโยบายว่าประเทศไทยมีความจำเป็นมากน้อยเพียงใดที่ต้องแบกรับภาระดังกล่าวแทนประเทศ R หรือแทนผู้เสียภาษี

แต่เนื่องจากสถานประกอบการถาวรของประเทศภาคีจะต้องนำเงินได้จากแหล่งต่างประเทศที่ปันส่วนมาหรือเป็นของสถานประกอบการถาวรมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยก่อน แล้วจึงจะได้รับเครดิตภาษี รายได้ภาษีของประเทศไทยอาจเพิ่มขึ้นจากการที่สถานประกอบการถาวรนำเงินได้จากแหล่งต่างประเทศมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยมากขึ้น เพราะเงินได้ดังกล่าวจะได้รับการจัดภาษีซ้อน แนวทางดังกล่าวยังอาจส่งเสริมและดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศในรูปแบบของสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับการจัดตั้งสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศอื่นในภูมิภาคเดียวกันซึ่งไม่ให้การบรรเทาภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรอีกด้วย

อนึ่ง ณ ปัจจุบัน จากการศึกษา ผู้วิจัยไม่พบว่ามีประเทศใดแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วยวิธีการถ้อยทีถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity) ระหว่างประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน

⁵¹ ธนาคารแห่งประเทศไทย, บัญชีฐานะการลงทุนระหว่างประเทศของไทย [ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์]. 31 สิงหาคม 2553. แหล่งที่มา: <http://www.bot.or.th> [3 กันยายน 2553]

3.3 วิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE

ภาษีซ้ำซ้อนซึ่งอำนาจรัฐระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศที่สถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) เป็นปัญหาความขัดแย้งเชิงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับบุคคลผู้ไม่ถิ่นที่อยู่ (ได้แก่สถานประกอบการถาวร) และเป็นปัญหาที่อยู่นอกขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เนื่องจากบทบัญญัติข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนบังคับเฉพาะกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีเท่านั้น OECD Commentary จึงเสนอให้แก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วยวิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 25 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน⁵² ซึ่งกำหนดว่า

“3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของภาคีสัญญาจะต้องพยายามแก้ไขความยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นเนื่องจากการตีความหรือการใช้บังคับความตกลงนี้ เจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจปรึกษาหารือกัน เพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนในกรณีใด ๆ ที่มีได้บัญญัติไว้ในความตกลงนี้ด้วย”⁵³

ภายใต้บทบัญญัติข้อ 25(3) ข้างต้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศภาคีทั้ง 2 ประเทศจะร่วมกันหาแนวทางแก้ไขปัญหาและบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนซึ่งไม่ได้รับการขจัดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นรายกรณีไป⁵⁴

ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ (ประเทศ R) การแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนด้วยวิธีความตกลงร่วมกันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย อาจทำได้ด้วยการเจรจาให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทยได้รับ

⁵² Paragraph 11 of OECD Commentary on Article 23 อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 261.

⁵³ Article 25(3) of OECD Model 2008:

“3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. ***They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.***”

⁵⁴ Paragraph 55 of OECD Commentary on Article 25 อยู่ใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 321.

การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Tax Relief) ที่ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ และได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันกับวิสาหกิจของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ซึ่งมีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศและประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน แนวทางดังกล่าวจะช่วยลดภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของวิสาหกิจไทย และยังส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันให้กับวิสาหกิจไทยสำหรับการลงทุนในต่างประเทศ

ในทางตรงกันข้าม หากประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศโดยมีสถานประกอบการถาวรของประเทศภาคีตั้งอยู่ในประเทศไทย (ประเทศ PE) ประเทศไทยก็ควรให้การปฏิบัติเช่นเดียวกันกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศด้วยตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity)

อย่างไรก็ตาม แนวทางการแก้ไขปัญหาด้วยวิธีความตกลงร่วมกันอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนซึ่งขัดกับหลักความแน่นอน (Certainty) ซึ่งเป็นหลักการภาษีที่ดี เนื่องจากผลความตกลงร่วมกันภายใต้วิธีการว่าด้วยความตกลงร่วมกันนั้นไม่ผูกพันประเทศภาคี

3.4 การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ตามและผู้วิจัยได้วิเคราะห์และสรุปในหัวข้อ 1.2.2 ของบทนี้ว่า การปฏิเสธการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวหรือการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 กับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันกับวิสาหกิจไทย มีแนวโน้มที่จะเป็นการละเมิดหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Principle of PE Non-discrimination) หรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจเจ้าของสถานประกอบการถาวร ซึ่งหมายความว่า ภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามควรต้องได้รับการขจัดในประเทศไทยภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300

แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่า ข้อยกเว้นของหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ ได้แก่ หลักการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ของกระแสการลงทุนและความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศภาคี เป็นปัจจัยพื้นฐานสำคัญในการปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติที่ถูกต้องภายใต้ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality) ที่สมบูรณ์แบบ เมื่อกระแสการลงทุนหรือความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศภาคีมีเพียงทิศทางเดียวหรือไม่อาจเปรียบเทียบกันได้ ในฐานะประเทศผู้รับการลงทุนหรือประเทศผู้นำเข้าการลงทุนจากต่างประเทศ ประเทศไทยมีความชอบธรรมที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว แต่ในทางกลับกัน หากประเทศไทยทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีศักยภาพทาง

เศรษฐกิจที่เปรียบเทียบกันได้หรือประเทศที่กำลังพัฒนาด้วยกัน ความเป็นไปได้ที่ประเทศไทย จะยอมรับหน้าที่ภายใต้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจใน ประเทศที่กำลังพัฒนาจะมีมากน้อยเพียงใดเป็นเรื่องที่ผู้วิจัยก็ไม่อาจคาดการณ์ได้เพราะอาจ เกี่ยวข้องกับนโยบายทางภาษีของประเทศ

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงไม่มีความจำเป็นและไม่ควรนำบทบัญญัติว่าด้วยการไม่ เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหา ภาษีซ้ำซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ เพราะจะเกิดความไม่แน่นอน (Uncertainty) และขัดกับหลักการภาษีที่ดี

3.5 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรภายใต้ประมวลรัษฎากร

แนวทางการแก้ไขปัญหาข้อ 3.1 ถึง 3.4 ข้างต้นเป็นแนวทางการแก้ไขปัญหา สองฝ่ายหรือวิธีการของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Bilateral Tax Relief) ซึ่งมีแนวคิดและหลักการ ภาษีที่แตกต่างจากวิธีการแก้ไขปัญหาฝ่ายเดียวหรือภายใต้กฎหมายภายในซึ่งต้องคำนึงถึง ระบบภาษีที่ดีของประเทศ

ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) การแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนฝ่าย เดียวหรือภายใต้กฎหมายภายในอาจทำได้โดยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign tax credit) ซึ่งได้ให้ไว้ภายใต้ประมวลรัษฎากรกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ เพื่อให้สถานประกอบการถาวรสามารถนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศที่สามมาเครดิตในประเทศ ไทยได้เช่นเดียวกับวิสาหกิจไทย อาจกล่าวได้ว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถาน ประกอบการถาวรหรือผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่เป็นวิธีการเฉพาะฝ่ายเดียวในการแก้ไขปัญหาภาษี ซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ

ภายใต้ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 ได้ให้เครดิตภาษี ต่างประเทศเฉพาะกับนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ดังนั้น การบรรลุเป้าหมาย ดังกล่าวจึงต้องแก้ไขพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 เพื่อขยายสิทธิในการได้รับเครดิตภาษี ต่างประเทศให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ แต่การให้เครดิตภาษี ต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรจะส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของประเทศไทยและทำให้ ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ภาษี จึงมีข้อพิจารณาว่าประเทศไทยควรแบกรับภาระ ดังกล่าวแทนประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่หรือผู้เสียภาษี (สถาน ประกอบการถาวร) หรือไม่

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสมาชิก OECD พบว่า ในกรณีที่สถาน ประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (ประเทศที่สาม)

ในฐานะประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ประเทศสมาชิก OECD ส่วนใหญ่สามารถให้เครดิตภาษีต่างประเทศซึ่งได้ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายในหรือบทบัญญัติข้อ 24(3) กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ ยกเว้นประเทศไอร์แลนด์ที่ให้เครดิตภาษีแก่สถานประกอบการถาวรในบางกรณีเท่านั้น (เช่น สาขาของธนาคารต่างประเทศ)⁵⁵

ในปัจจุบัน เมื่อสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศมีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (ประเทศที่สาม) และหลายประเทศได้จัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ของสถานประกอบการถาวรจากประเทศที่สามเสมือนว่าเป็นเงินได้จากประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร ในบรรดาประเทศเหล่านั้น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศแคนาดา ได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการถาวรสำหรับภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศที่สามด้วย เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในและถึงแม้ว่าภาษีต่างประเทศที่ถูกจัดเก็บโดยประเทศที่สามจะสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรได้อยู่แล้วก็ตาม โดยประเทศสหรัฐอเมริกาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในทุกกรณี⁵⁶ ประเทศสหราชอาณาจักรให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในทุกกรณี จากเดิมที่ให้เฉพาะบางกรณีสำหรับสาขาหรือตัวแทนของธนาคารต่างประเทศ⁵⁷ ส่วนประเทศแคนาดาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่เฉพาะธนาคารต่างประเทศที่ได้รับอนุญาตและผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ทั่วไปที่จำหน่ายทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีในประเทศแคนาดา⁵⁸

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา (ในหัวข้อ 1.2 ของบทที่ 3) พบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาให้การขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐฝ่ายเดียวกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ซึ่งประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา (Conduct of a trade or business within the United States) รวมถึงสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศด้วย โดยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (รวมถึงภาษีที่เสียไปในประเทศที่สาม) ตามมาตรา 882 (c)(3) ประกอบกับมาตรา 906 (a) แห่ง Internal Revenue Code แต่มีเงื่อนไขว่าเงินได้ที่เสียภาษีในต่างประเทศต้องเป็นเงินได้จากแหล่งที่มาในต่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา (Foreign source income effectively

⁵⁵ OECD, "Triangular Cases," in Model Tax Convention: Four Related Studies, p. R11-9.

⁵⁶ Internal Revenue Code, Sections 882 (c)(3) and 906.

⁵⁷ Taxation (International and Other Provisions) Act (2010 Chapter 8), Section 30.

⁵⁸ Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), Section 126(1.1), (2.2).

connected with the conduct of a trade or business within the U.S.)⁵⁹ นอกจากนี้ ภาษีที่เสียไปในต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตได้นั้นต้องไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษีเพราะเหตุการมีถิ่นที่อยู่หรือการจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศนั้น อันทำให้ต้องเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก และต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 904 (Ordinary tax credit)

ประเทศสหรัฐอเมริกาออกกฎหมาย Foreign Investors Tax Act 1966 เพื่อขยายการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศ) ซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่ปีภาษีถัดจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1966⁶⁰ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดวิธีปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันสำหรับการลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกาจากต่างประเทศ (To provide equitable tax treatment for foreign investment in the United States,....)⁶¹ และด้วยเหตุที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศของผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ เพราะเงินได้นั้นมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อเงินได้ดังกล่าวได้ถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศแหล่งเงินแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงควรให้การเครดิตภาษีต่างประเทศเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหราชอาณาจักร (ในหัวข้อ 1.3 ของบทที่ 3) พบว่า เดิมประเทศสหราชอาณาจักรให้เครดิตภาษีต่างประเทศเฉพาะกับสาขาหรือตัวแทนของธนาคารต่างประเทศ แต่หลังจากปี ค.ศ. 2000 ประเทศสหราชอาณาจักรได้ให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวหลายประการแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่และสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ ในทุกกรณีโดยไม่จำกัดเฉพาะสาขาของธนาคารต่างประเทศ ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 30 แห่ง Taxation (International and Other Provisions) Act (2010 Chapter 8) ซึ่งกำหนดให้สถานประกอบการถาวรสามารถนำภาษีต่างประเทศที่ถูกจัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้มาเครดิตจากภาษีในประเทศสหราชอาณาจักรได้ แต่จำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถเครดิตได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหราชอาณาจักรอาจได้รับการบรรเทา หากได้รับเงินได้เช่นเดียวกันกับสถานประกอบการถาวร

ประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่สามารถขจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศดังกล่าวได้ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 กำหนดให้เฉพาะกับนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นที่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการแก้ไข

⁵⁹ Internal Revenue Services, Rev. Rul. 76-190; 1976-1 C.B. 196; 1976 IRB LEXIS 658, January 1976 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

⁶⁰ Foreign Investors Tax Act 1966, Public Law 89-809 November 13, 1966; Pub. L. 89-809, 1966-2 C.B. 656 (FITA) [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

⁶¹ Ibid., p. 1539.

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 เพื่อขยายสิทธิในเครดิตภาษีต่างประเทศให้กับสถานประกอบการถาวรของหรือผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทย จึงมีข้อพิจารณาว่าประเทศไทยควรขยายการให้เครดิตภาษีต่างประเทศพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 แก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่และสถานประกอบการถาวรหรือไม่

การให้เครดิตภาษีต่างประเทศฝ่ายเดียวกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่และสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศมีข้อพิจารณา (ทั้งข้อดีและข้อเสีย) ดังนี้

(1) ผลกระทบต่อรายได้ภาษีของประเทศไทย

ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนาหรือประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศ (Capital-import country) ซึ่งเศรษฐกิจของประเทศพึ่งพาการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศและการส่งออก การให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรจะส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของประเทศไทยและทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ภาษี (Loss in Tax Revenues) อีกทั้ง การให้เครดิตภาษีต่างประเทศดังกล่าวยังมีผลเท่ากับเป็นการที่ประเทศไทยต้องแบกรับภาระภาษีแทนผู้เสียภาษี*

(2) ความเป็นธรรมในการแบ่งสรรรายได้ภาษีระหว่าง 3 ประเทศ

อำนาจการจัดเก็บภาษีและหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นปัจจัยพื้นฐานของการแบ่งสรรรายได้ภาษีระหว่างประเทศภาคี (Allocation of Tax Revenue) บทบัญญัติข้อ 21(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้เงินได้ที่สถานประกอบการถาวรในประเทศภาคีได้รับจากประเทศที่สาม (ประเทศแหล่งเงินได้) และมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรถือเป็นเงินได้อื่นๆ (Other Income) และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเสมือนเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น อาจกล่าวได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการถาวรไปยังแหล่งเงินได้ในต่างประเทศทั่วโลก (Foreign source) แต่กลับไม่มีบทบัญญัติใดที่กำหนดให้ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ทั้งๆ ที่ในทางทฤษฎี หากการขจัดภาษีซ้อนเป็นผลจากการยอมรับการมีอำนาจจัดเก็บภาษี ประเทศที่มีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนย่อมเป็นประเทศที่

* จากการศึกษาวิจัยในหัวข้อ 1.1 ของบทที่ 4 พบว่ามีความเป็นไปได้ยากที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะสามารถให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S หรือขจัดภาษีทั้งในประเทศ PE และประเทศ S ได้ครบถ้วน ดังนั้น การที่ประเทศ PE ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S แก่สถานประกอบการถาวรจึงเป็นการแบกรับภาระภาษีนั้นไว้แทนผู้เสียภาษีมากกว่าแทนประเทศถิ่นที่อยู่ จึงไม่ส่งผลให้รายได้ภาษีกลับไปสู่ประเทศถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด

จัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นซ้ำอีก* ซึ่งได้แก่ ประเทศ PE สำหรับหน้าที่การขจัดภาษีในประเทศ S และประเทศ R สำหรับหน้าที่การขจัดภาษีในประเทศ PE

เห็นได้ตัวอย่างที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้จำนวน 200 ล้านบาทในตารางที่ 1 หากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ไม่ให้การบรรเทาภาษีซ้อนด้วยการเครดิตต่างประเทศ รายได้ภาษี (Tax Revenue) ที่แต่ละประเทศจัดเก็บจากเงินได้จำนวนเดียวกันระหว่าง 3 ประเทศ จะเป็นดังนี้

กรณีประเทศ PE ไม่ให้การขจัดภาษีซ้อน	ประเทศ R เงินได้: 0 ภาษี 30% CIT	ประเทศ PE เงินได้: 0 ภาษี 30% CIT + 10% Profit Tax	ประเทศ S เงินได้: 200 ภาษี 15% WHT	รวมรายได้ ภาษีทั่วโลก
รายได้ภาษี (Tax revenue)	0 (60-74-30)	74 (60 + 14)	30	104

(ตารางที่ 2: ภาระภาษีเมื่อประเทศ PE ให้เครดิตภาษีต่างประเทศ)

จะเห็นได้ว่า รายได้ภาษีระหว่างประเทศไม่เป็นธรรมกับประเทศถิ่นที่อยู่ และไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อจัดสรรรายได้ภาษีระหว่างประเทศที่เป็นธรรม ความบกพร่องของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการกระจายรายได้ภาษีที่เป็นธรรมระหว่าง 3 ประเทศดังกล่าวส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ต้องแบกรับภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นไว้เพียงประเทศเดียว ในขณะที่รายได้ภาษีเกือบทั้งหมดตกแก่ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ซึ่งไม่มีหน้าที่ให้การขจัดภาษีเลย Prof. Klaus Vogel ยังให้ความเห็นว่า ประเทศสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรมีส่วนป้องกันภาษีซ้ำซ้อนด้วย เพราะจะไม่เป็นธรรมกับประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ (ประเทศ R) ที่ต้องแบกรับหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนไว้ทั้งหมด⁶²

ดังนั้น ถึงแม้ว่าอนุสัญญาภาษีซึ่งเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการจัดสรรรายได้ภาษีที่เป็นธรรมระหว่างประเทศจะมีข้อบกพร่องและทำให้การเฉลี่ยรายได้ภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมเมื่อธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ แต่ปัญหาดังกล่าวก็ควรถูกนำมาพิจารณาเพื่อหาแนวทางที่เป็นธรรมเกี่ยวกับหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การให้การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (เครดิต

* "If elimination of double taxation results from a rule recognizing the power to tax, determination of the State responsible for this elimination will arise from the principles governing this recognition." ดูใน Manual Pires, International juridical double taxation of income, Series on international taxation No.11, p. 196.

⁶² Klaus Vogel, "Tax treaty news," Bulletin for International Taxation (November 2007): 474.

ภาษีต่างประเทศ) โดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะสามารถเฉลี่ยรายได้ภาษีในสัดส่วนที่เป็นธรรมระหว่าง 3 ประเทศและสร้างความเป็นธรรมให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ได้

(3) ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (Fairness/Equity)

การขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศไทย (Territorial-source Taxation) ไปยังแหล่งเงินได้ในต่างประเทศทั่วโลกซึ่งเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร (Worldwide-effectively-connected income) ซึ่งเป็นของหรือปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรเสมือนว่าเป็นเงินได้จากประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยนั้น ไม่สอดคล้องกับหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนดั้งเดิมที่ยังคงถือว่าประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่ควรมีหน้าที่ให้ขจัดภาษีเพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้ำซ้อน

อำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากร ไม่ใช่การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในอาณาเขตของประเทศไทยแบบดั้งเดิม (Territorial-source taxation) แต่เป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลกของสถานประกอบการถาวร หากเงินได้นั้นเกี่ยวข้องกับหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร การจัดเก็บภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรดังกล่าวสอดคล้องกับอำนาจจัดเก็บภาษีซึ่งให้ไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน (Income effectively connected and attributable to PE) ดังนั้น เมื่อประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในต่างประเทศของสถานประกอบการถาวร (Foreign source income) เช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ประเทศไทยก็ควรจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรอย่างเป็นธรรมด้วยเช่นกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมนั้นไม่ได้หมายความว่าเพียงการจัดเก็บภาษีเพียงอย่างเดียว แต่หมายความรวมถึงการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นอย่างเป็นธรรมด้วย

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ก่อนปี ค.ศ. 1966 ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้ให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่เนื่องจากกฎหมายภาษีในอดีตได้จัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่างประเทศเฉพาะเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไปว่า ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษีและประเทศถิ่นที่อยู่ควรมีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีเพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้ำซ้อน แต่ต่อมาเมื่อประเทศสหรัฐอเมริกาได้ขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยไปยังแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เปลี่ยนแนวความคิดดั้งเดิมนั้นและให้การบรรเทาภาษี (เครดิตภาษีต่างประเทศ) สำหรับเงินได้จากต่างประเทศที่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อมีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้

(4) ความเป็นกลางทางภาษี (Tax Neutrality) และหลักการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน (Equal Tax Treatment)

ภายใต้ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศของ *Van den Tempel* ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเที่ยมกันกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในเรื่ององค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Objected-related element) จากการวิเคราะห์ในหัวข้อ 1.2.2 ของบทที่ 4 ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษีเพราะวัตถุแห่งการเสียภาษี (Taxable object) นั้นคือแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign source income) และเครดิตภาษีต่างประเทศนั้นไม่ได้ให้แก่ผู้เสียภาษีเพราะการมีถิ่นที่อยู่ของพวกเขา (Subject-related element)⁶³ แต่ให้เพราะผู้เสียภาษีมีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศและเพื่อบรรเทาภาระภาษีซึ่งเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในประเทศแหล่งเงินได้

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1966 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้การขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐแบบฝ่ายเดียว (เครดิตภาษีต่างประเทศ) แก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศด้วย ภายใต้มาตรา 882 (c)(3) ประกอบกับ มาตรา 906 (a) ของ Internal Revenue Code โดยมีเงื่อนไขที่ว่าเงินได้ที่เสียภาษีในต่างประเทศต้องเป็นเงินได้จากแหล่งต่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา⁶⁴ การขยายการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างประเทศ) ดังกล่าวเป็นผลของ Foreign Investors Tax Act 1966 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดวิธีปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศสหรัฐอเมริกา* อาจกล่าวได้

⁶³ สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553; “Yes, if the foreign tax credit was extended to a resident taxpayer because the resident taxpayer had generated current economic income abroad, the foreign tax credit will be considered a 'object-related element'. If the credit has no direct connection with current foreign income and was extended based on person-related factors, the credit might be considered a subject-related element instead.”

⁶⁴ Internal Revenue Services, Rev. Rul. 76-190; 1976-1 C.B. 196; 1976 IRB LEXIS 658, January 1976 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

* “To provide equitable tax treatment for foreign investment in the United States,” ดูใน Foreign Investors Tax Act 1966, Public Law 89-809 November 13, 1966; Pub. L. 89-809, 1966-2 C.B. 656 (FITA) [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

ในชั้นร่างกฎหมายดังกล่าว ที่ประชุมสภา Congress ให้ความเห็นว่า ในบางกรณี ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ซึ่งมีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศและมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับ

ว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศหรือแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Objected-related element) และได้นำหลักความเป็นกลางทางภาษีมาใช้เพื่อปรับปรุงระบบภาษีภายในของประเทศให้มีความเป็นกลางและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี (ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่และไม่มีถิ่นที่อยู่) ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ

สำหรับปัญหาการให้เครดิตภาษีต่างประเทศและความเป็นกลางทางภาษีของประเทศไทยนั้น ถึงแม้ว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศจะเป็นเรื่องที่ควรปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและสถานประกอบการถาวร ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่สมบูรณ์แบบของ Van den Tempel มีข้อยกเว้นในกรณีที่ขาดปัจจัยพื้นฐานสำคัญในการเปรียบเทียบความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศกำลังพัฒนาและประเทศที่พัฒนาแล้ว (Fundamental comparability) เช่น ศักยภาพทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน เมื่อประเทศไทยเป็นประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศ อีกทั้ง กระแสการส่งออกการลงทุนและการนำเข้าการลงทุนยังอยู่ในระดับที่แตกต่างกันมาก การพิจารณาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรจึงยังไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย เพราะความไม่สมบูรณ์ของปัจจัยในการพิจารณาความเป็นกลางทางภาษี (Tax Neutrality)

(5) การควบคุมเงินได้ทั่วโลกของสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (Fairness/Equity)

ในปัจจุบัน มีความเป็นไปได้ว่าสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศอาจไม่ได้นำเงินได้จากแหล่งต่างประเทศของสถานประกอบการถาวรมาเสียภาษีในประเทศไทยอย่างครบถ้วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เงินได้จากแหล่งต่างประเทศ บางส่วนมายังสถานประกอบการถาวรบางส่วน เช่น ในกรณีที่สำนักงานใหญ่ในประเทศแคนาดาเป็นเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าและทำสัญญาให้ใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้าดังกล่าวกับผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเวียดนาม เนื่องจากสำนักงานใหญ่มีสาขาตั้งอยู่ในประเทศไทยเพื่อดูแลกิจการในภูมิภาคอาเซียน สาขาในประเทศไทยได้มีส่วนร่วมในการ

การประกอบการค้าและธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณีเหล่านี้ ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันซึ่งเป็นการสอดคล้องกับหลักการทั่วไปที่ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิก่อนในการจัดเก็บภาษี ในกรณีเหล่านี้ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งมีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ควรให้เครดิตสำหรับภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศหากประเทศซึ่งเงินได้ดังกล่าวได้เกิดขึ้นจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน เมื่อเงินได้ดังกล่าวได้ถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศแหล่งเงินได้แล้วประเทศสหรัฐอเมริกาจึงควรให้การเครดิตภาษีต่างประเทศเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น (ตามรายละเอียดที่ได้อธิบายในหัวข้อ 1.2 ของบทที่ 3)

บริหารจัดการและประสานงานกับผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิในประเทศเวียดนามเพียงบางส่วน แต่ไม่ถึงกับขนาดที่เป็นเหตุให้ค่าสิทธิที่สำนักงานใหญ่ได้รับจากประเทศเวียดนามเป็นของสาขาในประเทศไทยทั้งหมดตามหลัก Attribution of PE Profits ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศแคนาดา และเมื่อพิจารณาจากกฎเกณฑ์ด้านสินทรัพย์ ความเสี่ยง และบทบาทหน้าที่ (Assets, risks and functions) ของสาขาภายใต้หลัก Attribution of PE Profits แล้วพบว่า ค่าสิทธิควรเป็นเงินได้ของสาขาในประเทศไทยเพียงร้อยละ 20 ของค่าสิทธิทั้งหมด เนื่องจากสาขาในประเทศไทยไม่ได้ใช้สินทรัพย์หรือมีความเสี่ยงใดๆ ในการก่อให้เกิดค่าสิทธิ เพียงแต่มีบทบาทหน้าที่บางประการ (Function) เท่านั้น ในกรณีดังกล่าว สาขาในประเทศไทย อาจไม่นำค่าสิทธิจำนวนร้อยละ 20 ที่แท้จริงแล้วต้องปันส่วนมายังสาขาตามหลัก Attribution of PE Profits มาเสียภาษีในประเทศไทยในฐานะเงินได้จากการประกอบธุรกิจของสาขาอย่างถูกต้อง และเนื่องจากผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิในประเทศเวียดนามได้จ่ายค่าสิทธิโดยตรงไปยังประเทศแคนาดา จึงยากแก่การตรวจสอบความไม่ถูกต้องที่เกิดขึ้น

สถานการณ์ดังกล่าวส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยในเรื่องฐานภาษีสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ* เพราะเป็นการเอื้อประโยชน์ให้ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ (สถานประกอบการถาวร) มากกว่าผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากต่างประเทศเช่นเดียวกันแต่ต้องนำเงินได้จากต่างประเทศมาเสียภาษีในประเทศไทยอย่างครบถ้วนตามหลักเงินได้ทั่วโลก

มูลเหตุจูงใจประการหนึ่งที่สาขาหรือสถานประกอบการถาวรไม่นำเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่ปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรมาเสียภาษีในประเทศไทยอย่างครบถ้วนนั้น เนื่องมาจากการที่ประเทศไทยไม่ให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการมีเงินได้ในแหล่งต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรจะสามารถกระตุ้นให้สถานประกอบการถาวรนำเงินได้จากแหล่งต่างประเทศมาเสียภาษีในประเทศไทยให้ครบถ้วนมากขึ้น ทั้งยังเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับทั้งผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทย

* ในอดีต ประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า การใช้กฎหมายการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้กับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมที่เอื้อประโยชน์ให้ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่มากกว่าผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเช่นเดียวกัน และเห็นว่ามีความจำเป็นที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากต่างประเทศที่จะต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาให้ครบถ้วน (“To correct inequities favorable to foreign taxpayers by taxing foreign income that ought to be taxed by the United States.”) ดูใน National Office Technical Advice Memorandum. Private Letter Ruling 7844008, July 26, 1978; PLR 7844008; 1978 PLR LEXIS 2782 [Online], LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]; ในปี ค.ศ. 1966 ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้ยกเลิกหลัก Force of Attraction และนำหลัก Effectively Connected Income มาใช้ในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้พร้อมกับการให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรเพื่อบรรเทาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น

(6) การดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศและรองรับกับแนวโน้มทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (Flexibility)

การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรหรือสาขาของวิสาหกิจต่างประเทศยังเป็นการดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศสำหรับธุรกิจบางประเภทซึ่งสภาพของธุรกิจนั้นมีความเหมาะสมกับรูปแบบสาขามากกว่าบริษัทลูก* และเป็นการส่งเสริมธุรกิจสถาบันการเงินต่างประเทศในประเทศไทย ธุรกิจสถาบันการเงินต่างประเทศเป็นธุรกิจที่มีข้อจำกัดอยู่มากในประเทศไทย แต่แผนพัฒนาระบบสถาบันการเงินระยะที่ 2 (พ.ศ. 2553 - 2557) ฉบับล่าสุดของธนาคารแห่งประเทศไทยได้บรรจุเรื่องการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบสถาบันการเงินไว้ โดยกำหนดให้มีการเปิดเสรีเพื่อให้ธนาคารต่างประเทศสามารถตั้งบริษัทลูกและมีสาขาได้มากกว่าเดิม นอกจากนี้ ธนาคารแห่งประเทศไทยยังส่งเสริมการแข่งขันโดยให้สถาบันการเงินมีความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการสาขาและขอบเขตธุรกิจมากขึ้นและอนุญาตให้สถาบันการเงินต่างประเทศที่มีสาขาอยู่ในประเทศไทยอยู่แล้วสามารถขยายสาขาได้มากขึ้นเป็น 20 สาขาจากเดิมที่มีได้แค่สาขาเดียว⁶⁶ นอกจากนี้ การจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community) ในปี 2558 จะส่งผลให้การลงทุนและการเคลื่อนย้ายทุนในภูมิภาคทำได้ง่ายและมีเสรีภาพมากยิ่งขึ้น

การจัดเก็บภาษีสถานประกอบการถาวรควรตอบสนองและสามารถปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับพัฒนาการทางเศรษฐกิจและสากลวิวัฒน์เพื่อรองรับการประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาที่หลากหลายและมากขึ้นในอนาคต การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรหรือสาขาของวิสาหกิจต่างประเทศเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงสอดคล้องกับหลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ซึ่งเป็นหลักการภาษีที่ดี

ผู้วิจัยไม่พบว่ามีประเทศกำลังพัฒนาอื่นในภูมิภาคใกล้เคียงที่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้กฎหมายภายในกับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ แต่พบว่าประเทศอินเดียได้มีการศึกษาในเรื่องนี้** โดยคณะทำงาน

* การแสวงหาประโยชน์ทางภาษีในทางไม่ชอบจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศจะไม่เกิดขึ้นเพราะสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศจะนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามาเสียภาษีในประเทศไทยตามปกติ

⁶⁶ “ไฟเขียวแบงก์ต่างชาติเปิดสาขา 2555 ธนาคารย่อยเลื่อนชั้นเงินทุนหมื่นล้าน,” การเงินการธนาคาร (เมษายน 2553): 179-180.

** ในปี ค.ศ. 2003 รัฐบาลของประเทศอินเดียโดยกระทรวงการคลังได้จัดตั้งคณะทำงานขึ้นเพื่อศึกษาเรื่องการจัดเก็บภาษีผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (Non Resident Taxation) ภายใต้โครงการ “Task Force on Direct Taxes” โดยมี Dr. Vijay Kelkar (Director General of Income Tax) เป็นประธาน เพื่อศึกษาและตรวจสอบประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย

ซึ่งตั้งโดยกระทรวงการคลังของประเทศอินเดียมีความเห็นว่าควรให้เครดิตภาษีต่างประเทศ ภายใต้ Income-Tax Act 1961 กับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่รวมถึงสถานประกอบการถาวรของ วิสาหกิจต่างประเทศด้วย เนื่องจากความเป็นโลกาภิวัตน์ที่เพิ่มมากขึ้นของธุรกิจภายในประเทศ อินเดียเป็นเหตุให้มีความจำเป็นที่ต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นของ สถานประกอบการถาวร โดยกำหนดให้ภาษีที่เสียไปในต่างประเทศจะสามารถนำมาเครดิตได้ใน ปีที่เงินได้จากต่างประเทศนั้นต้องเสียภาษีในประเทศอินเดีย⁶⁷

(7) การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่ สาม (Treaty Shopping)

การให้เครดิตภาษีต่างประเทศฝ่ายเดียวกับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศอาจก่อให้เกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทาง มิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) เช่น กรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงาน ใหญ่ไม่มีระบบการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวหรือไม่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับเงินได้จากการ ลงทุน (Passive income) และประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ไม่มีอนุสัญญาภาษี ซ้อนกับประเทศแหล่งเงินได้ แต่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ อาจจัดตั้งสาขาในประเทศไทยเพื่อลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อสาขาในประเทศไทยได้รับ เงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้และนำภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้มาเครดิตในประเทศไทย สาขาในประเทศไทยอาจเก็บกักเงินกำไรไว้ในประเทศไทย หรือส่งเงินกำไรจากธุรกิจให้กับ วิสาหกิจสำนักงานใหญ่และใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ไทยและประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ซึ่งอาจยกเว้นเงินกำไรจากธุรกิจของสาขา

ดังนั้น หากประเทศไทยให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรกับ สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศอาจมีความเสี่ยงซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้เกิด การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) ดังนั้น หากจะให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ มีถิ่นที่อยู่ ประเทศไทยก็ควรมีมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม

เมื่อพิจารณาข้อพิจารณาทั้ง 7 ประการข้างต้นแล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ทฤษฎีความ เป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศที่สมบูรณ์แบบของ Van den Tempel มีข้อยกเว้นในกรณีที่ ขาดปัจจัยพื้นฐานสำคัญในการเปรียบเทียบความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศกำลังพัฒนา และประเทศที่พัฒนาแล้ว (Fundamental comparability) เช่น ศักยภาพทางเศรษฐกิจระหว่าง

⁶⁷ Ministry of Finance (India), Report of the Working Group on Non Resident Taxation [Online]. 2003. Available from: <http://finmin.nic.in/reports/NonResTax.pdf> [14 July 2010]

ประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน เมื่อประเทศไทยเป็นประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศ อีกทั้ง กระแสการส่งออกการลงทุนและการนำเข้าการลงทุนยังอยู่ในระดับที่แตกต่างกันมากและเปรียบเทียบกันไม่ได้ การพิจารณาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศเป็นการทั่วไปภายใต้ประมวลรัษฎากรจึงยังไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย เพราะความไม่สมบูรณ์ของปัจจัยในการพิจารณาความเป็นกลางทางภาษี (Tax Neutrality) อีกทั้ง ยังก่อให้เกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty shopping) ซึ่งจำเป็นต้องมีการกำหนดมาตรการทางภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรขึ้นเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

เสรีภาพในการลงทุน โลกาภิวัตน์ และพัฒนาการของธุรกรรมการลงทุนระหว่างประเทศของผู้เสียภาษี ส่งผลให้การทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สามแพร่กระจายและทวีความสำคัญมากยิ่งขึ้นทั้งในการนำเข้าและส่งออกการลงทุน แนวโน้มการเปิดเสรีธนาคารต่างประเทศภายใต้แผนพัฒนาระบบสถาบันการเงินฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2553-2557) ของธนาคารแห่งประเทศไทย และการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community) ในปี พ.ศ. 2558 ยังเป็นการขยายเสรีภาพการลงทุนในภูมิภาคและการทำธุรกรรมที่หลากหลายมากขึ้นในอนาคต ประเทศไทยอาจต้องเผชิญกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ (Triangular Cases) อันนำมาซึ่งปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (International juridical double taxation)

กรณีที่ธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Triangular Cases) หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจในประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง และกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรมีความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจกับประเทศที่สามซึ่งเป็นแหล่งเงินได้ เป็นเหตุให้มีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีเกิดขึ้นใน 3 ประเทศ ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศหรือภาษีซ้ำซ้อนใน 3 ประเทศเกิดขึ้นจากประเทศแหล่งเงินได้และประเทศที่สถานประกอบการตั้งอยู่จัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการตามหลักแหล่งเงินได้¹ และประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักเงินได้ทั่วโลกอีกครั้งหนึ่ง

เมื่อเงินได้จากการลงทุน (Passive income) มีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการ อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบได้ขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของสถานประกอบการไปยังแหล่งต่างประเทศ (Worldwide effectively-connected-income basis) แต่กลับไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดให้ประเทศที่สถานประกอบการตั้งอยู่มีหน้าที่ให้การขจัดภาษีซ้อน แสดงให้เห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ถูกออกแบบมาเพื่อรองรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศอย่างครบถ้วน ภาระหน้าที่การขจัดภาษีซ้อน

¹ Paragraph 3 of OECD Commentary on Article 23 ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 258.

จึงตกแก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ประเทศ R) ผลที่ตามมาคือ ปัญหาหน้าที่ขจัดภาษีซ้อน ฝ่ายเดียว (Unilateral tax reliefs) และสองฝ่าย (Bilateral tax reliefs) ของประเทศถิ่นที่อยู่ และของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE) ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีกับประเทศไทย จึงมีความจำเป็นต้องวิเคราะห์ถึง (ก) ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศ (ข) ปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน (ค) ปัญหาการให้การขจัดภาษีซ้อนกับสถานประกอบการวิสาหกิจต่างประเทศในประเทศไทย รวมถึงปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (Principle of PE Non-discrimination) ที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ 2 ประเภท ดังนี้

(1) กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ศึกษาในมุมมองที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุน (ประเทศถิ่นที่อยู่) หรือประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่)

(2) กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ศึกษาในมุมมองที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ประเทศที่สาม)

1.1 กรณีสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case)

กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่ง (ประเทศ R) มีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) และสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากการลงทุน (Passive income) จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม (ประเทศ S) โดยที่เงินได้ดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญและเป็นของสถานประกอบการถาวร (Effectively connected and attributable to PE) เงินได้ของสถานประกอบการถาวรมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีใน 3 ประเทศ ได้แก่ **ประเทศ S** จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เมื่อเงินได้จากการลงทุน (เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ) จ่ายจากประเทศ S **ประเทศ R** ซึ่งวิสาหกิจสำนักงานใหญ่มีถิ่นที่อยู่ยอมมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวตามหลักเงินได้ทั่วโลกและภายใต้บทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ S **ประเทศ PE** มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศ S เสมือนว่าเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวร ภายใต้กฎหมายภายใน (เช่น มาตรา 76 ทวิ ของประมวลรัษฎากร) หลัก Force of Attraction และบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ประกอบข้อ 21(2) (เงินได้อื่น) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศ R

1) กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Outbound Investment) - ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่

1.1) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 ให้เครดิตภาษีต่างประเทศเฉพาะภาษีที่เสียไปจากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE เท่านั้น แต่ไม่ครอบคลุมถึงการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ S นอกจากนี้ สำหรับเงินปันผลที่จ่ายจากประเทศ S หากเงินปันผลที่จ่ายจากประเทศ S ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 แล้ว ประเทศไทยขอที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 เนื่องจากไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยสำหรับเงินปันผลนั้น

1.2) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ด้วยวิธีเครดิตแบบธรรมดา ก่อให้เกิดปัญหาว่าประเทศไทยมีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับหรือไม่ จากการวิจัยสรุปว่า การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีในประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S เป็นการละเมิดต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวและอาจละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 26 และ 27 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 (ในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ) ประเทศไทยจึงมีหน้าที่ให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และประเทศ S ทั้ง 2 ฉบับ แต่ทั้งนี้ เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ PE และประเทศ S รวมกันต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากประเทศ S อย่างไรก็ตาม ภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจะไม่ได้รับการขจัดอย่างครบถ้วน เพราะอาจมีภาษีส่วนเกินที่ไม่ได้รับการขจัด (Excess tax credit) และไม่สามารถสะสมไปใช้ในปีภาษีถัดไปได้ ภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจึงยังคงมีอยู่และไม่ได้รับการขจัด

1.3) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ด้วยวิธียกเว้น หมายถึง อนุสัญญาภาษีซ้อน (ฉบับแรก) ที่ทำกับประเทศ PE หรือประเทศ S ฉบับใดฉบับหนึ่งใช้วิธียกเว้นในการขจัดภาษีซ้อน นักวิชาการกลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า ประเทศไทยมีหน้าที่ผูกพันและต้องให้การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศ PE และที่ทำกับประเทศ S แต่ละฉบับเป็นเอกเทศ โดยไม่คำนึงว่าเมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ให้การยกเว้นเงินได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกแล้วจะไม่มีภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ และประเทศถิ่นที่อยู่ยังคงมีหน้าที่ให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง แต่ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีความผูกพันภายใต้บทบัญญัติว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนของอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 ฉบับจริง แต่เมื่อเงินได้จากประเทศหนึ่งได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกแล้ว ภาษีที่เสียไปในอีกประเทศหนึ่งจึงไม่สามารถนำมาเครดิตในประเทศไทยได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สอง เนื่องจากไม่มีภาษีที่ต้องเสียใน

ประเทศไทยสำหรับเงินได้ดังกล่าวสำหรับฐานเงินได้จำนวนเดียวกัน โดยไม่ถือเป็นการละเมิดอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองและบทบัญญัติข้อ 26 และ 27 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 (ในฐานะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ) เพราะการให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองไม่อาจกระทำได้ด้วยผลของข้อจำกัดเรื่องเครดิตภาษีสูงสุด (Maximum tax credit) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 23B ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ดังนั้นเพื่อปกป้องฐานภาษีของประเทศไทยมิให้ถูกบั่นทอนในกรณีที่ผู้เสียภาษียังมีเงินได้จากแหล่งอื่นเมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกใช้เรียกวัน ประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่สองอีก ถึงแม้ว่าภาษีซ้ำซ้อนนั้นจะไม่ได้รับการขจัดก็ตาม แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับแนวทางที่ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้ตัดสินในคดีเลขที่ 36 155 BNB 2002/184 (8 February 2002) และคดีเลขที่ 42 385 BNB 2007/230 (11 May 2007)²

ดังนั้น กลไกการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวภายใต้ประมวลรัษฎากรและสองฝ่ายด้วยวิธีเครดิตหรือยกเว้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ไม่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้ แสดงให้เห็นว่า บทบาทของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียวไม่สามารถแก้ไขและขจัดภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นได้ ผู้วิจัยไม่เห็นด้วย หากหน้าที่ขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในประเทศ PE และประเทศ S ทั้งหมดตกอยู่กับประเทศไทยประเทศเดียว เพียงเพราะประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ เพราะจะทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่ได้รับการจัดสรรรายได้ภาษีที่ไม่เป็นธรรมเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่นๆ (ประเทศ PE และประเทศ S) ทั้งยังต้องพบกับปัญหาการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายที่มีสาเหตุมาจากข้อบกพร่องของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อรองรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสามประเทศ

2) กรณีประเทศไทยรับการลงทุนโดยวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (Inbound Investment) - ประเทศไทยเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่

ปัญหาว่าประเทศใดควรมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนเป็นปัญหาซึ่งไม่มีคำตอบที่แน่ชัด เพราะเกี่ยวข้องกับการกำหนดรายได้ภาษีของประเทศภาคี มีความเป็นไปได้ในทางทฤษฎีว่าหากประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ต้องการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีแล้วโดยประเทศแหล่งเงินได้อีกครั้ง ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะมีหน้าที่ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น*

² Frank P.G. Pötgens, "The Netherlands Supreme Court again excludes credit of withholding tax in a triangular case," *IBFD European Taxation* (April 2008): 210-215.

* ในประเด็นนี้ Dr. Manuel Pires ให้ความเห็นว่า "หากการขจัดภาษีซ้อนเป็นผลจากกฎเกณฑ์การยอมรับการมีอำนาจจัดเก็บภาษีแล้ว การกำหนดว่าประเทศใดมีหน้าที่รับผิดชอบในการขจัดภาษีซ้อนจึงเกิด

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนล้วนครอบคลุมถึงเงินได้จากแหล่งต่างประเทศหรือในประเทศที่สาม (Foreign source income) ตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide effectively connected income)* ซึ่งได้ถูกจัดเก็บภาษีแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ S) สำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน เมื่อกลไกของขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวและสองฝ่ายของประเทศถิ่นที่อยู่ไม่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศได้ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรมีส่วนในการจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น ดังนั้น หากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศไทย บทบาทและหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย (ประเทศ PE) ภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน มีดังนี้

2.1) **การจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากร** การให้เครดิตภาษีต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 และการยกเว้นเงินปันผลจากต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442 นั้น ให้เฉพาะกับนิติบุคคลไทยหรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยเท่านั้น ไม่รวมถึงสถานประกอบการถาวรหรือสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น สถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศจึงไม่สามารถนำภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามมาเครดิตในประเทศไทยได้ เงินปันผลที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากประเทศที่สามก็ไม่ได้รับยกเว้นในประเทศไทยเช่นกัน

2.2) อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรอนุญาตให้นำภาษีต่างประเทศ (ภาษีในประเทศที่สาม) ซึ่งไม่สามารถเครดิตได้มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่ทฤษฎีภาษีเบื้องหลังหรือเหตุผลของการอนุญาตให้หักเป็นรายจ่าย (Deductibility) และการให้เครดิตภาษี (Credit) นั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ภาษีที่ไม่อาจเครดิตได้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะภาษีดังกล่าวได้จ่ายไปเพื่อหากำไรของกิจการหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะซึ่งไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (Ability to Pay) ส่วนการให้เครดิตภาษีนั้นเป็นเพราะเหตุของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นกลาง (Neutrality) ดังนั้น การอนุญาตให้หักเป็น

จากกฎเกณฑ์ดังกล่าว” ดูใน Manual Pires, *International juridical double taxation of income*, Series on international taxation No.11, p. 196. “If elimination of double taxation results from a rule recognizing the power to tax, determination of the State responsible for this elimination will arise from the principles governing this recognition.”

* โดยอาศัยอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ (ประกอบมาตรา 66 วรรค 2) รวมถึงภาษีเงินกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ในประเทศไทยอีกครั้ง ส่วนบทบัญญัติข้อ 21(2) (เงินได้อื่นๆ) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ R เป็นบทบัญญัติซึ่งให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีกับประเทศไทยสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศ S เสมือนว่าเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและให้ใช้บทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากการประกอบธุรกิจ) บังคับ

รายจ่ายและการให้เครดิตภาษีจึงไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้ วิธีการในการป้องกันหรือขจัดภาษีซ้อนควรขึ้นอยู่กับความต้องการในการบรรลุดูวัตถุประสงค์การขจัดภาษีซ้อน การอนุญาตให้นำภาษีในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) ไม่ใช่วิธีที่ควรนำใช้ในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนเพราะวิธีการดังกล่าวไม่ได้นำไปสู่การขจัดภาษีซ้ำซ้อนหรือส่งผลเช่นนั้น³

2.3) การขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากสถานประกอบการถาวรเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับวิสาหกิจต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) และไม่ใช่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทย จึงไม่มีสิทธิได้รับการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สาม อีกทั้ง ไม่มีบทบัญญัติใดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดให้ประเทศไทยต้องให้การขจัดภาษีซ้อนที่เสียไปในประเทศที่สาม (แหล่งเงินได้) กับสถานประกอบการถาวร แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD Commentary* อธิบายว่าการบรรเทาภาษีใดๆ ซึ่งได้ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายใน (ประมวลรัษฎากร) จะต้องให้แก่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศอย่างเท่าเทียมกันด้วย (แต่ไม่รวมถึงการบรรเทาภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย)

2.4) “หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร” หรือ “Permanent Establishment Non-discrimination” ภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3)⁵ ห้ามประเทศไทยเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศภาคี โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจไทยที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน มี

³ Manual Pires, International juridical double taxation of income, Series on international taxation No.11, p.198.

* Paragraph 10 of OECD Commentary to Article 23: “...There is no provision in the Convention for relief to be given by Contracting State E for taxes levied in the third State where the income arises; however, under paragraph 3 of Article 24 any relief provided for in the domestic laws of State E (double taxation conventions excluded) for residents of State E is also to be granted to a permanent establishment in State E of an enterprise of State R (cf. paragraphs 67 to 72 of the Commentary on Article 24).” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 260.

⁵ **Article 24(3)** of OECD Model Convention 2008:

“3. The **taxation on a permanent establishment** which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State **shall not be less favourably levied** in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State **carrying on the same activities.....**”

“3. ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน”

ปัญหาต้องวิเคราะห์ว่า พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 ขัดกับหลักการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือละเมิดบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่หรือไม่

เป็นที่ทราบกันดีถึงปัญหาความไม่แน่นอนและความไม่ชัดเจนของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Principle of Non-discrimination) ถึงวัตถุประสงค์และที่มาของการร่างบทบัญญัติดังกล่าว* จากการวิจัยพบว่า **ทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality Concept)** ซึ่งพัฒนาโดย **Van den Tempel** เป็นรากฐานและที่มาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่และผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับการปฏิบัติทางภาษีหรือถูกจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน (Principle of Equal Treatment) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของวัตถุแห่งการเสียภาษี (**Object-related elements**) ซึ่งแตกต่างจากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของการมีถิ่นที่อยู่หรือปัจจัยส่วนบุคคล (**Subjected/Person-related elements**) ที่ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน

สำหรับการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign Tax Credit) ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เครดิตภาษีต่างประเทศไม่ได้ให้แก่ผู้เสียภาษีเพราะการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี (Subject-related element) แต่เป็นเพราะผู้เสียภาษีมียังเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (Taxable-foreign-source income) ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-related element)** หากผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศอันเป็นเหตุให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีในต่างประเทศแล้ว จะไม่มีกรณีที่ต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศเกิดขึ้น แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษี

* ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะไม่ได้เข้าเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา การวิเคราะห์และตีความบทบัญญัติข้อ 24(3) ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ทั่วไปในการตีความอนุสัญญา (General Rule of Interpretation) ของอนุสัญญากรุงเวียนนา 1969 เนื่องจากเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดให้ต้องตีความบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางสุจริตภายใต้ความหมายธรรมดา (Ordinary meaning) ในบริบทของบทบัญญัตินั้นโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ (In the light of its object and purpose) ของหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร

** ถ้าหากผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศเพราะเหตุว่าเขามีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศ เครดิตภาษีต่างประเทศจะถือว่าเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุแห่งการเสียภาษี (Object-related element) แต่ถ้าเครดิตภาษีนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศดังกล่าวแต่การให้เครดิตภาษีเป็นเพราะปัจจัยส่วนบุคคล (Person-related factors) เครดิตภาษีต่างประเทศอาจถือว่าเป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ของบุคคล (Subject-related element) (“Yes, if the foreign tax credit was extended to a resident taxpayer because the resident taxpayer had generated current economic income abroad, the foreign tax credit will be considered an 'object-related element'. If the credit has no direct connection with current foreign income and was extended based on person-related factors, the credit might be considered a subject-related element instead.”) สัมภาษณ์ Prof. Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน), 28 มิถุนายน 2553.

และการให้เครดิตภาษีต่างประเทศจึงเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี และต้องขยายให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศภายใต้หลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ* นอกจากนี้ การให้เครดิตภาษีต่างประเทศยังถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (International Tax System) และควรอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของ “ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวร” (**Taxation of the permanent establishment**) ในการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง

การที่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศไม่สามารถนำภาษีต่างประเทศมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่งผลโดยตรงให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระ (**Quantum of the tax**)⁶ ในประเทศไทยสูงกว่าจำนวนภาษีที่วิสาหกิจไทยซึ่งมีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศต้องชำระ และถือว่าภาษีอากรจัดเก็บจากสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าวิสาหกิจไทย (**Less favourably levied**) หากสถานประกอบการถาวรประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน (**Carrying on the same activities**) กับวิสาหกิจไทยตามที่กฎหมายไทยกำหนดไว้ทุกประการเช่น การได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจต่างๆ จากการศึกษาผู้วิจัยมีความเห็นสรุปว่า การให้เครดิตภาษีต่างประเทศอยู่ภายใต้ความหมายธรรมดาของบทบัญญัติข้อ 24(3) และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งเป็นรากฐานที่มาของหลักการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน อีกทั้งยังสอดคล้องกับวัตถุประสงค์โดยทั่วไปของหลักการไม่เลือกปฏิบัติในการลดอุปสรรคทางการค้าการลงทุนระหว่างประเทศและป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้น ในทางทฤษฎี การปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 300 จึงมีแนวโน้มว่าขัดกับบทบัญญัติข้อ 24(3) ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร**

* Prof. Kees van Raad ได้ให้ความเห็นซึ่งสอดคล้องกันว่าหลักการไม่เลือกปฏิบัติสามารถปรับใช้กับแหล่งเงินได้ของวัตถุประสงค์แห่งการเสียภาษี (Source of the Taxable Object) ซึ่งหมายถึงการปรับใช้กฎเกณฑ์เดียวกันรวมถึงการให้เครดิตภาษีต่างประเทศหรือการขจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียวอื่น ๆ (Unilateral Reliefs) สำหรับเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ (Foreign income) ดูใน Kees Van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Series on international taxation No.6, pp. 265, 270.

⁶ John Avery Jones et al., “The non-discrimination article in tax treaties – II,” *British Tax Review* 11 & 12 (1991): 425.

** Paragraph 67 of OECD Commentary to Article 24: “In a related context, when a permanent establishment receives foreign income which is included in its taxable profits, it is right by virtue of the same principle to grant to the permanent establishment credit for foreign tax borne by such income when such credit is granted to resident enterprises under domestic laws.” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and Capital*, Condensed version, p.

แต่อย่างไรก็ตาม การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติและทฤษฎีความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศของ Van den Tempel ที่ถูกต้อง สถานะทางเศรษฐกิจของประเทศภาคีและกระแสการลงทุนต้องสามารถเปรียบเทียบกันได้ด้วย (Fundamental Comparability)* การบังคับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา (เช่น ประเทศไทย) ซึ่งทิศทางของเงินลงทุนหรือเงินได้จากการลงทุนมีเพียงทิศทางเดียว อาจส่งผลให้ประโยชน์ทางภาษีตกแก่ประเทศที่พัฒนาแล้วเพียงประเทศเดียว และผลกระทบบังคับให้ประเทศกำลังพัฒนารับภาระต้นทุนทางภาษีแทน ดังนั้น **ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศกำลังพัฒนาจึงมีความชอบธรรมที่จะปฏิเสธการให้เครดิตภาษีต่างประเทศภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300** กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศภาคี **โดยไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน** อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ศักยภาพของประเทศภาคีเปรียบเทียบกันได้ (Comparable parties) แนวทางการปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่แน่นอน (Uncertainty) ซึ่งขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดี ยิ่งไปกว่านั้น หากประเทศภาคีของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีศักยภาพทางเศรษฐกิจเปรียบเทียบกันได้ (ประเทศที่กำลังพัฒนาด้วยกัน) หรือประเทศที่ด้อยพัฒนาว่า ความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะยอมรับหน้าที่ภายใต้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรจะมีมากน้อยเพียงใด เป็นเรื่องที่ผู้วิจัยก็ไม่อาจคาดการณ์ได้เพราะอาจเกี่ยวข้องกับนโยบายทางภาษีของประเทศ

299. นักวิชาการในต่างประเทศ (เช่น Prof. Kees van Raad และ Prof. John J. Avery Jones) รวมถึง OECD ก็มีความเห็นสอดคล้องกันว่าประเทศ PE มีหน้าที่ให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 24(3) หากเครดิตภาษีต่างประเทศนั้นได้ให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ของประเทศ PE

นอกจากนี้ ศาลชั้นต้นในบราซิล (ประเทศเบลเยียม) ได้ตัดสินในคดีเลขที่ 2003/3324/A (9 November 2006) ว่าสถานประกอบการถาวรในประเทศเบลเยียมของประเทศอินเดียมีสิทธิได้รับ Tax sparing credit สำหรับดอกเบี้ยของสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติข้อ 23(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอินเดียและประเทศเบลเยียมถึงแม้ว่า Tax sparing credit จะไม่ได้ให้ไว้ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศเบลเยียม ศาลได้พิจารณาว่าสถานประกอบการถาวรของประเทศอินเดียประกอบธุรกิจอย่างเดียวกัน (under the same conditions) กับผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศเบลเยียมภายใต้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรหรือข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว

* “On the other hand, Van den Temple considers international tax neutrality an ideal to be pursued only among parties which are sufficiently comparable. In other situations, an exception should be permitted to the taxable base rule of international neutrality. For example, developing countries import most of their capital from developed economies, which results in mostly unidirectional income flows and a fundamental lack of comparability.....” ดูใน Kees Van Raad, Nondiscrimination in international tax law, Series on international taxation No.6, pp. 257-258.

สรุปว่า ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัด และไม่สามารถแก้ไขปัญหาการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) ได้

1.2 กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case)

หมายถึง กรณีที่วิสาหกิจสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่ง (ประเทศ S) มีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) และสำนักงานใหญ่ได้จ่ายเงินได้ประเภท ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิไปยังผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ในประเทศที่สาม (ได้แก่ ประเทศไทย) โดยที่หนี้หรือหน้าที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธินั้นเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร (Interest and royalties incurred and borne by PE)

นอกจากดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิเสียภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลกในประเทศไทยแล้ว เมื่อหนี้ในการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรและสถานประกอบการถาวรเป็นผู้รับภาระดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิซึ่งจ่ายโดยสำนักงานใหญ่ ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายไปยังผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ประเทศที่สาม) อาจมีแหล่งเงินได้ในสองประเทศ (Dual Source Taxation) คือ ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (ประเทศ PE)

ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (S) ประเทศที่สำนักงานใหญ่มีถิ่นที่อยู่ (ประเทศ S) สามารถจัดเก็บภาษีในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ตามกฎหมายภายในซึ่งถือว่าดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย โดยไม่คำนึงว่าดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายจะเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งก็ตาม (เช่น ประเทศอิตาลี สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย แคนาดา เนเธอร์แลนด์ สวิตเซอร์แลนด์ ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น)⁷ อีกทั้งหลัก PE Source Rule ภายใต้บทบัญญัติข้อ 11(5) และข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ไม่สามารถบังคับให้ประเทศ S สละสิทธิการจัดเก็บภาษีในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เพราะสถานประกอบการถาวรไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศภาคีของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว แต่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (ประเทศ PE) ดังนั้น ประเทศ S จึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายไปยังประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ตามประโยคแรกของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S

⁷ Michele Gusmeroli, "Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1," *IBFD European Taxation Bulletin* (January 2005): 6.

ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ (PE) ในกรณีที่หนี้ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิดังกล่าวเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือกรณีที่มีการปันส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยจากสำนักงานใหญ่มายังสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ตามสัดส่วนของรายได้ ประเทศ PE ชอบที่จะจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายใน อีกทั้ง นักวิชาการกลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า ประโยคที่สองของข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE สามารถบังคับได้ เพราะบทบัญญัติดังกล่าวไม่คำนึงว่าผู้จ่ายเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีหรือไม่ ส่งผลให้ประเทศ PE สามารถจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อทั้งประเทศ S และประเทศ PE ต่างมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในของตนเอง อีกทั้ง นักวิชาการบางกลุ่มมีความเห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE ทั้ง 2 ฉบับ มีผลบังคับในเวลาเดียวกัน⁸ ข้อพิจารณาของประเทศไทยในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ในการจัดภาษีซ้อนในประเทศ S และประเทศ PE คือ ประเทศไทยมีหน้าที่จัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศ S และประเทศ PE ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฉบับหรือไม่

จากการศึกษาวิจัย ผู้วิจัยมีความเห็นสรุปว่า เมื่อเงื่อนไขของหลัก PE Source Rule ในประโยคที่สองของข้อ 11(5) หรือข้อ 12(5) ซึ่งกำหนดว่าสถานประกอบการถาวรต้องตั้งอยู่ในประเทศภาคีประเทศใดประเทศหนึ่ง ไม่ครบถ้วนแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ผู้จ่าย (ประเทศ S) ชอบที่จะจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยและค่าสิทธิในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ภายใต้กฎหมายภายในและประโยคแรกของข้อ 11(5) หรือข้อ 12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S⁹ ดังนั้น ประเทศไทยจึงมีหน้าที่จัดภาษีซ้อนเฉพาะภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศ S ภายใต้ประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ S

แนวทางการจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยดังกล่าวยังสอดคล้องกับหลักความแน่นอน (Certainty) และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) เนื่องจากผู้มีเงินได้ในประเทศไทยควรที่จะสามารถคาดการณ์ได้ถึงภาระภาษีสำหรับเงินได้ที่เขาจะได้รับจากสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายซึ่งเป็นลูกหนี้ตามกฎหมายในประเทศ S อีกทั้ง เจ้าหนี้ผู้มีเงินได้ใน

⁸ John Avery Jones and Catherine Bobbett, "Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London," *IBFD Bulletin* (January 1999): 18.

⁹ Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, p. 672.

ประเทศไทยก็ไม่อาจทราบได้ว่าสำนักงานใหญ่ผู้จ่ายจะนำเงินกู้หรือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวรที่ไหน หรือไม่ อย่างไร

สำหรับภาษีที่ประเทศ PE จัดเก็บตามกฎหมายภายในและตามประโยคที่สองของบทบัญญัติข้อ 11(5)/12(5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE นั้น ถึงแม้ว่าสถานประกอบการถาวรจะไม่นับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศ PE แต่ผู้กล่าวอ้างสิทธิการขจัดภาษีซ้อนภายใต้บทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวเป็นผู้มีเงินได้ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความเห็นว่าผู้มีเงินได้ในประเทศไทยไม่ได้เสียภาษีในประเทศ PE หรือจัดการให้บุคคลที่สามเสียภาษีในประเทศ PE แทน* อีกทั้ง ภาษีที่เสียไปในประเทศ PE ไม่ได้ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่แท้จริงสำหรับผู้มีเงินได้ในประเทศไทย การให้การขจัดภาษีที่ประเทศ PE จัดเก็บจึงไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนให้กับผู้มีเงินได้ในประเทศไทย ผู้วิจัยจึงมีความเห็นสรุปว่า ประเทศไทยไม่มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่จัดเก็บโดยประเทศ PE ภายใต้ประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติข้อ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศ PE

ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเพราะเหตุสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) จำต้องอาศัยการแก้ไขโดยประเทศแหล่งเงินได้ด้วยกัน (ไม่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย) จึงไม่มีปัญหาหน้าที่การขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย และไม่มีกรณีต้องพิจารณาถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาในกรณีดังกล่าว

จากการศึกษาวิจัย ผู้วิจัยสรุปว่า ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันมีข้อจำกัดและไม่สามารถแก้ไขปัญหาการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Case) แต่กรณีสถานประกอบการถาวรมีภาระหนี้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปยังประเทศที่สาม (Reverse Triangular Case) ไม่ก่อให้เกิดปัญหาการขจัดภาษีซ้อนภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

* การให้การขจัดภาษีที่จัดเก็บโดยประเทศ PE ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ PE และประเทศไทยด้วย กล่าวคือ “บุคคลที่สามารถได้รับการเครดิตภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบฉบับ OECD และ UN คือ บุคคลที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศนั้นโดยเป็นผู้เสียภาษีเองหรือจัดการให้บุคคลที่สามเสียแทน” ดูใน Klaus Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions, p. 1045.

2. ข้อเสนอแนะ

บทบาทการจัดภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่เพียงประเทศเดียวไม่อาจแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศซึ่งสถานประกอบการถาวรได้รับเงินได้จากประเทศที่สาม (Typical Triangular Cases) ได้ เพราะต้องอาศัยบทบาทของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ด้วย ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ถึงข้อดีและข้อเสียของแนวทางการแก้ไขปัญหาคือเป็นไปได้ (Possible solutions) 5 แนวทาง ในหัวข้อ 1.3 ของบทที่ 4 ซึ่งได้แก่

- (1) การขยายสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้กับสถานประกอบการถาวร
- (2) วิธีการถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติระหว่างประเทศผู้ลงทุนและประเทศผู้รับการลงทุน
- (3) วิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) หรือบทบัญญัติข้อ 25
- (4) การปรับใช้หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร (PE Non-discrimination) หรือบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน
- (5) การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรภายใต้ประมวลรัษฎากร

ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเป็นอุปสรรคต่อโลกาภิวัตน์ เสรีภาพในการลงทุนระหว่างประเทศ และความต้องการขยายกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือธุรกรรมของสถานประกอบการถาวรหรือสาขาไปยังประเทศที่สามซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ นอกจากหลักการภาษีที่ดีแล้ว ประเทศไทยควรพิจารณาถึงผลกระทบทางเศรษฐกิจและรายได้ภาษีของประเทศไทยจากการแก้ไขหรือไม่แก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วย จึงมีข้อพิจารณาว่า **มีความจำเป็นหรือไม่ที่ประเทศไทยต้องปรับเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อรองรับพัฒนาการที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน หรือผู้เสียภาษีควรที่จะต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือการทำธุรกรรมเพื่อลดอุปสรรคทางภาษี**

2.1 กรณีที่ประเทศไทยส่งออกการลงทุนไปยังต่างประเทศ (ประเทศ R) ด้วยการมีสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ

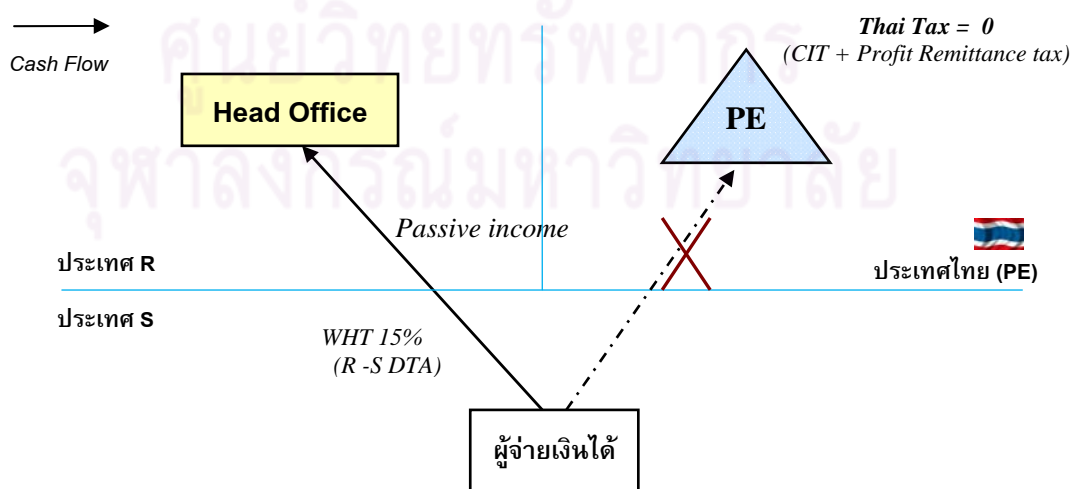
การไม่แก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศจะส่งผลให้ศักยภาพในการแข่งขันของวิสาหกิจไทยลดลงเนื่องจากต้นทุนทางภาษีที่สูง วิสาหกิจไทย (ผู้เสียภาษี) อาจปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนโดยลงทุนโดยตรงในประเทศ S แทนการให้สถานประกอบการถาวรเป็นผู้ทำธุรกรรม หรือจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศ PE แทนการมีสถานประกอบการถาวร เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาต้นทุนภาระภาษีที่สูงอันเกิดจากการลงทุนในประเทศ S ผ่านสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศ PE ถึงแม้ว่าการปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนของผู้เสียภาษีดังกล่าวจะไม่ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีของประเทศไทย แต่หากผู้เสียภาษี

ปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนด้วยการลงทุนโดยตรงในประเทศ S ย่อมไม่เป็นการส่งเสริมการออกไปลงทุนในต่างประเทศของวิสาหกิจไทย (Outbound Investment) แต่หากประเทศไทยแก้ไขปัญหามาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศด้วยแนวทางที่เหมาะสม ภาวะภาษีรวมทั่วโลกของวิสาหกิจไทยจะลดลงอันเป็นการส่งเสริมศักยภาพในการแข่งขันกับต่างประเทศ

2.2 กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศ PE) โดยวิสาหกิจต่างประเทศจัดตั้งสาขาหรือมีสถานประกอบการถาวรประเทศไทย

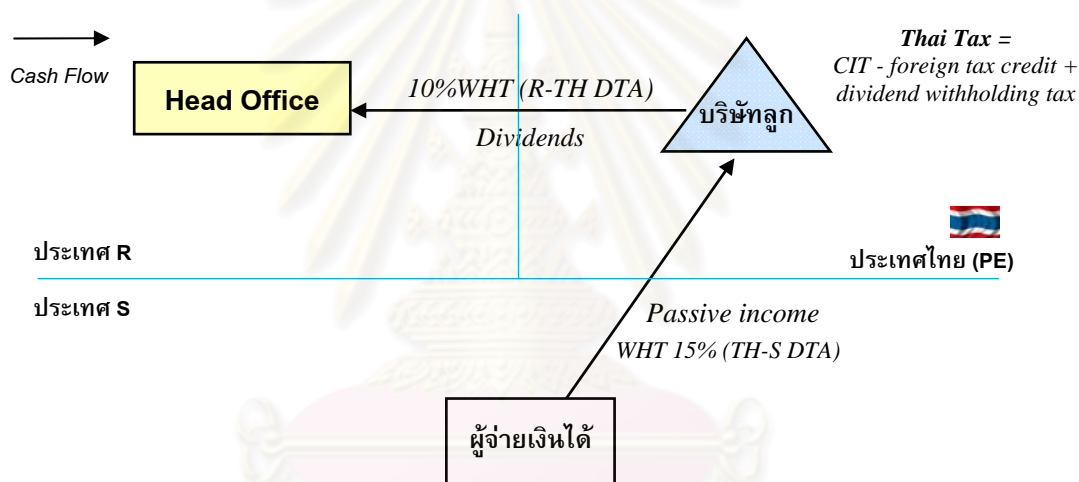
ปัญหามาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศเป็นอุปสรรคในการลงทุนระหว่างประเทศ การแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรเป็นการแบกรับภาระแทนผู้เสียภาษีและจะส่งผลให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ภาษี แต่หากไม่แก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เสียภาษีซึ่งตระหนักถึงปัญหามาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นย่อมต้องพิจารณาปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือการทำธุรกรรม มีบางกรณีที่มีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือการทำธุรกรรมอาจส่งผลเสียต่อประเทศไทย เช่น สำนักงานใหญ่ในประเทศ R ทำธุรกรรมโดยตรงในประเทศ S หรือตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยแทนการมีสถานประกอบการถาวร

การปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำธุรกรรมด้วยการที่ สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ (ประเทศ R) ลงทุนโดยตรงในประเทศ S โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (ตามภาพที่ 11 ด้านล่าง) สามารถหลีกเลี่ยงปัญหามาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐที่ไม่อาจขจัดให้หมดไปได้และยังทำให้ต้นทุนทางภาษีรวมทั่วโลกลดลง โดยไม่จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุน ผลที่ตามมาสำหรับประเทศไทย คือ การสูญเสียรายได้ภาษีทั้งหมดสำหรับเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สาม (ประเทศ S) ประกอบด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินกำไรส่งออก



(ภาพที่ 11: การลงทุนโดยตรงจากประเทศ R)

การปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนด้วยการที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ (ประเทศ R) จัดตั้งบริษัทลูกขึ้นในประเทศไทยแทนการมีสถานประกอบการเพื่อลงทุนในประเทศ S หรือประเทศที่สาม (ตามภาพที่ 12 ด้านล่าง) สามารถแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐได้ กล่าวคือ บริษัทลูกของสำนักงานใหญ่จะมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทย ส่งผลให้ภาษีที่เสียไปในประเทศ S ได้รับการขจัดในประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน รายได้ภาษีที่ประเทศไทยจะได้รับสำหรับเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สามประกอบด้วย ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภายหลังหักเครดิตภาษีต่างประเทศ) และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หากบริษัทลูกจ่ายเงินปันผลกลับไปยังประเทศ R ในกรณีเช่นนี้ รายได้ภาษีของประเทศไทยจะเท่ากับกรณีที่ประเทศไทยให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากภาระภาษีไม่ใช่ปัจจัยเดียวซึ่งมีผลกระทบต่อรูปแบบการลงทุนด้วยการมีสถานประกอบการถาวรหรือบริษัทลูก การปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนด้วยการตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยแทนการมีสถานประกอบการถาวรจึงอาจเป็นไปได้ยาก



(ภาพที่ 12: การตั้งบริษัทลูกแทนการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย)

เมื่อเปรียบเทียบผลที่ตามมาระหว่างการปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนของผู้เสียภาษีกับการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ ซึ่งประเทศไทยต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวร จะเห็นได้ว่า การปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนของผู้เสียภาษีอาจทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ภาษีมากกว่าการที่ประเทศไทยแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทำธุรกรรมของสำนักงานใหญ่โดยตรงในประเทศที่สาม (ภาพที่ 11) จะทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ภาษีสำหรับเงินได้จากประเทศที่สามไปทั้งหมด ส่วนการปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนด้วยการจัดตั้งบริษัทลูกแทนการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (ภาพที่ 12) ส่งผลให้บริษัทลูกนำภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามมาเครดิตในประเทศไทยได้ ซึ่งในกรณีหลัง ผลลัพธ์และรายได้ภาษีของประเทศไทยสำหรับเงินได้จากการลงทุนในประเทศที่สามจะไม่มี ความแตกต่างกับกรณีที่ประเทศไทยแก้ไข ปัญหาภาษีซ้อนด้วยการให้เครดิตภาษีต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวร

ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศ (ประเทศ PE) การแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศอาจส่งผลกระทบต่อประเทศไทยสูญเสียรายได้ภาษีจากการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (ประเทศที่สาม) กับสถานประกอบการถาวร แต่การปล่อยให้ปัญหาดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไขอาจส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถรักษาฐานภาษีหรือฐานเงินได้จากประเทศที่สามไว้ได้ เพราะภาระภาษีซ้อนจำนวนที่สูงมากเกินไปในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศอาจทำให้ผู้เสียภาษีตัดสินใจปรับเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือเปลี่ยนรูปแบบการทำธุรกรรมในท้ายที่สุด ผลที่ตามมาคือประเทศไทยอาจสูญเสียรายได้ภาษีจากประเทศที่สามทั้งหมด (ตามภาพที่ 11) หรืออาจสูญเสียรายได้ภาษีบางส่วนเพราะการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ (ตามภาพที่ 12)

สถานการณ์เหล่านี้สะท้อนให้เห็นว่า หากการจัดเก็บภาษีสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศมีความเป็นกลางและเป็นธรรมอย่างแท้จริงแล้ว จะไม่มีความแตกต่างทางภาระภาษีในระดับที่ส่งผลกระทบต่อรูปแบบการลงทุนหรือการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษี และหากการเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือธุรกรรมส่งผลให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ภาษี ควรหรือไม่ที่ประเทศไทยต้องปรับเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศให้สอดคล้องและรองรับความเป็นสากลวิวัฒน์และการขยายกิจกรรมทางเศรษฐกิจของไปยังประเทศที่สาม (Flexibility) เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ปัญหาภาษีซ้อนในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศควรได้รับการแก้ไขเพื่อส่งเสริมศักยภาพในการแข่งขันให้กับวิสาหกิจไทย (กรณีประเทศไทยส่งออกการลงทุน) และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ (กรณีประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ)

เมื่อพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียในแนวทางการแก้ไขปัญหาดัง 5 ประการแล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การพิจารณาให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศเป็นการทั่วไปภายใต้ประมวลรัษฎากรไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ เพราะประเทศไทยเป็นประเทศที่รับการลงทุนจากต่างประเทศซึ่งศักยภาพทางเศรษฐกิจไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ดีกับกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว จึงไม่อาจกล่าวได้ว่าระบบกฎหมายภาษีขาดความเป็นกลางทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Neutrality) อีกทั้ง การป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สามอาจทำได้ยาก ดังนั้น ปัญหาภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศควรได้รับการแก้ไขด้วยวิธีการ **สองฝ่าย (Bilateral Basis)** ระหว่างประเทศไทยและประเทศผู้รับการลงทุนจากประเทศไทยเป็นรายกรณีไป ซึ่งต้องมีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศผู้รับการลงทุน (ประเทศ PE) เพื่อให้ประเทศผู้รับการลงทุนจากประเทศไทยมีหน้าที่ให้การจัดภาษีซ้อนด้วยการให้เครดิตภาษีในประเทศที่สามกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจไทย เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับประเทศไทยในเรื่องรายได้ภาษีระหว่างประเทศและลดภาระหน้าที่

การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย ผลที่ตามมาคือ ต้นทุนทางภาษีที่ลดลงจะช่วยส่งเสริมให้วิสาหกิจไทยมีศักยภาพในการออกไปลงทุนแข่งขันในต่างประเทศมากขึ้น แต่ทั้งนี้ ประเทศไทยไม่จำเป็นต้องแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ แต่อาจพิจารณาปรับใช้ข้อเสนอดังกล่าวกับประเทศภาคีซึ่งรับการลงทุนจากประเทศไทยหรือกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน

อย่างไรก็ดี แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity) ระหว่างประเทศไทยและประเทศผู้รับการลงทุนจากประเทศไทย และมีผลกระทบต่อหน้าที่การจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยในลักษณะเดียวกันหากสถานประกอบการถาวรของประเทศภาคีตั้งอยู่ในประเทศไทย (Dual-sided Effects) กล่าวคือ ประเทศไทยจะมีหน้าที่ต้องให้เครดิตภาษีในประเทศที่สามกับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศภาคีด้วย แต่การให้เครดิตภาษีในประเทศที่สามดังกล่าวจะต้องไม่ทำให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้รับการอนุเคราะห์ที่ดียิ่งไปกว่าวิสาหกิจไทย จึงควรต้องกำหนดเงื่อนไขให้จำนวนเครดิตดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่วิสาหกิจไทยมีสิทธิได้รับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศที่สาม อาจเริ่มต้นจากกระบวนการของวิธีความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ประเทศภาคีได้เจรจาแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติข้อ 24(3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (การไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวร) โดยใช้ข้อความที่ OECD Commentary* เสนอต่อไปนี้

“.....ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งเป็นของวิสาหกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิจากรัฐที่สาม และการถือครองหรือสิทธิเรียกร้องในหนี้ที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายมีความเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น รัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกจะ
ให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปในรัฐที่สามสำหรับเงินปันผลหรือดอกเบี้ยหรือค่า

* Paragraph 70 of OECD Commentary on Article 24: “When a permanent establishment in a Contracting State of an enterprise of the other Contracting State receives dividends or interest [or royalties] from a third State and the holding or debt-claim in respect of which the dividends or interest [or royalties] are paid is effectively connected with that permanent establishment, **the first-mentioned State shall grant a tax credit in respect of the tax paid in the third State on the dividends, or interest, [or royalties]** as the case may be, by applying the rate of tax provided in the convention with respect to taxes on income and capital between the State of which the enterprise is a resident and the third State. **However, the amount of the credit shall not exceed the amount that an enterprise that is a resident of the first-mentioned State can claim under that State’s convention on income and capital with the third State.**” ดูใน OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed version, p. 300.

สิทธิแล้วแต่กรณี โดยใช้อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่วิสาหกิจมีถิ่นที่อยู่และรัฐที่สาม อย่างไรก็ตาม จำนวนเครดิตดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่วิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกมีสิทธิได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐนั้นและรัฐที่สาม”

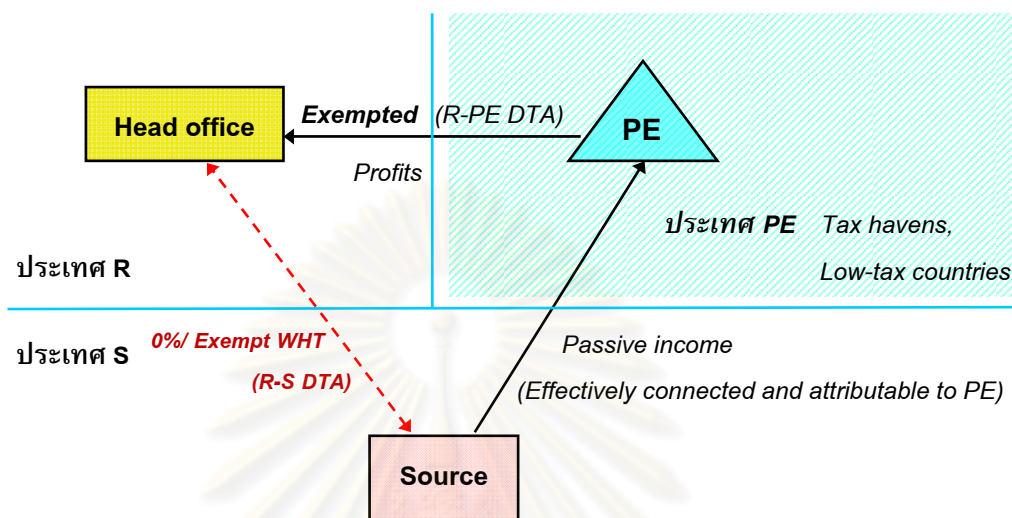
ในกรณีที่ประเทศไทยรับการลงทุนจากต่างประเทศ (PE Host Country) แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจะช่วยสร้างความเป็นกลางทางภาษีและความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ และรักษาฐานภาษีของประเทศไทยสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาม เนื่องจากจะไม่มีผลที่ผู้เสียภาษีจะต้องเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนหรือการทำธุรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐระหว่างประเทศอีกต่อไป นอกจากนี้ ยังเป็นการจูงใจให้สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนำเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามมาเสียภาษีในประเทศไทยอย่างครบถ้วน อันเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เงินได้จากประเทศที่สามมีการปันส่วนมายังสถานประกอบการถาวรบางส่วน แต่เงินได้ดังกล่าวได้ถูกจ่ายไปยังสำนักงานใหญ่เจ้าของสถานประกอบการในต่างประเทศโดยตรง

เพื่อรองรับกับแนวโน้มทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (Flexibility) การให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่สถานประกอบการหรือสาขาของวิสาหกิจต่างประเทศยังเป็นการดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศสำหรับธุรกิจบางประเภทซึ่งสภาพของธุรกิจนั้นมีความเหมาะสมกับรูปแบบสาขามากกว่าบริษัทลูก และเป็นการส่งเสริมธุรกิจสถาบันการเงินต่างประเทศในประเทศไทยซึ่งสอดคล้องกับแผนพัฒนาระบบสถาบันการเงินระยะที่ 2 (พ.ศ. 2553 - 2557) ของธนาคารแห่งประเทศไทยที่กำหนดให้มีการเปิดเสรีให้กับธนาคารต่างประเทศมากขึ้น ประกอบกับการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community) ในปี 2558 จะส่งผลให้การลงทุนและการเคลื่อนย้ายทุนในภูมิภาคมีเสรีภาพมากยิ่งขึ้น

ในกรณีปกติทั่วไป แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอาจเป็นการส่งเสริมการลงทุนในประเทศที่สามผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่เมื่อสถานประกอบการนำเงินได้จากประเทศที่สามอันเกิดจากประกอบกิจการตามปกติมาเสียภาษีในประเทศไทย การให้เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศที่สามแก่สถานประกอบการถาวรจึงไม่ก่อให้เกิดประเด็นปัญหาดังกล่าวและไม่ถือเป็นกรณีที่ไม่มีผลเสียภาษีในประเทศใดเลย (Double Non-taxation) เพราะเงินได้จากประเทศที่สามได้เสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศที่สามแล้วเสมอ

อย่างไรก็ตาม การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม (Treaty shopping) ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศอาจเกิดขึ้นได้ เช่น กรณีที่ประเทศ PE เป็นประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำหรือ Tax havens หากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ S และประเทศ R ยกเว้นการจัดเก็บภาษีในประเทศ S และ

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และประเทศ PE หรือกฎหมายภายในของประเทศ R ยกเว้นภาษีสำหรับเงินกำไรจากสถานประกอบการถาวร เงินได้จากประเทศ S จะไม่ต้องเสียภาษีในประเทศใดเลยหรืออาจเสียภาษีเพียงเล็กน้อยในประเทศ PE ในกรณีเช่นนี้ประเทศไทยก็ควรมีมาตรการภาษีเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะดังกล่าวด้วย



(ภาพที่ 13: กรณีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สาม หรือ Treaty shopping ในกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ)

แนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยวิธีถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติซึ่งเป็นวิธีการสองฝ่ายสามารถป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบโดยคนชาติที่สามได้ง่ายกว่าการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นการทั่วไปภายใต้ประมวลรัษฎากร โดยการไม่นำแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไปใช้กับประเทศภาคีที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำหรือประเทศปลอดภาษี (Tax havens) หรือใช้วิธีจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน (**Limitation on Benefits**) กล่าวคือ กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีจะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยก็ต่อเมื่อ ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีต้องเสียภาษีในระดับปกติ (Significant tax level) ในประเทศถิ่นที่อยู่และในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ซึ่งหมายถึง Combined aggregate effective tax rate หรือภาษีเงินได้ที่เสียในประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สำหรับเงินได้ประเทศแหล่งเงินได้เฉลี่ยรวมกันแล้วต้องมากกว่า 50% หรือ 60% ของภาษีเงินได้ปกติที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่หากลงทุนโดยตรงจากประเทศถิ่นที่อยู่ มิฉะนั้น ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย เช่น การยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 และต้องถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ได้นำแนวทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitation on Benefits) ดังกล่าว

ไปใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับหลายประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส¹⁰ ประเทศเนเธอร์แลนด์¹¹ ประเทศออสเตรีย¹² และประเทศไอร์แลนด์¹³ เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยมีความเห็นว่าปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะดังกล่าวอาจเกิดขึ้นไม่มากนัก เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยส่วนมากไม่ได้ทำกับประเทศที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำหรือประเทศปลอดภาษี.



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁰ US - France Protocol 13 January 2009

¹¹ US - Netherlands Double Tax Agreement 1994

¹² US - Austria Double Tax Agreement 1999

¹³ US - Ireland Double Tax Agreement 1997

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

ธนาคารแห่งประเทศไทย. บัญชีฐานะการลงทุนระหว่างประเทศของไทย [ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์]. 31 สิงหาคม 2553. แหล่งที่มา: <http://www.bot.or.th> [3 กันยายน 2553]

ไฟเขียวแบงก์ต่างชาติเปิดสาขา 2555 ธนาคารย่อยเลื่อนขึ้นเงินทุนหมื่นล้าน. การเงินการธนาคาร (เมษายน 2553): 179-183

สรรพากร, กรม. คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร, 2552.

ภาษาอังกฤษ

Adolfo J. Martín Jiménez. The 2003 revision of the OECD commentaries on the improper use of tax treaties: A case for the declining effect of the OECD commentaries?. IBFD Bulletin - Tax Treaty Monitor (January 2004): 14-30.

Adrian Sawyer. Is an international tax organization an appropriate forum for administering binding rulings and APAS?. Atax eJournal of Tax Research Vol. 2 No.1 2004 (2004).

Alastair Munro. Double taxation relief. 5th ed. United Kingdom: LexisNexis Butterworths Tolley, 2002.

Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt. Summary of the proceedings of an invitational seminar on the taxation of business profits under tax treaties. IBFD Bulletin - Tax Treaty Monitor (May 2003): 187-207.

Bruno Gibert. The Evolution of the French Tax Treaty Network. IBFD European Taxation (October 2002): 422-428.

Door Stef Van Weeghel. The improper use of tax treaties: With particular reference to the Netherlands and the United States. The Netherlands: Gepubliceerd door Kluwer Law International, 1998.

Edwin van der Bruggen. Thailand's Discrimination on Branch of Foreign Company [Online]. TaxAnalysts. Available from: www.taxanalysts.com [3 December 2009]

Foreign Investors Tax Act 1966, Public Law 89-809 November 13, 1966; Pub. L. 89-809, 1966-2 C.B. 656 (FITA) [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

Francisco Alfredo Garcia Prats. Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation: Rethinking the subjective scope of double tax treaties. InterTax 1994/11 (1994): 473-491.

Frank P.G. Pötgens. The Netherlands supreme court again excludes credit of withholding tax in a triangular case. IBFD European Taxation (April 2008): 210-215.

Full Court (Burchett, Hill and Emmett JJ) of Australia. FC of T v Lamesa Holdings BV 97 ATC 4752; (1997) 77 FCR 597 [Online]. 1997. Available from: www.law.aot.gov.au [15 May 2010]

Gaurav Taneja. Triangular taxation: Concept & challenges [Online]. Available from: www.cainindia.org [15 May 2008]

House Committee. House Committee Report, 89 H. Rpt. 1450, P.L.89-890 Foreign Investors Tax Act 1966 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

Hugh J. Ault. Colloquium on corporate integration: Corporate integration, tax treaties and the division of the international tax base: Principles and practices. NYU School of Law Tax Law Review. (Spring 1992).

Hugh J. Ault, and Brain J. Arnold. Comparative income taxation: a structural analysis. 2nd ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2004.

Internal Revenue Services. Rev. Rul. 76-190; 1976-1 C.B. 196; 1976 IRB LEXIS 658, January 1976 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

Internal Revenue Services. Rev. Rul. 80-243; 1980-2 C.B. 413; 1980 IRB LEXIS 276, July 1980 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]

- International Fiscal Association. Cahiers De Droit Fiscal International. Vol 66b. Unilateral measures to prevent double taxation. The Netherlands: Kluwer Law International, 1981.
- International Fiscal Association. Cahiers De Droit Fiscal International. Vol 78a. Interpretation of double taxation. The Netherlands: Kluwer Law International, 1993.
- International Fiscal Association. Cahiers De Droit Fiscal International. Volume 78b. Non-discrimination rules in international taxation. The Netherlands: Kluwer Law International, 1993.
- International Fiscal Association. Triangular Tax Problems. In Seminar E – Triangular Tax Problems, IFA 52nd Annual Congress, London, October 1998. London: IFA, 1998.
- J. David B. Oliver. British tax review. United Kingdom: Sweet & Maxwell, 2000.
- John Avery Jones et al. The non-discrimination article in tax treaties – II. British Tax Review 11 & 12 (1991): 421-452.
- John Avery Jones and Catherine Bobbett. Triangular treaty problems: A summary of the discussion in seminar E at the IFA Congress in London. IBFD Bulletin (January 1999): 16-20.
- John F. Avery Jones. The David R. Tillinghast lecture - Are tax treaties necessary?. NYU School of Law Tax Law Review. Fall 1999 (1999): 1-38.
- John F. Avery Jones. The non-discrimination article in tax treaties: Part 2. British Tax Review 11/12 1991 (1991): 421-452.
- Kees van Raad (Jai Ying Chua แทน). International Tax Center of Leiden University ประเทศเนเธอร์แลนด์. สัมภาษณ์. 28 มิถุนายน 2553.
- Kees Van Raad. Nondiscrimination in international tax law. Series on international taxation no.6. Deventer: Kluwer, 1986.
- Kees Van Raad. Triangular cases. IBFD European Taxation Bulletin (September 1993): 298-301.

- Kevin Holmes. International tax policy and double tax treaties. The Netherlands: IBFD, 2007.
- Klaus Vogel. Klaus Vogel on double taxation conventions. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1991.
- Klaus Vogel. Tax treaty news. Bulletin for International Taxation (November 2007): 474-475.
- Manual Pires. International juridical double taxation of income. Series on international taxation no.11. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1989.
- Mary C. Bennet. The David R. Tillinghast lecture nondiscrimination in international tax law: A concept in search of a principle. NYU School of Law's Tax Law Review Summer 2006 (2006): 440-484.
- Micheal Lang and Helmet Loukota. Multilateral tax Treaties: New developments in international tax law. The Netherlands: Kluwer Law International, 1998.
- Michele Gusmeroli. Triangular cases and the interest and royalties directive: Untying the gordian knot? – Part 1. IBFD European Taxation Bulletin (January 2005): 2-13.
- Ministry of Finance (India). Report of the Working Group on Non Resident Taxation [Online]. 2003. Available from: <http://finmin.nic.in/reports/NonResTax.pdf> [14 July 2010]
- National Office Technical Advice Memorandum. Private Letter Ruling 7844008, July 26, 1978; PLR 7844008; 1978 PLR LEXIS 2782 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [15 May 2010]
- OECD. Public Discussion Draft: Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) [Online]. OECD, 2007. Available from: www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf [1 December 2010]
- OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version. Paris: OECD, 2008.
- OECD Committee on Fiscal Affairs. Triangular Cases. In Four Related Studies, pp. R11-1 - R11-20. Paris: OECD, 1992.

- P. Johann Hattingh. The role and function of article 1 of the OECD Model. IBFD Bulletin (November 2003): 546-543.
- P. Johann Hattingh. Article 1 of the OECD model: Historical background and the issues surrounding it. IBFD Bulletin (May 2003): 215-221.
- Philip Baker. Double taxation conventions. London: Sweet & Maxwell, 2007.
- Raffaele Russo. The attribution of profits to permanent establishments: The taxation of intra-company dealings. The Netherlands: IBFD, 2005.
- Reuven S. Avi-Yonah. International tax as international law – An analysis of the international tax regime. New York: Cambridge, 2007.
- Rhoades & Langer. U.S. international taxation & tax treaties. United States: Matthew Bender & Company, 2010.
- Roy Rohatgi. Basic international taxation. The Netherlands: Kluwer Law International, 2002.
- Sanford H. Goldberg and Peter A. Glicklich. Treaty-based nondiscrimination: Now you see it now you don't. Florida Tax Review (November 1992): 51-113.
- Susan M. Lyons. International tax glossary. 3rd ed. The Netherlands: IBFD, 1996.
- The United States' Department of the Treasury. Technical explanation of the protocol between the Government of the United States of America and the Government of Australia signed at Canberra on September 27, 2001 [Online]. 2001. Available from: www.treas.gov/offices/tax-policy/library/teaustra.pdf [15 May 2010]
- UK's Office of Public Center Information. Explanatory Notes, Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (c.8) [Online]. 2010. Available from: www.opsi.gov.uk [30 April 2010]
- UK's High Court. Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes), [1984] STC 461 [Online]. LexisNexis. Available from: www.lexisnexis.com [10 September 2009]



ภาคผนวก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ก

ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์กรเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ

ฉบับปี พ.ศ. 2551

**ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION
WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL**

17 July 2008

(Organization for Economic Co-operation and Development)

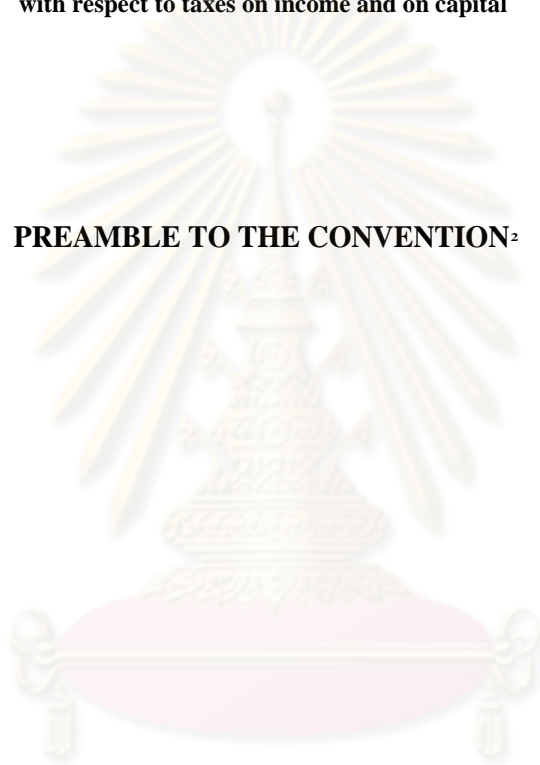


ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

TITLE OF THE CONVENTION

**Convention between (State A) and (State B)
with respect to taxes on income and on capital¹**

PREAMBLE TO THE CONVENTION²



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

-
1. States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.
 2. The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

CHAPTER I
SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

CHAPTER II
DEFINITIONS

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
 - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
 - b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
 - d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

f) the term "competent authority" means:

- (i) (in State A): _____
- (ii) (in State B) :

g) the term "national", in relation to a Contracting State, means:

- (i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and
- (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;

h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, 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 management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;

- c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a*) to *e*), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

CHAPTER III

TAXATION OF INCOME

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed

property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.
5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.
7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

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 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 profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

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:

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.
3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
4. 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 royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.
3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[Article 14 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
 - a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, 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 which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16

DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1. *a)* Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b)* However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
 - (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2. *a)* Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b)* However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

CHAPTER IV
TAXATION OF CAPITAL

Article 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

CHAPTER V
METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A

EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

*Article 23 B***CREDIT METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
 - a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
 - b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

CHAPTER VI**SPECIAL PROVISIONS***Article 24***NON-DISCRIMINATION**

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.
3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

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 Convention, 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 or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

- a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
- b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

¹ In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 65 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 74 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals.

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.
2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.
3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
 - a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
 - b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
 - c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).
4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.
5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

Article 27

ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES¹

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

¹ In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State.

2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

- a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or
- b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection

the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);
- c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
- d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

Article 28

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

*Article 29*TERRITORIAL EXTENSION¹

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.
2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

CHAPTER VII

FINAL PROVISIONS

Article 30

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):

Article 31

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year . In such event, the Convention shall cease to have effect:

¹The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

- a) (in State A):
- b) (in State B):

TERMINAL CLAUSE¹



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1. The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

ภาคผนวก ข

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0702/5437

วันที่ : 29 สิงหาคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการนำภาษีในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ

ข้อกฎหมาย : มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ บริษัท อ. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และมีสาขาในประเทศไทย เพื่อประกอบธุรกิจจำหน่ายชิ้นส่วนเครื่องมือชุดเจาะหาน้ำมัน และให้บริการให้คำแนะนำด้าน เทคนิคในการชุดเจาะน้ำมัน ได้หารือเกี่ยวกับการนำภาษีเงินได้ในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยสรุปข้อเท็จจริงได้ว่า สาขาในประเทศไทยได้จำหน่ายสินค้าและให้บริการในประเทศมาเลเซียแก่บริษัท ฮ. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย โดยแยกค่าสินค้า และค่าบริการออกจากกัน เมื่อบริษัท อ. เรียกเก็บเงินค่าขายสินค้าและค่าบริการ โดยได้ออกใบแจ้งหนี้/ใบกำกับภาษี บริษัท ฮ. ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียในอัตราร้อยละ 10 ของค่าบริการ จึงขอทราบ ว่า บริษัท อ. จะนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่บริษัท ฮ. ได้หักไว้มาเป็นเครดิตหรือถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานสาขาเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้หรือไม่

แนววินิจฉัย กรณีที่เงินได้จากการขายสินค้าและให้บริการแก่บริษัท ฮ. เป็นเงินได้จากกิจการหรือ เนื่องจากการประกอบกิจการของสาขาของบริษัท อ. ในประเทศไทย สาขาของบริษัท อ. มีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และหาก ภาษีเงินได้ที่บริษัท ฮ. หักไว้ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย นั้น มีลักษณะเป็นภาระ สุดท้าย (กล่าวคือ สาขาของบริษัท อ. ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศมาเลเซีย สำหรับเงินได้ดังกล่าวอีก) และเป็นหักภาษีตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาระหว่าง ประเทศสหรัฐอเมริกา กับประเทศมาเลเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (หากมี) สาขาของบริษัท อ. มีสิทธินำภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ นั้น มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ผู้เขียนเกิดวันที่ 7 ตุลาคม 2526 จบการศึกษาระดับมัธยมปลายจากโรงเรียนเตรียมอุดมศึกษา สำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปี พ.ศ. 2549 และสอบได้เป็นเนติบัณฑิตสมัยที่ 59 ในปี พ.ศ. 2550

ผู้เขียนเคยทำงานเป็นที่ปรึกษาภาษีอากรที่ บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากรไพรัชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด ระหว่างเดือนเมษายนถึงมิถุนายน พ.ศ. 2550 หลังจากนั้นผู้เขียนทำงานเป็นทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ บริษัท สำนักงานกฎหมายสยามซีดี จำกัด (Chavalit Law Group) ตั้งแต่เดือนสิงหาคม พ.ศ. 2550 ถึงเดือนเมษายน พ.ศ. 2553

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังดำรงตำแหน่งเป็นสมาชิกคณะกรรมการภาษีของสภาหอการค้าร่วมนานาชาติ (Taxation Committee of the Joint Foreign Chambers of Commerce) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551 จนถึงปัจจุบัน



ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย