

แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน
โดยมิชอบ (ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE) มาใช้ในประเทศไทย



นายโกสินทร์ เขียวสวัสดิ์กิจ

สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2549

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

AN INTRODUCTION OF ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE TO THAILAND

Mr. Kosin Thienwadjij

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

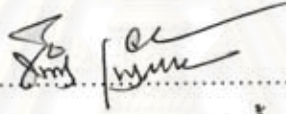
Chulalongkorn University

Academic Year 2006

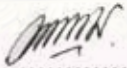
Copyright of Chulalongkorn University

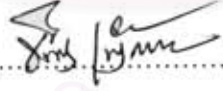
หัวข้อวิทยานิพนธ์	แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (ANTI – TREATY SHOPPING MEASURE) มาใช้ในประเทศไทย
โดย	นายโกสินทร์ เขียวสวัสดิ์กิจ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์

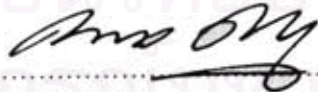
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้แก่นักศึกษานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทนิติศาสตร์



..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์)


..... กรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

โกสินทร์ เรียรสวัสดิ์กิจ : แนวทางการนำมาตราการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE) มาใช้ในประเทศไทย. (AN INTRODUCTION OF ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE TO THAILAND) อ. ที่ปรึกษา: ผศ. ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย, อ.ที่ปรึกษาร่วม: อ.ดร.พล ธีรคุปต์, 195หน้า.

การวิจัยในครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาถึงแนวทางการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบในประเทศไทย โดยผู้เขียนได้ทำการศึกษาถึงรูปแบบมาตรการต่างๆที่เกี่ยวกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบที่มีอยู่ในต่างประเทศ และในประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบว่ากฎหมายของประเทศไทยที่มีอยู่ในปัจจุบันเพียงพอต่อการป้องกันการวางแผนภาษีในรูปแบบดังกล่าวโดยมิชอบได้หรือไม่ และประเทศไทยสมควรที่จะต้องมีการพัฒนากฎหมายดังกล่าวไปในทิศทางใด

จากการศึกษาพบว่ากฎหมายที่เกี่ยวกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบในประเทศไทยนั้น ยังมีอยู่อย่างจำกัดทำให้ไม่สามารถที่จะป้องกันการกระทำดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีแนวคิดว่าการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นปัญหาที่ควรได้รับการแก้ไขโดยเห็นได้จากการที่กรมสรรพากรได้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือ ในลักษณะที่ยอมรับการวางแผนภาษีโดยวิธีการดังกล่าวเพื่อกระตุ้นให้มีนักลงทุนต่างชาติเข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

จากปัญหาดังกล่าวผู้เขียนได้นำเสนอแนวทางเกี่ยวกับการพัฒนามาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบในอนาคต หากว่าแนวความคิดของรัฐบาลไทยเปลี่ยนในทิศทางที่จะป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยวิธีดังกล่าว โดยมาตรการที่ผู้เขียนเห็นว่าเหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุดได้แก่มาตรการป้องกันโดยอาศัยบทบัญญัติในอนุสัญญาที่เรียกว่ามาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ควบคู่กับการปรับหลักกฎหมายในเรื่องเจตนาหลง นิตินกรมอำพราง และตัวการตัวแทนในประมวลแพ่งและพาณิชย์มาประกอบ รวมถึงกำหนดนโยบายการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของกรมสรรพากรไม่ให้มีการทำอนุสัญญากับประเทศที่มีลักษณะเป็นHarmful tax competition อีกด้วย

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิสิต.....

ปีการศึกษา.....2549.....ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

4686206934 : MAJOR LAWS

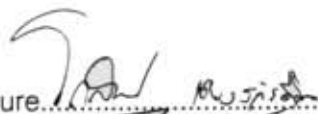
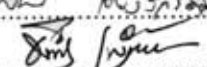
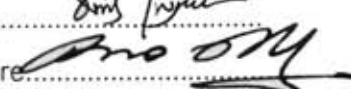
KEY WORD: ANTI-TREATY SHOPPING

KOSIN THIENSWADKIJ: AN INTRODUCTION OF ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE TO THAILAND: THESIS ADVISOR: ASSOC.PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, THESIS COADVISOR : PAUL THIRAKHUPT, PH.D., 195pp.

This research has an object to study anti-treaty shopping measures in Thailand. The author compared anti-treaty shopping measures in foreign countries and in Thailand to assess whether, at present, the laws in Thailand were sufficient to prevent such tax planning, and in which directions should Thai law develop to.

The author found that, in Thailand, there were few legal provisions regarding anti-treaty shopping measures, which resulted in ineffective prevention of treaty shopping. This was because, treaty shopping was not considered as a problem that should be resolved in Thailand, as the Revenue Department in various occasion issued its rulings to accept and favor such tax planning, in order to attract foreign investor to Thailand.

The author, however, proposed means to develop anti-treaty shopping measure, in case if Thai Government would like to change its view to prevent such tax planning. The author was of the opinion that, the most appropriate measure in Thailand was to apply provisions on Limited on Benefit in double taxation treaties with principles of fictitious intention, concealed act and principal-agent from the Civil and Commercial Code. Furthermore, the Revenue Department should provide a policy to forbid double taxation treaty with any territories which are harmful to tax competition.

Field of study.....LAWS.....Student's signature.....
 Academic year.....2006.....Advisor's signature.....
 Co-advisor's signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสำเร็จและความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัยที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และท่านอาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ในการที่ได้สละเวลาให้คำปรึกษา ตรวจร่าง วิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์อย่างมากแก่ผู้เขียน

ขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมที่ได้กรุณาสละเวลารับเป็นประธาน กรรมการสอบวิทยานิพนธ์และให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องต่าง ๆ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้กับผู้เขียน และขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ที่กรุณา สละเวลารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้คำปรึกษา ตรวจร่างวิทยานิพนธ์ และให้ ข้อมูลที่มีประโยชน์อย่างยิ่งแก่ผู้เขียน

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ครอบครัว เพื่อน รุ่นพี่ รุ่นน้องที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ตลอดจนเจ้าหน้าที่ทุกท่านที่ให้การสนับสนุนในทุก ๆ ด้าน จนทำให้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่ให้ ความสนใจไม่มากนักน้อย หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้ เดียว และขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญแผนภูมิ.....	ฏ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....	4
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	5
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 หลักการทั่วไปของภาษีซ้อน และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.....	7
2.1 หลักการทั่วไปของภาษีซ้อน.....	7
2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีซ้อน.....	12
2.1.1.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ(Economic Double Taxation).....	13
2.1.1.2 ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ(Juridical Double Taxation).....	15
ก. การทับซ้อนกันระหว่างหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่.....	21
ข. การทับซ้อนกันระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเอง.....	22
ค. การทับซ้อนกันระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง.....	23
2.1.2 มาตรการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ.....	24
2.1.2.1 ที่มาของมาตรการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ.....	24
2.1.2.2 รูปแบบของมาตรการขจัดภาษีซ้อน.....	26
ก. วิธีการจัดการซ้ำซ้อนทางภาษีแต่ฝ่ายเดียว (Unilateral Relief).....	26

ข. วิธีการจัดการซ้ำซ้อนทางภาษีแบบสองฝ่าย (Bilateral Relief).....	27
2.2 หลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.....	29
2.2.1 ประวัติและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อน.....	29
2.2.1.1 ประวัติความเป็นมาของอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อน.....	29
ก. ประวัติความเป็นมาเกี่ยวกับอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในต่างประเทศ.....	29
ข. ประวัติความเป็นมาเกี่ยวกับอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย.....	34
2.2.1.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน....	35
2.2.2 รูปแบบของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.....	40
2.2.2.1 โครงสร้างและรูปแบบของอนุสัญญาต้นแบบOECD.....	40
2.2.2.2 โครงสร้างและรูปแบบของอนุสัญญาต้นแบบองค์การ สหประชาชาติ.....	42
2.2.2.3 หลักเกณฑ์และเนื้อหาการจัดเก็บภาษีที่ประเทศไทย ทำกับประเทศ ต่างๆ.....	44
2.2.3 ขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน....	45
2.2.3.1 ขอบเขตการใช้บังคับด้านบุคคล.....	45
ก. กรณีบังคับใช้แก่บุคคลธรรมดา.....	46
ข. กรณีบังคับใช้แก่นิติบุคคล.....	47
2.2.3.2 ขอบเขตการใช้บังคับด้านภาษี.....	48
2.2.4 การบังคับใช้ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับกฎหมาย ในประเทศ.....	49
บทที่ 3 การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) และมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure).....	50
3.1 การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping).....	50

3.1.1	ความหมายของการเลือกใช้ออนุสัญญาการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping).....	53
3.1.1.1	ที่มาของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อน(Treaty Shopping).....	55
3.1.1.2	ประวัติความเป็นมาของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping).....	58
3.1.1.3	รูปแบบของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อน (Treaty Shopping)	59
	ก. รูปแบบพื้นฐานการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการ เว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในระดับนานาชาติ.....	60
	ข. รูปแบบการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อนที่เกิดในประเทศไทย.....	73
3.1.2	ผลของการของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping)	85
3.2	มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure).....	93
3.2.1	ความหมายของมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อ การเว้นการเก็บภาษี ซ้อน(Anti-Treaty Shopping measure).....	93
3.2.2	ที่มาของมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อน(Anti-Treaty shopping measure).....	94
3.2.3	รูปแบบของมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure).....	96
	3.2.3.1 มาตรการทางอนุสัญญาทางภาษี.....	96
	3.2.3.2 มาตรการกฎหมายทางภาษีภายในประเทศ.....	108
	3.2.3.3 มาตรการอื่นๆเพื่อป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน	109
3.2.4	สรุปการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการ เก็บภาษีซ้อน (Anti- Treaty Shopping measure) ในต่างประเทศ...	112
บทที่ 4	การนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย.....	120

หน้า

4.1	มาตรการป้องกันการเลือกใช้อินสัจญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure) ในประเทศไทย.....	121
4.2	ความจำเป็นของการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อินสัจญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Anti-Treaty Shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย.....	133
4.3	รูปแบบของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อินสัจญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure) ที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย.....	135
4.4	ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อินสัจญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure)มาใช้ในประเทศไทย....	137
4.4.1	ผลกระทบในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี.....	137
4.4.2	ผลกระทบต่อโครงสร้างทางกฎหมาย.....	138
4.4.3	ผลกระทบทางด้านเศรษฐกิจ และการลงทุน.....	139
4.4.4	ผลกระทบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร.....	140
บทที่5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	141
5.1	บทสรุป.....	141
5.2	ข้อเสนอแนะ.....	146
	รายการอ้างอิง.....	147
	ภาคผนวก.....	151
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	195

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Philosophy toward Treaty Shopping.....	113
ตารางที่ 2 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Approaches to Direct Conduit Companies.....	114
ตารางที่ 3 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Approaches to Direct Conduit Companies.....	115
ตารางที่ 4 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Bilateral Relations.....	116
ตารางที่ 5 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Interposition of company: accepted or improper?.....	117
ตารางที่ 6 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Criteria for assumption of improper use of a tax treaty.....	118
ตารางที่ 7 Tax Workshop 1985, Dusseldorf Philosophy toward Treaty Shopping.....	119

สารบัญแผนภูมิ

หน้า

รูปที่ 1 ตัวอย่างการใช้Conduit Company.....62

รูปที่ 2 ตัวอย่างStepping Stone Conduit Company.....68

รูปที่ 3 ตัวอย่างSame Country Holding.....70

รูปที่ 4 ตัวอย่าง Quintet Structure.....72



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันนี้การค้าการลงทุนระหว่างประเทศมีการขยายตัวอย่างมากมาย โดยสังเกตได้จากนโยบายการค้าการลงทุนของแต่ละประเทศต่างก็มีลักษณะที่เปิดเสรีทางการค้าเพื่อให้มีการค้าการลงทุนระหว่างประเทศมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นในลักษณะของการขายสินค้าหรือบริการ ประเทศไทยถือได้ว่าเป็นประเทศหนึ่งที่เปิดเสรีทางด้านการค้าการลงทุน จึงมีนักลงทุนทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศเข้ามาลงทุนในลักษณะที่เป็นการลงทุนระหว่างประเทศไม่ว่าจะในลักษณะจากประเทศไทยออกไปต่างประเทศ หรือจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยโดยมีจุดเกาะเกี่ยวที่เชื่อมโยงกับประเทศไทยไม่ทางใดก็ทางหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางด้านสัญชาติของผู้ประกอบการ ลักษณะของธุรกิจที่เข้ามาประกอบกิจการ หรือสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ เป็นต้น

โดยปกติแล้วสาเหตุที่นักลงทุนใช้ในการตัดสินใจในการลงทุนระหว่างประเทศนั้นมีด้วยกันหลายๆสาเหตุ ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของตลาดที่รองรับการลงทุน ทรัพยากรที่จะนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิต แรงงานที่ใช้ในการผลิต หรือเหตุจูงใจทางด้านการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และประเด็นในแง่ของการจัดเก็บภาษีอากรถือได้ว่าเป็นสิ่งที่จูงใจนักลงทุนได้เป็นอย่างมากประการหนึ่ง เพราะว่าภาษีถือได้ว่าเป็นต้นทุนของการทำธุรกรรมอย่างหนึ่ง ดังนั้นหากสังเกตในหลายๆประเทศ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาซึ่งมักเป็นประเทศที่รับการลงทุนจะมีการให้สิทธิพิเศษทางภาษีในรูปแบบต่างๆให้แก่ผู้ที่เข้ามาลงทุนเพื่อเป็นการจูงใจให้นักลงทุนเข้ามาลงทุนในประเทศของตน

ปัญหาทางภาษีอากรประการหนึ่งที่เกิดขึ้นจากการค้าการลงทุนในลักษณะข้ามชาติก็คือ ปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ เนื่องจากเมื่อมีการทำธุรกรรมที่มีลักษณะข้ามชาติย่อมทำให้มีโอกาสที่จะถูกเก็บภาษีโดยประเทศที่เกี่ยวข้องตั้งแต่สองประเทศขึ้นไปในธุรกรรมเดียวกัน และเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการทำธุรกรรมที่ทำแต่เฉพาะภายในประเทศที่ถูกเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว ทำให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการต่ำกว่าการทำธุรกรรมที่มีองค์ประกอบเป็นการกระทำระหว่างประเทศ จึงก่อให้เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบในการประกอบธุรกิจทำให้มีผู้สนใจที่จะลงทุนในลักษณะข้ามชาติลดลง อันเป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวทางด้านการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ และถ้าพิจารณาทางด้านของทฤษฎีทางภาษีอากรจะเห็นว่ามีควมไม่เป็นธรรม

ในการที่จะเก็บภาษีในธุรกรรมเดียวกันซ้ำกัน แต่ละประเทศจึงมีความต้องการที่จะแก้ไขปัญหาของการเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวให้หมดไปซึ่งก็มีวิธีการที่แตกต่างกัน โดยวิธีการหนึ่งซึ่งถือได้ว่าเป็นวิธีการที่มีความสำคัญ และเป็นที่ยอมรับในการใช้แก้ไขปัญหาดังกล่าว คือการทำความตกลงระหว่างประเทศโดยกำหนดอำนาจการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศเพื่อไม่ให้เกิดการเสียภาษีที่ซ้ำซ้อนในธุรกรรมเดียวกัน ซึ่งนำไปสู่การทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือที่เรียกว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่างๆที่ทำระหว่างกัน มักจะทำออกมาในรูปแบบของอนุสัญญาสองฝ่ายเพื่อความสะดวกในการเจรจาจะระหว่างกัน โดยอาจจะอาศัยหลักเกณฑ์การจัดทำตามร่างต้นแบบอนุสัญญาที่กำหนดโดยประเทศสมาชิกในองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ(Organization for Economic Cooperation and Development หรือที่เรียกโดยย่อว่า OECD) หรือขององค์การสหประชาชาติ(UN)ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติประเทศต่างๆที่ทำการเจรจาจะทำการดัดแปลงบทบัญญัติต่างๆที่อยู่ในร่างต้นแบบให้สอดคล้องกับความต้องการของแต่ละประเทศคู่สัญญาและให้เหมาะสมกับลักษณะหรือระบบการจัดเก็บภาษีอากรภายในของแต่ละประเทศ ทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ละฉบับก็必将มีความแตกต่างกันตามแต่ละประเทศคู่สัญญาได้ทำการตกลงกันเอาไว้

จากการที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ละฉบับมีความแตกต่างกันมีผลให้ประเทศภาคีอนุสัญญาแต่ละฉบับได้รับประโยชน์ในแต่ละอนุสัญญาแตกต่างกันด้วยทำให้ไม่สามารถที่จะสรุปได้ว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับใดถือได้ว่ามีความสมบูรณ์แบบที่สุด หรือดีที่สุดได้ โดยทุกอนุสัญญาก็จะมีจุดเด่นและจุดด้อยของตนเอง อีกทั้งย่อมเป็นไปได้ที่ประเทศใดประเทศหนึ่งจะสามารถทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับทุกประเทศที่นักลงทุนของตนเองทำธุรกิจด้วย ดังนั้นนักลงทุนที่ต้องการที่จะทำการค้าการลงทุนในลักษณะที่เป็นการลงทุนข้ามชาติจึงต้องมีการวางแผนการประกอบธุรกิจของตนให้ได้ประโยชน์ที่สุดเพื่อที่จะสามารถแข่งขันทางการค้ากับประเทศอื่นๆได้ ซึ่งก็เป็นเรื่องปกติในทางการค้าที่นักลงทุนแต่ละคนย่อมมีอิสระในการที่จะวางแผนในการลงทุนของตน ดังนั้นการที่นักลงทุนจะอาศัยการจัดตั้งนิติบุคคลใดของตนเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจก็เป็นสิทธิที่นักลงทุนดังกล่าวพึงกระทำได้ และเมื่อนักลงทุนดังกล่าวต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ของตนเพื่อที่จะได้กำไรในการประกอบกิจการมากขึ้นการวางแผนโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีในประเทศที่ตนจะเข้าไปลงทุนโดยการแฝงตัวในลักษณะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศภาคีอนุสัญญาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับที่จะเอื้อประโยชน์ต่อผู้ลงทุนมากที่สุดทั้ง

ที่ความจริงแล้วผู้ลงทุนไม่ใช่ผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวเลยหรือที่เรียกว่าเป็นการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) การกระทำดังกล่าวในบางประเทศเช่นประเทศออสเตรเลีย อิตาลี อาจถือว่าเป็นการกระทำที่ยอมรับได้และอาจจะถือเป็นนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศดังกล่าว โดยเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้เพื่อให้ธุรกิจดังกล่าวสามารถที่จะแข่งขันกับประเทศอื่นๆได้ ซึ่งในเรื่องนี้อาจจะมีความเกี่ยวข้องกับเรื่องของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการลงทุน หรืออาจจะเป็นเพราะเหตุผลทางเศรษฐกิจอื่นใดก็ตาม แต่ในบางประเทศเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ และสวิตเซอร์แลนด์ ต่างเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเป็นปัญหาที่ยอมรับไม่ได้เพราะถือว่าเป็นการกระทำที่ถือได้ว่าเป็นการละเมิดทางภาษีอย่างรุนแรง

ประเทศที่เล็งเห็นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping)เป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไข จึงได้มีความพยายามที่หามาตรการต่างๆที่จะนำมาป้องกันและแก้ไขการกระทำดังกล่าวโดย การจัดทำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping Measure) ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของมาตรการทางอ้อม หรืออาศัยการทำบทบัญญัติในอนุสัญญาโดยแทรกอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือในบางประเทศอาจจะดำเนินการในลักษณะมาตรการฝ่ายเดียวโดยออกกฎหมายภายในห้าม หรืออาจอาศัยกฎหมายภายในมาจำกัดการกระทำดังกล่าว ในบางลักษณะการออกมาตรการที่จะนำมาใช้ป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอาจจะอยู่ในรูปแบบของมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี(Anti-Tax Avoidance Measure)ซึ่งเป็นมาตรการในลักษณะที่เป็นการป้องกันโดยทั่วไปในการเลี่ยงภาษีซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ถึงมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีที่เป็นการทั่วไปแต่อย่างใด ปัจจุบันนี้แนวโน้มของประเทศต่างๆ เริ่มที่จะเห็นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping)เป็นประเด็นที่มีปัญหากันมากขึ้นโดยในประเทศต่างๆ รวมถึงองค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องเช่น องค์การสหประชาชาติ หรือOECDก็เริ่มที่จะมีการเผยแพร่แนวความคิดและงานวิจัยในแง่มุมต่างๆที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าว

แต่สำหรับประเทศไทยนั้น ในปัจจุบันได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆเป็นจำนวนมากซึ่งก็รวมถึงประเทศที่เป็นดินแดน Tax Havens ที่เชื้อให้นักวางแผนภาษีนำมาใช้เป็นปัจจัยหนึ่งในการวางแผนภาษีโดยการเลือกใช้ออนุสัญญาการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ประกอบกับประเทศไทยเป็นประเทศที่เปิดเสรีในเรื่องของการค้าการลงทุน และปัจจัยอื่นๆที่มีผลเป็นการสนับสนุนให้มีการลงทุนไม่ว่าจะใน หรือนอกประเทศ อีก

ทั้งประเทศไทยถือได้ว่าเป็นศูนย์กลางการลงทุนที่สำคัญในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ทำให้ อาจจะมีนักลงทุนจำนวนมากที่เข้ามาแสวงหาสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ โดยอาศัยการ เลือกลงทุนเพื่อการค้าเพื่อการค้ากับภาษีซ้อนก็เป็นได้ และเมื่อพิจารณาถึงลักษณะนโยบายทาง ภาษีของประเทศไทยแล้วในบางประเด็นก็อาจที่จะตีความได้ว่ากรมสรรพากรเองก็ยอมให้มีการทำ การเลือกลงทุนเพื่อการค้ากับภาษีซ้อนได้เพื่อที่จะให้ธุรกิจบางอย่างของประเทศไทย สามารถที่จะแข่งขันกับประเทศต่างๆได้ หรือเพื่อที่จะเป็นการดึงดูดการลงทุนก็ตาม แต่อย่างไรก็ ตามก็ควรจะต้องมีการศึกษาถึงผลที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆด้วย

ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้ให้ความสนใจในปัญหาของการเลือกลงทุนเพื่อการค้า กับภาษีซ้อน (Treaty Shopping) เท่าที่ควร และเมื่อพิจารณาถึงมาตรการที่เป็นการ ป้องกันการเลือกลงทุนเพื่อการค้ากับภาษีซ้อนในประเทศไทยจะเห็นว่าไม่มีนโยบาย ในลักษณะที่เป็นรูปธรรมเท่าที่ควร โดยเท่าที่เห็นได้อย่างชัดเจนอาจจะพบมาตรการดังกล่าวได้ ในอนุสัญญาการค้ากับภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศ สหรัฐอเมริกามีแนวนโยบายในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการค้ากับภาษีซ้อนไม่เท่ากับ ประเทศใดจะต้องมีการจัดทำมาตรการดังกล่าวแทรกเข้าไว้ด้วย จึงไม่ได้เกิดจากความต้องการของ ประเทศไทยเอง

ดังนั้น ในขณะนี้จึงควรที่จะต้องมาพิจารณากันว่าประเทศไทยควรที่จะตระหนักถึงปัญหา ดังกล่าวและควรที่จะต้องมีการป้องกันการเลือกลงทุนเพื่อการค้ากับภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping Measure) ในกฎหมายภาษีของประเทศไทยให้ชัดเจนมากขึ้นเพื่อที่จะ เป็นมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบดังกล่าวหรือไม่ หรือว่าโดยกฎหมายของ ประเทศไทยเองก็เพียงพอต่อการป้องกันการกระทำดังกล่าว หรือประเทศไทยเหมาะสมที่จะต้องมี การป้องกันการกระทำดังกล่าวหรือไม่ เป็นเรื่องที่จะทำการวิเคราะห์ต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

อนึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีขอบเขตในการวิจัยเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้เท่านั้น

1.2 สมมติฐานของการวิจัย

บทบัญญัติในกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศไทยไม่อาจที่จะป้องกันการหลีกเลี่ยง ภาษีอากร โดยวิธีการเลือกลงทุนเพื่อการค้ากับภาษีซ้อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงความหมาย ลักษณะ ตลอดจนผลกระทบทั้งข้อดีและข้อเสียของการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษาถึงลักษณะและสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากกฎหมายของต่างประเทศ รวมทั้งมาตรการดังกล่าวที่มีอยู่ในกฎหมายของประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมในการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ในประเทศไทย รวมทั้งวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นทั้งในแง่ต่างๆ

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

1. ความหมาย และลักษณะของการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามความเหมาะสม และความเป็นไปได้ในการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Anti - Treaty Shopping Measure) เพื่อใช้หลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่าง ประเทศตลอด ผลกระทบของการกระทำดังกล่าวไม่ว่าแง่บวกหรือว่าแง่ลบ
2. ที่มา และหลักการมาตรการป้องกันการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping measure) ที่ใช้ในต่างประเทศ
3. ความเหมาะสม และความเป็นไปได้ในการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้นุ้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษาค้นคว้าเอกสาร(Document Research) โดยศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ด้วยทฤษฎีกฎหมายทั้งภายในและกฎหมายระหว่างประเทศ หนังสือคำอธิบาย เอกสารตำรา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เอกสารประกอบการสัมมนา บทความในวารสารต่างๆ ข้อมูลจากInternet ตลอดจนเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและของ

ต่างประเทศ เมื่อรวบรวม และเรียบเรียงวิธีวิจัยเชิงเอกสารแล้วจะใช้แนวอนุมานเชิงพิจารณา และทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น และข้อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงความหมาย ลักษณะ ตลอดจนผลกระทบทั้งข้อดีและข้อเสียของการเลือกใช้อินเทอร์เน็ตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ

2. ทำให้ทราบถึงลักษณะและสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อินเทอร์เน็ตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากกฎหมายของต่างประเทศ รวมทั้งมาตรการดังกล่าวที่มีอยู่ในกฎหมายของประเทศไทย

3. ทำให้ทราบถึงความเหมาะสมในการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อินเทอร์เน็ตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ในประเทศไทย รวมถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นในแง่มุมต่างๆ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หลักการทั่วไปของภาษีซ้อน และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในการที่จะทำความเข้าใจถึงการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty – Shopping) นั้น จำเป็นต้องเข้าใจถึงความรู้พื้นฐานทางภาษีเพื่อที่จะได้สามารถทำการวิเคราะห์ถึงการกระทำดังกล่าว และมาตรการที่ใช้ในการป้องกันการกระทำดังกล่าวต่อไป ในเบื้องต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น เป็นวิธีการวางแผนทางภาษีอย่างหนึ่ง ที่ผู้มีภาระทางภาษีอาศัยการวางแผนทางภาษีดังกล่าวโดยอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นองค์ประกอบสำคัญในการทำการหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดจากเงินได้ของตน เพื่อที่จะบรรเทาภาระทางภาษีของตนให้ลดลงเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจ

เพื่อประโยชน์ในการวิจัย ผู้วิจัยจึงใคร่ที่จะทำการวิเคราะห์ถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในแง่มุมต่างๆอันจะเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์เนื้อหาในบทต่อไปของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งในการวิเคราะห์ถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จำเป็นที่จะต้องทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาภาษีซ้อนเสียก่อน เนื่องจากปัญหาภาษีซ้อนถือได้ว่าเป็นปัญหาทางภาษีอากรซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ดังนั้นเนื้อหาในบทนี้จะเป็นการวิเคราะห์ถึงประเด็นหลักๆ สองประเด็นเพื่อที่จะใช้เป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์ประเด็นต่างๆในบทต่อไป ได้แก่ ภาษีซ้อน และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

2.1 หลักการทั่วไปของภาษีซ้อน

ในการพิจารณาภาษีซ้อนประเด็นที่ต้องศึกษาเป็นอันดับแรกคือ ภาษี ซึ่งถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ผูกพันกับมนุษย์เราเป็นอย่างมาก โดยหากเปรียบเทียบเพื่อให้เห็นภาพอย่างชัดเจนว่าทำไมรัฐแต่ละรัฐต้องมีการเก็บภาษีนั่นก็เหมือนกับที่เราไปอยู่รวมคนอื่น ๆ ในบ้านหลังหนึ่ง นอกจากที่เราจะต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในเรื่องส่วนตัว เช่นค่าอาหาร ค่าเครื่องนุ่งห่ม หรือค่าใช้จ่ายอะไรก็ตามที่มีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว นอกจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวแต่ละคนที่อยู่ในบ้านยังคงต้องมีภาระต่างๆ ที่จะต้องรับผิดชอบร่วมกัน เช่นค่าใช้จ่ายที่จะต้องร่วมกันรับผิดชอบไม่ว่าจะเป็นค่าน้ำ ค่าไฟ หรือหน้าที่ในการดูแลบ้านทำความสะอาด ภาระหน้าที่เหล่านี้ทุกคนในบ้านต้องร่วมกันรับผิดชอบ

ในฐานะที่ทุกคนต่างก็ได้ใช้ประโยชน์ดังกล่าวในบ้าน โดยแต่ละคนจะมีภาระเท่าไรก็ขึ้นอยู่กับการตกลงกันในบ้านหลังนั้น อาจจะเป็นการลงแรงงาน หรือออกเป็นเงินส่วนกลาง ซึ่งก็เหมือนกับภาษีที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐที่ตนเองอยู่ หากว่าเปรียบเทียบว่ารัฐก็เหมือนกับบ้านหลังใหญ่หลังหนึ่งที่มีคนหลายคนมาอยู่รวมกัน แต่ถ้าหากจะพิจารณาถึงความหมายที่ชัดเจนของภาษีอากร จะเห็นได้ว่ามีผู้ให้ความหมายอย่างมากมาย พอที่จะสรุปรวมได้ว่า หมายถึงสิ่งที่รัฐจัดเก็บจากประชาชน และนำมาใช้ประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนร่วม โดยรัฐมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรทิศทางเดียวจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล¹

จากความหมายของภาษีดังกล่าว จึงพอที่จะอธิบายลักษณะของภาษีได้ว่าภาษีเป็นรายได้ของหนึ่งของรัฐ โดยอาจไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปของเงินตราเสมอไป เช่นในอดีตที่มีการเกณฑ์แรงงานเพื่อมาทำงานให้แก่รัฐ ภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชนที่ต้องปฏิบัติตาม โดยอาศัยกฎหมายที่ออกมาเป็นตัวบังคับ โดยจะสังเกตได้ว่าสิ่งที่ประชาชนจ่ายหรือกระทำให้แก่รัฐถือว่าเป็นการเสียสละเพื่อส่วนร่วมไม่ใช่การถูกลงโทษ โดยรัฐไม่ได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากการเคลื่อนย้ายทรัพยากรทิศทางเดียวจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ โดยที่รัฐไม่ได้มีภาระในการชดเชยคืน แต่ภาษีจะถูกนำไปใช้เป็นรายจ่ายในการบริหารประเทศเพื่อประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม

ซึ่งหากจะพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐจะเห็นว่า ประเด็นแรกที่ต้องพิจารณาคือ เพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ของรัฐ จากที่กล่าวไว้ข้างต้นว่าภาษีเป็นรายได้ของหนึ่งของรัฐ โดยจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าภาษีเป็นรายได้ของรัฐที่ค่อนข้างมีจำนวนมากและมีบทบาทที่สำคัญทางเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก ประเด็นที่สองคือรัฐอาศัยภาษีเป็นตัวควบคุมเศรษฐกิจของประเทศ โดยอาศัยการเก็บภาษีเป็นตัวควบคุมการบริโภค การผลิต การจำหน่าย และการค้าระหว่างประเทศ หรือใช้เป็นตัวควบคุมการจัดสรรรายได้ ทรัพย์สินและการบริโภคของประชาชน หรือใช้เพื่อแก้ไขปัญหาความยากจน และรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ²

ในการที่รัฐต่างๆจะทำการจัดเก็บภาษีนั้นจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์ที่จะต้องยึดไว้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นที่ยอมรับและเกิดประโยชน์มากที่สุด หลักดังกล่าว

¹ สาธิต รั้งศิริ, "เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร", เอกสารภาษีอากร, เล่มที่ 144 ปีที่13 (กันยายน 2536): หน้า 71

² กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารคำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547), หน้า 41

เรียกว่าหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งมีด้วยกันหลายแนวคิด แต่หลักที่น่าจะเป็นที่ยอมรับมากที่สุด ได้แก่หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith ซึ่งได้เขียนไว้ในหนังสือ Wealth of the Nations ในปี 1766 โดยในหนังสือเล่มนี้ Adam Smith ได้กำหนดหลักการภาษีที่ดีไว้เพียง 4 ประการ แต่ว่านักการคลังภายหลังได้ทำการอธิบายโดยการแยกข้อสุดท้าย ออกเป็นสองประการทำให้หลักการดังกล่าว กลายเป็น 5 ประการ ดังเช่นในปัจจุบันโดยอธิบายไว้ดังนี้³

1. หลักความยุติธรรม (Equity) เป็นการพิจารณาในแง่ภาระภาษีของประชาชนโดยมีหลักเกณฑ์ที่ว่า บุคคลที่มีปัจจัยต่างๆที่ใช้ในการกำหนดภาระภาษีที่เหมือนกัน เช่นฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ควรที่จะต้องมีภาระทางภาษีที่เท่าเทียมกัน แต่ถ้าหากว่ามีปัจจัยที่แตกต่างกันก็จะต้องมีภาระทางภาษีที่แตกต่างกันด้วย จึงเป็นการสนับสนุนให้มีการใช้อัตราภาษีที่คงที่ และไม่มีภาระให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่คนหนึ่งคนใด เพื่อให้ทุกคนมีโอกาสที่เท่าเทียมกันโดยเสรี ซึ่งเป็นการสนับสนุนหลักนิติเศรษฐกิจนิยมที่ต้องการให้มีการแทรกแซงโดยรัฐบาลน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

2. หลักความแน่นอน (Certainty) เป็นการพิจารณาในแง่ที่ผู้มีภาระทางภาษีสามารถที่จะทราบได้ว่าตนเองมีภาระทางภาษีเป็นอย่างไร คือจะต้องทราบหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอย่างแน่นอน ล่วงหน้าเพื่อที่จะทราบถึงความรับผิดชอบของตนเอง เพื่อที่จะได้วางแผน และปฏิบัติตนเองได้อย่างถูกต้อง และเหมาะสม

3. หลักความสะดวก (Convenience) เป็นการพิจารณาในประเด็นที่ว่าจะต้องมีการออกกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี และการบริหารการจัดเก็บ เช่น การกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษี

4. หลักการประหยัด (Economy) แม้ว่าการจัดเก็บภาษีจะเป็นการหารายได้เข้ารัฐ แต่ในอีกมุมหนึ่งในการดำเนินการจัดเก็บภาษีก็ย่อมที่จะต้องมียค่าใช้จ่ายในการบริหารงานภาษีที่เกิดกับตัวของรัฐ และตัวผู้เสียภาษี เช่นค่าเอกสาร ค่าจ้างเจ้าหน้าที่ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นต้น ดังนั้นรัฐจำเป็นต้องทำให้ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้มีจำนวนน้อยที่สุดเท่าที่จะมากได้เพื่อให้มีเงินเข้าสู่รัฐมากขึ้น และทำให้มีผลกระทบต่อประชาชนน้อยที่สุด

³ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารคำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 43

5.หลักสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจนิยม (Consistent with Laissez-Faire Economy) เนื่องจาก ภาษีถือได้ว่าเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจของประชาชน ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนรัฐจะต้องทำไปโดยไม่มีเจตนาที่จะเข้ามาแทรกแซงระบบเศรษฐกิจของประเทศ หรือเป็นในลักษณะที่ให้ประโยชน์ หรือลงโทษแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดเป็นพิเศษ แต่จะต้องจัดเก็บโดยคำนึงถึงความเท่าเทียมกันตามระบบเสรีนิยม

จากหลักเกณฑ์ทั้ง 5 ประการข้างต้นจะเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติมีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่รัฐแต่ละรัฐจะสามารถดำเนินการทางภาษีได้สอดคล้องทั้ง 5 ประการ อย่างไรก็ตาม แต่ละรัฐต่างก็มีความพยายามที่จะให้หลักเกณฑ์ทางภาษีของตนสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้มากที่สุด เพื่อให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นที่ยอมรับต่อผู้มีภาระทางภาษี อันจะมีผลทำให้ปัญหาการเลี่ยงภาษีลดลงไปให้มากที่สุด ซึ่งสำหรับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีนี้นอกจากหลักเกณฑ์ของ Adam Smith ดังกล่าวแล้วยังมีอีกหลายแนวคิด เช่น หลักผลิตผล (Productivity), หลักความสามารถ (Ability to Pay), หลักผลประโยชน์ (Benefit) และหลักความเหมาะสม (Expediency) เป็นต้น

และเมื่อพิจารณาถึงพัฒนาการทางด้านภาษีจะพบว่าภาษีอากรถือได้ว่าเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสังคมมนุษย์ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน ดังนั้นเมื่อสังคมมีการพัฒนาภาษีอากรที่ย่อมจะต้องมีการพัฒนาตามไปด้วย โดยจะเห็นได้ว่าตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันการเก็บภาษีได้มีพัฒนาการเรื่อยมาจนมีรูปแบบที่ชัดเจนยิ่งขึ้น จนกลายเป็นเป็นกฎหมายให้คนในสังคมต้องปฏิบัติตามโดยเท่าเทียมกันตามหลักการของการภาษีที่ดี ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น โดยรูปแบบของการจัดเก็บภาษีที่มีความสำคัญอย่างมากอย่างหนึ่ง ได้แก่การจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งได้แก่ ภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากเงินได้ของบุคคล บุคคลหนึ่งโดยอาศัยเหตุผลอันเป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะกล่าวในส่วนต่อไป

ต่อมาเมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของกิจกรรมต่างๆ ที่มนุษย์ทำขึ้นอันเป็นเหตุที่ทำให้มีเงินได้ ที่จะต้องนำมาเป็นฐานในการเสียภาษีเงินได้ก็มีมากขึ้นเช่นกัน จึงมีผลทำให้กฎหมายภาษีเงินได้ต้องพัฒนาจนมีความซับซ้อนมากขึ้นตามไปด้วย ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมที่เกิดภายในประเทศ หรือระหว่างประเทศ ซึ่งเกิดจากการที่มนุษย์มีการติดต่อสื่อสารระหว่างกันมากขึ้นจนก่อให้เกิดการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ กฎหมายภาษีก็ย่อมที่จะต้องมีการพัฒนาตามไปด้วยจนกลายเป็นกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งก็ยังคงต้องยึดหลักการ

ภาษีที่ดีเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีภายในประเทศ แต่หากจะพิจารณา ถึงหลักการที่สำคัญ สามารถแบ่งแยกได้ดังนี้⁴

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) โดยในกฎหมายภาษีระหว่างประเทศถือว่าเป็นหลักการที่กระทำได้อย่างยากลำบากมากโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ ในการโอนระหว่างประเทศ จะเก็บภาษีในบางส่วนของเงินได้ทำให้ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอาจจะหายไป เมื่อพิจารณาจากเงินได้ทั้งหมดของผู้มีภาระภาษี ทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องใช้ระบบเครดิตภาษี หรือยกเว้นภาษีในเงินได้ดังกล่าว นอกจากนี้ยังมีการพิจารณาการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศในแง่ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับหลักความเป็นธรรมนี้ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

2. หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือความเป็นกลาง (Neutrality) เนื่องจากมีการยอมรับโดยทั่วโลกในเรื่องของการกระจายทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นภาษีจะต้องไม่เป็นตัวขัดขวาง หรือส่งเสริมในการตัดสินใจเลือกลงทุนในประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งทำให้การจัดสรรทรัพยากรเป็นไปโดยไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งก็คือจะต้องไม่เป็นการขัดขวางในการเคลื่อนย้ายโดยอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้าระหว่างประเทศ จึงเห็นได้ว่าเป็นการจัดอุปสรรคของธุรกรรมระหว่างประเทศ

3. หลักความเป็นกลางของการนำเข้าทุนและความเป็นกลางของการส่งออกทุน (Capital Import-Export Neutrality) ประเด็นในเรื่องนี้เป็นเรื่องของมุมมองที่แตกต่างกันในการลงทุนระหว่างประเทศ โดยถ้าเป็นจุดยืนของประเทศที่รับการลงทุน (ประเทศที่มีการนำเข้าทุน) จะต้องมีการจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกันต่อผู้ลงทุนทุกคนที่เข้ามาลงทุนในประเทศไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุนจากต่างประเทศ หรือผู้ลงทุนภายในประเทศ อีกด้านหนึ่งเป็นในแง่ของประเทศที่มีผู้ลงทุนออกไปลงทุนนอกประเทศ (ประเทศผู้ส่งออกทุน) ประเทศดังกล่าวจะต้องทำการจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกันต่อนักลงทุนไม่ว่าจะออกไปลงทุนในประเทศใดก็ตาม ดังนั้นจากมุมมองทั้งสองจึงเกิดความขัดแย้งระหว่างกัน เพราะแต่ละด้านจะต้องทำการการเก็บภาษีในขั้นสุดท้ายทำให้อีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้รับการประกันความเป็นกลางในการส่งออก หรือนำเข้าทุน

⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลาจำกัด, 2546), หน้า 18

จากที่กล่าวมาในข้างต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า นับวันรูปแบบในการจัดเก็บภาษีก็ยิ่งมีความซับซ้อนมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นในประเด็นของกฎหมายภาษีภายในประเทศเอง หรือประเด็นของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ เนื่องจากรัฐแต่ละรัฐต่างก็มีบทบัญญัติทางภาษีเป็นของตนเอง จากความซับซ้อนที่เกิดในระบบภาษี ปัญหาดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญในทางภาษีอันหนึ่ง ได้แก่ ปัญหาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นที่แน่ชัดว่าปัญหานี้ย่อมเป็นสิ่งที่ขัดต่อหลักการภาษีที่ดีดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีซ้อน

จากที่ได้กล่าวมาในข้างต้นว่าภาษีเงินได้มีลักษณะที่เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลให้มีภาระภาษีจากเงินได้ที่บุคคลดังกล่าวได้รับ ดังนั้นเมื่อสังคมมีความเจริญขึ้นการดำเนินธุรกิจการค้าต่างๆอันเป็นที่มาของเงินได้ก็มีความซับซ้อนขึ้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ก็มีการพัฒนาขึ้นมาเช่นเดียวกัน ทำให้กฎหมายภาษีเงินได้จากเดิมที่ไม่มีความซับซ้อนก็กลับมีความซับซ้อนขึ้นจนกลายเป็นปัญหาการทับซ้อนในการจัดเก็บภาษีอากรหรือเรียกโดยทั่วไปว่าภาษีซ้อน ซึ่งคำว่า Double Taxation หรือที่เรียกในภาษาไทยว่าภาษีซ้อนนั้น ได้ถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวาง แต่อย่างไรก็ตามก็ยังไม่สามารถที่จะหาความหมายที่แน่นอนซึ่งสามารถใช้อธิบายถึงภาษีซ้อนได้ครอบคลุมในทุกสถานการณ์ได้ ซึ่งแม้แต่ในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD หรือในส่วนของบทขยายความของอนุสัญญา(Commentary)เองก็ไม่ได้ให้คำจำกัดความอย่างชัดเจนเอาไว้ ทั้งๆที่การแก้ไขปัญหามาตรฐานภาษีซ้อนถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ตาม ดังนั้นจึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าการที่จะหาคำนิยามที่แน่นอนของคำว่าภาษีซ้อนถือว่าเป็นปัญหาที่ยากลำบากเป็นอย่างมาก จนกระทั่งมีนักวิชาการทางภาษีกล่าวไว้ว่า “แม้ว่าคนทั้งหลายสามารถเข้าใจได้ว่าภาษีซ้อนคืออะไร แต่ว่าความยากลำบากจะเกิดขึ้นเมื่อต้องการที่จะให้คำนิยามของมัน”⁵

⁵ Manuel Pires, International Juridical Double Taxation: Series on International Taxation No.11(Kluwer, Deventer/Boston 1989), p. 11.

ซึ่งหากจะให้ความหมาย ของภาษีซ้อนโดยง่ายของ ภาษีซ้อน ย่อมหมายถึง การที่ผู้มีเงินได้ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้งขึ้นไป⁶ ซึ่งสามารถที่จะพิจารณาได้ 2 ลักษณะใหญ่ๆ ดังนี้

2.1.1.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)

การเก็บภาษีเงินได้ประเทศส่วนใหญ่แต่ละประเทศก็จะอาศัยกฎหมายภายในของตนเป็นตัวกำหนดการระดมภาษีต่อบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี เช่นในประเทศไทยก็อาศัยประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี และเมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่า เมื่อสังคมมีการพัฒนาขึ้นรูปแบบของการค้าการลงทุนก็มีการพัฒนาขึ้นเช่นเดียวกัน ทำให้รูปแบบของเงินได้ อันเป็นพื้นฐานที่รัฐต่างๆใช้ในการเรียกเก็บภาษีเงินได้ก็มีรูปแบบที่หลากหลายตามไปด้วย กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ต้องมีการพัฒนาไปตามรูปแบบดังกล่าว ทำให้กฎหมายดังกล่าวมีความซับซ้อนมากขึ้น จนเกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งเป็นความซ้ำซ้อนจากโครงสร้างของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ⁷ ทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันถูกเก็บภาษีเงินได้มากกว่า 1 ครั้งจากรัฐรัฐหนึ่งจากบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป

ในเมื่อภาษีเงินได้เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของประชาชนหรือที่เรียกว่ารายได้ ดังนั้นในการพิจารณา ความซ้ำซ้อนของภาษีดังกล่าวจึงต้องพิจารณาถึงความหมายของ รายได้ ในทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินหรือสิ่งของอย่างอื่น ซึ่งผู้รับได้มาในฐานะที่เป็นผลตอบแทนต่อการที่ ผู้รับเงินได้ดังกล่าวได้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าว⁸ ซึ่งรายได้ดังกล่าวอาจจะมีรูปแบบที่หลากหลายและแตกต่างกันออกไปตามแต่ที่มาของ

⁶ ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2(กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์พิมพ์ชวน, 2546), หน้า 287

⁷ พิภพ วีระพงษ์ , เอกสารประกอบการสัมมนา การวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ, ม.ป.ท., หน้า 7

⁸ กฤตศิลป์ กนกนาก, ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เปรียบเทียบ, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2524), หน้า 6

รายได้ดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือกำไร โดยเมื่อพิจารณาจะเห็นว่า ผลตอบแทนดังกล่าวจะต้องได้มาจากผลผลิตซึ่งได้แก่สินค้าและบริการ ดังนั้นในแง่มุมมองทาง เศรษฐศาสตร์จะเกิดรายได้ต่อเมื่อเงินได้หรือรายได้ดังกล่าว มาจากกิจกรรมใดก็ตามที่ก่อให้เกิด สินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้นมา ในทางกลับกันถ้ากิจกรรมนั้นไม่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้น เช่นถ้าหากว่าบิดาได้มอบเงินจำนวนหนึ่งให้แก่บุตรของตน จะเห็นได้ว่าเงินดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิด สินค้าและบริการใดๆขึ้นมาเงินดังกล่าวที่บุตรได้รับจึงไม่ใช่รายได้ แต่เงินดังกล่าวอาจจะเป็น รายได้ เมื่อตอนที่บิดาได้รับเงินดังกล่าวจากการทำงานจึงถือได้ว่าเงินดังกล่าวเป็นรายได้ของบิดา หรืออาจจะเป็นรายได้จากการที่บุตรนำเงินดังกล่าวไปใช้สอยเช่นไปซื้อของ เงินดังกล่าวก็จะเป็น รายได้ของพ่อค้า

ตัวอย่างของภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจที่เห็นได้อย่างชัดเจนที่สุดได้แก่ การ ที่นิติบุคคล เช่นบริษัทเมื่อมีกำไรก็ต้องเสียภาษีจากกำไรดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร ซึ่ง ตามปกติแล้วเมื่อบริษัทมีกำไรก็ยอมที่จะต้องนำกำไรดังกล่าวจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่ง ตามประมวลรัษฎากรผู้ถือหุ้นเมื่อได้รับเงินปันผลดังกล่าวก็ยอมต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวไป รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งจึงเท่ากับว่าเงินได้จำนวนดังกล่าวถูกจัดเก็บ ภาษีถึงสองครั้ง เนื่องจากเมื่อพิจารณาจากความเป็นจริงแล้วเงินได้ที่เป็นของบริษัทก็ยอมที่จะต้อง เป็นของผู้ถือหุ้นที่เป็นเจ้าของอยู่แล้ว การที่จ่ายเงินปันผลความจริงแล้วก็เปรียบเสมือนกับการการ จ่ายเงินให้แก่ตนเอง ซึ่งความจริงแล้วเงินดังกล่าวจะเป็นรายได้หรือเงินได้ในขณะที่บริษัทได้รับเงิน ดังกล่าว ดังนั้นจึงไม่ควรที่จะต้องนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากรอีกครั้ง หนึ่งแต่อย่างใด แต่เนื่องจากตามหลักกฎหมายถือว่านิติบุคคล กับบุคคลธรรมดาผู้เป็นผู้ถือหุ้นมี สภาพบุคคลที่แยกออกจากกันทำให้ต้องทำการแยกเสียภาษีจึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ในทางเศรษฐกิจ ทำให้ประเทศต่างๆมักจะมีบทบัญญัติเพื่อแก้ไขปัญหาค่าความซ้ำซ้อนดังกล่าว

ซึ่งเมื่อพิจารณาประเด็นภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจนี้มักจะเป็นปัญหาใน ระดับภายในประเทศ ซึ่งการขจัดหรือบรรเทาปัญหาการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจก็มีด้วยกัน หลายวิธี แต่ไม่มีผลถึงขนาดก่อให้เกิดอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากการที่เป็นเพียงปัญหาที่เกิดขึ้น

กฎหมายภายในประเทศ ประเทศต่างๆจึงสามารถที่จะออกบทบัญญัติเพื่อแก้ไขปัญหาได้เอง เช่น ในประเทศไทยในกรณีตามตัวอย่างข้างต้นก็เยียวยาโดยใช้วิธีการให้ผู้มีภาวะภานีนำภานีเงินปันผลดังกล่าวมาเครดิตออกจากภานีเงินได้ของตน

2.1.1.2 ภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ(Juridical Double Taxation)

เมื่อพิจารณาถึง ความหมายของ ภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ได้มีการให้คำนิยามทางกฎหมายเอาไว้อย่างมากมาย ซึ่งพอที่จะสรุปได้ดังนี้⁹ เป็นการจัดเก็บภานีของภานีเงินได้ที่แตกต่างกันโดย เขตอำนาจอของประเทศ ตั้งแต่ 2 ประเทศหรือมากกว่านั้นบนเงินได้เดียวกัน โดยที่เงินได้จำนวนดังกล่าวก็เป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภานีคนเดียวกันในปีภานีเดียวกัน” จากคำนิยามทางกฎหมายของภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐดังกล่าว จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นการให้คำนิยามที่แคบเป็นอย่างมาก โดยคำนิยามนี้เป็นเพียงคำนิยามที่นำมาจากขอบเขตของคำนิยามส่วนใหญ่ที่นักภานีหลายๆคนอ้างถึงบ่อยๆว่าเป็นความหมายของภานีซ้อน โดยคำนิยามดังกล่าวได้ระบุถึงสิ่งที่นักวิชาการทั้งหลายได้พิจารณาจากองค์ประกอบที่สำคัญของภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ดังนั้นจึงไม่แน่เสมอไปที่จะกำหนดว่าภานีซ้อนเกิดขึ้นจะอยู่ภายใต้คำนิยามนี้ในทุกกรณี ตัวอย่างเช่นประเด็นปัญหาอาจเกิดขึ้นว่าภานีที่ได้ถูกจัดเก็บโดยสองประเทศนั้นสามารถเปรียบเทียบกันได้หรือไม่ หรือประเภทของเงินได้ที่จัดเก็บภานีเหมือนกันหรือไม่ เพราะระบบภานีภายในของแต่ละประเทศย่อมมีความแตกต่างกัน

มีข้อสังเกตว่าการให้คำนิยามทางกฎหมายของภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ควรจะทำให้แตกต่างจากแนวคิดของภานีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งภายใต้คำนิยามในระยะหลังความซ้ำซ้อนทางภานีจะเกิดขึ้นเมื่อไรก็ตามที่มีการจัดเก็บภานีหลายครั้งจากเงินได้จำนวนเดียวกันของเงินได้ทางเศรษฐกิจ ซึ่งภายใต้คำนิยามทางกฎหมายดังกล่าว กรณีที่มีการเก็บภานีของบริษัทลูกในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ และจัดเก็บภานีของบริษัทแม่บนเงินปันผลที่ได้จากบริษัทลูกดังกล่าว ไม่ได้เป็นการจัดเก็บภานีที่เป็นภานีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เนื่องจากว่าทั้งสองบริษัทต่างเป็นนิติบุคคลที่แยกจากกันตามกฎหมาย โดยในแง่มุมมองทางเศรษฐศาสตร์ไม่ว่าอย่างไรก็ตามบริษัทแม่และบริษัทลูกต่างก็เป็นองค์กรเดียวกัน จึงเห็นได้ว่าอาจเกิดปัญหาภานีซ้อนในแง่มุมมองทางเศรษฐกิจแต่ที่ไม่ใช่

⁹ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Second Edition (MA : Kluwer Law International,2002), P.29.

ภาษีซ้อนในทางกฎหมาย เหมือนกับกรณีที่เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนและหุ้นส่วน หรือจัดเก็บภาษีจากทรัสต์และผู้รับผลประโยชน์ของทรัสต์

ดังนั้นจึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าในการให้คำนิยามว่ากรณีใดเป็นความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในระดับระหว่างประเทศ จึงเป็นเรื่องที่กระทำได้อย่างยากลำบาก อย่างไรก็ตามหากจะให้คำนิยามในลักษณะกว้างๆเพื่อพิจารณาปัญหาดังกล่าวก็น่าจะหมายถึงการที่รัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไปทำการเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ในเงินได้จำนวนเดียวกัน ทำให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวมากกว่าหนึ่งครั้ง โดยต่างฝ่ายต่างอาศัยเหตุที่ทำรัฐของตนมีอำนาจในการเก็บภาษี (Jurisdiction) ในเงินได้จำนวนดังกล่าวทำให้เกิดการทับซ้อนกันของเขตอำนาจการเก็บภาษี (Overlapping Jurisdiction)

ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าวมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในเรื่องที่ประเทศใดประเทศหนึ่งจะดำเนินการใดๆ อันเป็นการกระทบสิทธิของบุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้น จะต้องพิจารณาว่าประเทศดังกล่าวมีอำนาจที่จะกระทำการดังกล่าวได้หรือไม่ และการที่ประเทศใดประเทศหนึ่งจะทำการเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีเงินได้คนใดก็ตาม ประเทศนั้นจะต้องมีอำนาจที่จะสามารถเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ ดังนั้นประเด็นที่จะต้องพิจารณาได้แก่เขตอำนาจในการจัดเก็บภาษี ซึ่งการที่เงินได้จำนวนใดจำนวนหนึ่งจะถูกเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภาษีภายในของประเทศใดนั้น ประเทศดังกล่าว จะต้องมียุทธศาสตร์ประกอบที่เป็นจุดเกาะเกี่ยว(Nexus) ที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างอำนาจทางกฎหมายภาษีของประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี กับผู้ที่จะต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษี (Connecting Factors between Taxing Power and Taxpayer) ซึ่งทางทฤษฎีสามารถที่จะจำแนกได้ ได้ 3 หลักการได้แก่ หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักสัญชาติ (Citizenship Rule) ซึ่งเมื่อพิจารณาอย่างกว้างๆ แล้วจะพบว่า สามารถที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าว ได้ 2 ประการ ดังนี้

1. หลักเกณฑ์ส่วนบุคคล (Personal Criteria) หลักการนี้จะพิจารณาโดยอาศัย จุดเกาะเกี่ยวระหว่างประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี กับตัวบุคคลผู้ได้รับเงินได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ละประเทศต่างก็จะมีอำนาจอธิปไตย(State Sovereignty)เป็นของตนเองซึ่งอำนาจอธิปไตยของแต่ละประเทศโดยปกติก็อยู่ภายใต้อาณาเขต(Territory)ของประเทศนั้นๆ ซึ่งการที่ประเทศใดจะจัดเก็บภาษีได้ก็ตามก็ต้องอยู่ภายใต้อำนาจอธิปไตยของตนเองเช่นเดียวกัน ดังนั้นในการเก็บภาษีของประเทศใดๆก็ตามก็จะ

ควรที่จะต้องเก็บภาษีจากเงินได้ที่อยู่ในอาณาเขตของตน คือจะเก็บภาษีโดยพิจารณาจากเงินได้ ตามข้อเท็จจริงว่ามีแหล่งที่มา หรือมีสถานที่รับหรือจ่ายเงินได้ดังกล่าวที่อยู่ภายในประเทศของตน โดยไม่พิจารณาสถานภาพทางบุคคล ซึ่งจะมีความสอดคล้องกับหลักแหล่งเงินได้ที่กล่าวในข้อต่อไป แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีที่อาศัยหลักเกณฑ์ส่วนบุคคลนี้ เป็นหลักการที่เชื่อมโยงอำนาจรัฐ ในการจัดเก็บภาษี เข้ากับสถานภาพของบุคคลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี(Personal Attachment) ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าว มีต่อประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักที่จะใช้พิจารณาอยู่ หลายรูปแบบ เช่นการคำนึงการมีสัญชาติ (Nationality) หรือการมีภูมิลำเนา(Fiscal Domicile) หรือการมีถิ่นที่อยู่(Residence)ของผู้เสียภาษีดังกล่าว¹⁰ ซึ่งอาจจะแยกพิจารณาได้ 2 หลักการได้แก่

1) หลักสัญชาติ(Citizenship Rule) เป็นหลักการที่อาศัย ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี กับตัวบุคคลที่มีเงินได้โดยอาศัยเกณฑ์ พิจารณาที่ว่าผู้มีเงินได้มีสัญชาติ หรือเป็นพลเมืองของรัฐที่ทำการจัดเก็บภาษีหรือไม่ โดยไม่คำนึง ว่าขณะที่ถูกจัดเก็บภาษีบุคคลดังกล่าวจะอยู่อาศัยใน หรือนอกประเทศหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงิน ได้ดังกล่าวจะเกิดจากแหล่งภายในประเทศหรือไม่¹¹ ซึ่งแนวคิดของหลักการนี้เนื่องจากการที่ บุคคลถือสัญชาติของประเทศใดประเทศหนึ่ง บุคคลย่อมที่จะต้องได้รับการคุ้มครอง และได้ใช้ ประโยชน์จากบริการของประเทศนั้นๆ ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศดังกล่าวหรือไม่ก็ตาม¹² ซึ่งเมื่อ พิจารณาดูแล้วจะเห็นว่าค่อนข้างที่จะเป็นภาระแก่ผู้ที่เป็นผู้มีสัญชาติในประเทศนั้นๆค่อนข้างมาก จึงไม่ค่อยเป็นที่แพร่หลายซึ่งประเทศที่ยอมรับหลักการนี้ควรจะต้องเป็นประเทศที่เป็นรัฐสวัสดิการ และมีความร่ำรวยพอที่จะดูแลผู้มีสัญชาติของตนเองเป็นอย่างดี ซึ่งปัจจุบันประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศที่ได้รับอิทธิพลจากประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นประเทศ เม็กซิโก ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศไต้หวัน และประเทศอินโดนีเซีย¹³ ซึ่งหลักการนี้ไม่ได้เป็นที่ ยอมรับในประเทศไทยแต่อย่างไร

¹⁰ พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ:การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสารสัน.ปีที่46ฉบับที่10 (2542): หน้า.107

¹¹ ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 3.

¹² สาธิต รังคสิริ, เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 76.

¹³ Coopers & Lybrand International Tax Network, International Tax Summaries,(Canada: John Wiley Sons. Inc.,1992), p.55.

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) เป็นหลักการที่อาศัยความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี กับตัวบุคคลที่มีเงินได้โดยอาศัยเกณฑ์พิจารณาที่ว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศดังกล่าวโดยการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ประเทศถิ่นที่อยู่จะไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสัญชาติเดียวกับประเทศตนเองหรือไม่ หรือว่าเงินได้ดังกล่าวมีที่มาจากที่ใดก็ตาม ซึ่งหลักการนี้มีแนวคิดเนื่องจาก การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติใดก็ตามเมื่อเข้ามาอยู่ในประเทศใดก็ตามจนเข้าหลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นๆ เท่ากับว่าบุคคลดังกล่าวย่อมต้องได้รับประโยชน์จากทรัพยากร และได้ใช้การบริการของรัฐที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ได้จัดเอาไว้ อีกทั้งก็มีส่วนในการสร้างมลภาวะให้กับประเทศดังกล่าวไม่แตกต่างจากผู้อื่นที่อาศัยในประเทศดังกล่าว ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ถือได้ว่าเป็นต้นทุนทางสังคม บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่จึงควรที่จะต้องมีส่วนในการเสียภาษีเพื่อการที่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวเป็นการชดเชยคืนให้แก่รัฐดังกล่าว ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการสากลที่ประเทศส่วนใหญ่ยอมรับรวมถึงประเทศไทยด้วย แต่อย่างไรก็ตามซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทยมีหลักการนี้อยู่ใน มาตรา41วรรคที่สอง และ66 วรรคแรก โดยจะมีการระบุถึงเกณฑ์ที่จะถือว่าเป็นบุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเอาไว้ เช่นกรณีบุคคลธรรมดาที่จะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนั้นประมวลรัษฎากร มาตรา41วรรคสาม ให้ใช้ระยะเวลา180วันเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาคือผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันทั้งหมดถึง180วัน ในปีภาษีใดให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเทศไทยใช้เกณฑ์การพิจารณาจากจำนวนวันที่อยู่อาศัยเพียงอย่างเดียว ซึ่งอาจจะแตกต่างกับบางประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลียซึ่งจะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ที่มากกว่าประเทศไทย เป็นต้น¹⁴

จากที่กล่าวมาในตอนต้นว่า อำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศหนึ่งน่าที่จะต้องจำกัดอยู่เฉพาะภายในอาณาเขตบริเวณของประเทศนั้น แต่เมื่อพิจารณา

¹⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้,” สรรพกรสาร ปีที่45,ฉบับที่9 (ก.ย. 2541): หน้า77-78

จากหลักเกณฑ์ส่วนบุคคลทั้งสองนั้น จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า เป็นหลักการพิเศษ ที่ขยายขอบเขตของอำนาจรัฐ(Extra-Territorial Jurisdiction) โดยอาศัยการพิจารณาสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้นๆ ดังนั้นกรอบความคิดของหลักการนี้จึงเป็นการตั้งคำถามว่า คุณเป็นใคร มีสถานภาพอะไรในประเทศของเรา มากกว่าการตั้งคำถามที่ว่า คุณมีเงินได้จากที่ไหน หรือมีการรับจ่ายเงินที่ไหน¹⁵ ซึ่งเมื่อพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักการดังกล่าว ผลที่ตามมาคือประเทศผู้จัดเก็บภาษีมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีในเงินได้ของผู้มีเงินได้ทั้งหมดโดยไม่จำกัดว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งหลักการดังกล่าว ถือว่าเป็นการก่อให้เกิดภาระทางภาษีที่ไม่จำกัดต่อผู้มีเงินได้(Unlimited Tax Liability) โดยผู้มีเงินได้จะถูกจัดเก็บภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดขึ้นในรัฐนั้นหรือไม่ก็ตาม(หลักWorld Wide Income Basic)

2. หลักเกณฑ์ที่ไม่ใช่ส่วนบุคคล(Impersonal Criteria) หลักการนี้จะถูกพิจารณาเมื่อหลักเกณฑ์ส่วนบุคคลไม่สามารถที่จะใช้อ้างเป็นจุดเกาะเกี่ยวเพื่อให้รัฐนั้นๆมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งหลักการนี้จะอาศัยจุดเกาะเกี่ยวระหว่างประเทศที่จะทำการจัดเก็บภาษี กับกิจกรรมที่เป็นที่มาของเงินได้ หลักการนี้เกิดจากแนวคิดที่ว่าคนที่บุคคลได้รับเงินได้เนื่องจากการทำกิจกรรมในประเทศใดเท่ากับว่าบุคคลดังกล่าวจะต้องได้ใช้ประโยชน์จากประเทศดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการได้ใช้ประโยชน์ในทรัพยากรใดๆจากประเทศนั้นก็ตามดังนั้นบุคคลดังกล่าวจึงควรที่จะต้องให้การตอบแทนแก่ประเทศดังกล่าว ในฐานะที่ประเทศดังกล่าวเป็นเจ้าของทางเศรษฐกิจในทรัพยากรที่อยู่ในดินแดนของตนในรูปแบบของการเสียภาษี ดังนั้นสรุปได้ว่าประเทศดังกล่าวอาศัยเหตุแห่งการจัดเก็บภาษีในฐานะประเทศนั้นที่เป็นแหล่งที่เงินได้จำนวนดังกล่าวได้เกิดขึ้น กล่าวโดยสรุปก็คือ หลักการนี้กำหนดให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งภายในประเทศ โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เกิดเงินได้หรือไม่ ซึ่งคำว่าเงินได้เกิดจากแหล่งในประเทศ หมายถึง

¹⁵ พนิด วีระภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ:การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสารสัน.ปีที่46ฉบับที่10 (2542): หน้า.107

1) กิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นเกิดในประเทศ

2) เงินได้นั้นจ่ายจากแหล่งภายในประเทศ คือผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศ¹⁶ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะนี้ จะเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักอาณาเขต(Principle of Territoriality) ซึ่งประเทศดังกล่าวจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด (Limited Tax Liability) เพราะไม่อาจจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้อื่นๆของผู้มีเงินได้¹⁷ ซึ่งหากว่าใช้หลักการนี้ควบคู่กับการจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ หลักการนี้จะได้แก่การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทยมีหลักการนี้อยู่ใน มาตรา 41วรรคแรก, 66วรรคสอง, 76ทวิ, 70ทวิ, 67 และมาตรา 70

จากหลักการที่ประเทศต่างๆใช้ในการเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่ได้ศึกษาไปในข้างต้นนั้นการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้นั้นเมื่อพิจารณาดูจะเห็นว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องตามหลักการพื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศเพราะเป็นการจัดเก็บภาษีภายในเขตอำนาจของตนเอง ซึ่งถือว่าเป็นหลักสากลที่ทุกประเทศยอมรับให้เป็นหลักการพื้นฐานเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีภายในของประเทศตนเอง แต่อย่างไรก็ตามมีเพียงไม่กี่ประเทศที่ใช้หลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเพียงอย่างเดียว ยกตัวอย่างเช่น ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น¹⁸ สำหรับประเทศส่วนใหญ่ในโลกมักที่จะใช้หลักแหล่งเงินได้ ประกอบกับหลักอื่นๆ เพื่อขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของตนให้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดนอกเขตอำนาจของตน เพื่อให้ประเทศของตนสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

¹⁶สมชัย ฤชุพันธ์, “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อน” ใน ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชีมธ.,2525), หน้า 21

¹⁷พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศเล่ม 2,(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547), หน้า4

¹⁸พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติการวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสาร ปีที่46,ฉบับที่11(พ.ย.2542): หน้า45

ได้จึงมักอาศัยหลักการทั้งสองหลักการมาเป็นหลักในการจัดเก็บภาษี คืออาศัยหลักแหล่งเงินได้ เป็นหลักการพื้นฐาน ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศของตน และอาศัยหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดภายนอกประเทศของตนเองแต่เป็นเงินได้ของบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือมีสัญชาติในประเทศที่ทำการจัดเก็บภาษี ซึ่งส่วนใหญ่ มักจะเป็นการใช้ร่วมกันระหว่างหลักแหล่งเงินได้กับ หลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บ ภาษีโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาตินั้นในส่วนของประเทศที่ทำการจัดเก็บภาษีก็เป็น ประโยชน์ในแง่ที่ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น แต่หากว่าพิจารณาในแง่ของ ความสัมพันธ์ทางภาษีระหว่างประเทศแล้วนั้น จะเห็นว่าหลักการดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาการ จัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนเนื่องจากว่าหลักการดังกล่าว เป็นการก่อให้เกิดภาระทางภาษีที่ไม่จำกัดต่อ ผู้มีเงินได้(Unlimited Tax Liability) โดยผู้มีเงินได้จะถูกจัดเก็บภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าเงินได้ ดังกล่าวจะเกิดขึ้นในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตามหลักWorld Wide Income Basic ซึ่งมักจะ ก่อให้เกิดปัญหาการทับซ้อนในการจัดเก็บภาษี ในเงินได้ที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ในอีกประเทศหนึ่งอยู่เสมอ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศเกิด จากการที่รัฐต่างๆได้อาศัยหลักทั้ง 2 ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ จึงพอที่จะแบ่งรูปแบบการจัดเก็บ ภาษีซ้อนระหว่างประเทศได้ 3 รูปแบบด้วยกัน ได้แก่

ก. การซ้ำซ้อนกันระหว่างหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติ(Source/Residence Conflict)

คือเป็นกรณีที่เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี โดยเงินได้ จำนวนหนึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศหนึ่งตามหลักแหล่งเงินได้ และในขณะเดียวกันก็ต้อง เสียภาษีเงินได้ในอีกประเทศหนึ่งตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติ

การข้ามช่องทางภาษีในลักษณะนี้ถือได้ว่าการทับซ้อนของอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นได้ง่ายและบ่อยที่สุดไม่ว่าจะในธุรกรรมระหว่างประเทศรูปแบบใดก็ตาม และเป็นรูปแบบที่ผู้มีเงินได้ไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงหรือแก้ไขปัญหาได้เองโดยการวางแผนภาษี รัฐบาลของประเทศต่างๆจึงต้องเข้ามาช่วยเหลือโดยการสร้างข้อตกลงระหว่างประเทศ จึงเป็นรูปแบบที่อนุสัญญาการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมุ่งที่จะแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนในรูปแบบนี้มากที่สุด

ข. การข้ามช่องทางหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเอง

(Residence/Residence Conflict)

เป็นกรณีที่เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี โดยเงินได้จำนวนหนึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศหนึ่งตามหลักถิ่นที่อยู่ และในขณะเดียวกันก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอีกประเทศหนึ่งตามหลักถิ่นที่อยู่ด้วยเช่นเดียวกัน

ซึ่งการข้ามช่องทางลักษณะนี้เป็นลักษณะที่ไม่ค่อยเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ตัวอย่างที่พอจะเห็นได้อย่างชัดเจนได้แก่กรณีที่ มีการทำการติดต่อธุรกรรม หรือมีการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งจะต้องมีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ทางเทคนิค เพื่อถ่ายถอดเทคโนโลยีระหว่างกันนั้น ซึ่งโดยปกติการและเปลี่ยนดังกล่าวจะต้องอาศัยระยะเวลาที่ยาวนานพอสมควร เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวมักจะมีถิ่นที่อยู่ในระหว่างที่ทำงานอยู่ในต่างประเทศ ในขณะที่เดียวกันก็ยังคงมีถิ่นที่อยู่เดิมในประเทศแม่ของตน ซึ่งตามหลักการที่ได้กล่าวเอาไว้ในตอนต้นว่า หลักถิ่นที่อยู่ให้อำนาจแก่ประเทศที่อ้างหลักดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีแบบไม่จำกัด คือเงินได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเกิดขึ้นที่ใดในโลก ของบุคคลที่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องเสียภาษีในประเทศดังกล่าว ดังนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองประเทศ ประเทศทั้งสองย่อมมีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดขึ้นที่ใด หรือเป็นเงินได้ที่เกี่ยวของกับการทำงานแลกเปลี่ยนดังกล่าวนี้หรือไม่ก็ตาม หรือในอีกตัวอย่างหนึ่งในกรณีของการจัดตั้งนิติบุคคล หากว่ากฎหมายของประเทศใดประเทศหนึ่ง ถือว่านิติบุคคลใดที่จัด

ทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลดังกล่าวในประเทศของตน ให้ถือว่านิติบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน แต่ในอีกประเทศหนึ่ง กลับถือว่านิติบุคคลใดที่มีศูนย์กลางการบริหารจัดการอยู่ในประเทศของตน ให้ถือว่านิติบุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนโดยไม่ได้พิจารณาว่า นิติบุคคลดังกล่าวจะได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศของตนหรือไม่ ซึ่งหากว่ามีบริษัทข้ามชาติใดบริษัทหนึ่งได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศที่ถือหลักการจดทะเบียน เป็นตัวกำหนดถิ่นที่อยู่ และในขณะเดียวกันก็มีศูนย์กลางการบริหารจัดการในประเทศที่ถือหลักการบริหารจัดการเป็นตัวกำหนดถิ่นที่อยู่ ก็จะทำให้บริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษีอยู่สองประเทศ¹⁹

เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างข้างต้นจะพบว่า ปัญหาการซ้ำซ้อนทางภาษีในลักษณะนี้ ผู้มีเงินได้สามารถที่จะทำการวางแผนภาษีโดยการปรับเปลี่ยนสถานที่หรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษีเอง เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการซ้ำซ้อนทางภาษีดังกล่าวได้เอง ตัวอย่างเช่น ในกรณีแรก ก็พยายามระวังไม่ให้ตนเองเข้าหลักเกณฑ์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เช่นหากว่าเข้ามาทำงานในประเทศไทยก็ อยู่ในประเทศไทยจนถึง180วันในปีภาษีใด หรือไม่นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นๆ หรือในกรณีนิติบุคคลก็ควรหลีกเลี่ยงการมีศูนย์กลางการบริหารจัดการคนละแห่งกับประเทศที่ทำการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล เป็นต้น จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่า ปัญหาในลักษณะนี้จึงไม่ค่อยที่จะเกิดขึ้น และไม่ใช่ว่าปัญหาที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมุ่งที่จะแก้ไขเป็นประเด็นหลัก

ค. การซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง

(Source/Source Conflict)

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ,” วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช ม.ป.ท.:หน้า123.

เป็นกรณีที่เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี โดยเงินได้จำนวนหนึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศหนึ่งตามหลักแหล่งเงินได้ และในขณะเดียวกันก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอีกประเทศหนึ่งตามหลักแหล่งเงินได้ด้วยเช่นเดียวกัน

ตัวอย่างของความซ้ำซ้อนทางภาษีสักษณะนี้ เช่น เมื่อมีผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งไปมีเงินได้จากอีก 2 ประเทศ และทั้งสองประเทศต่างก็ใช้สิทธิการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เหมือนกันเช่น บริษัท ก. จดทะเบียนในประเทศไทย ให้บริษัทในประเทศ A กู้ยืมเงิน โดยมีบริษัท B ค้ำประกัน และจำนองทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศ B เป็นประกัน ดอกเบี้ยที่จ่ายให้ บริษัท ก. ทั้ง ประเทศ A และประเทศ B ต่างถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศของตน ดอกเบี้ยจำนวนเดียวกันจึงต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งสองประเทศ เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ทั้งสองประเทศตามหลักแหล่งเงินได้²⁰ อีกตัวอย่างหนึ่งเช่น การที่ประเทศทั้งสองต่างมีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน แต่ว่าตีความหมายของแหล่งเงินได้แตกต่างกัน เช่นประเภทของเงิน Technical Services ซึ่งให้บริการในประเทศหนึ่ง แต่นำไปใช้ในโครงการก่อสร้างในอีกประเทศหนึ่ง ประเทศแรกอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ชนิดนี้ คือสถานที่ให้บริการ แต่อีกประเทศหนึ่งก็อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน โดยถือตามสถานที่ที่จะให้บริการนั้น²¹

เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างข้างต้น ปัญหาดังกล่าวมีลักษณะที่เป็นปัญหาทางการเมืองมากกว่าที่จะเป็นปัญหาทางข้อกฎหมาย อีกทั้งปัญหาภาษีซ้อนในลักษณะนี้มีน้อยมาก จึงไม่ใช่ประเด็นที่อนุสัญญาภาษีซ้อนมุ่งที่จะแก้ไข

2.1.2 มาตรการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ

2.1.2.1 ที่มาของมาตรการขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ,”วารสารกฎหมายสู่ชัยธรรมมาธิราช ม.ป.ท. หน้า123-124.

²¹ พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติการวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสารณ์ ปีที่46,ฉบับที่11(พ.ย. 2542):หน้า48.

จากการที่ได้ศึกษาถึงปัญหาภาษีซ้อนดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าการที่ประเทศต่างๆมุ่งแต่จะทำการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี จนเกิดปัญหาภาษีซ้อนขึ้นย่อมส่งผลกระทบต่ออันเป็นอุปสรรคต่อการทำการค้าระหว่างประเทศ เนื่องจากภาษีถือได้ว่าเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการทำธุรกิจ จึงเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ผู้ลงทุนใช้ในการพิจารณาสำหรับการทำการค้าการลงทุน ดังนั้นการที่นักลงทุนข้ามชาติจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ตนเองได้รับให้แก่ประเทศต่างๆ มากกว่าที่จะต้องเสียตามปกติ ย่อมเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ลงทุนเป็นอย่างมาก เพราะเท่ากับว่าทำให้การลงทุนดังกล่าวมีต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้นทำให้ผู้ลงทุนได้กำไรน้อยลง หรือไม่ก่อให้เกิดความคุ้มค่าในการลงทุน หรือก่อให้เกิดความเสียเปรียบต่อคู่แข่งชั้นรายอื่นที่ไม่ประสบปัญหาภาษีซ้อนเช่นกรณีที่แข่งขันกับผู้ประกอบการภายในประเทศนั้นๆ อันจะเป็นผลทำให้ผู้ประกอบการมีตัวเลือกในตลาดน้อยลง และทำให้เป็นการทำให้เกิดการใช้ทรัพยากรที่ไม่คุ้มค่า ตัวอย่างเช่น ประเทศ A มีอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 30 ของเงินได้ ในประเทศ A มีบริษัท ก. ประกอบธุรกิจค้าขายรถยนต์ แต่เพียงผู้เดียวโดยผลิตในประเทศ A เองทั้งที่ในประเทศ A นั้นเมื่อพิจารณาจากทรัพยากรทางธรรมชาติ และเทคโนโลยีแล้วไม่มีความเหมาะสมในการประกอบธุรกิจดังกล่าวต่อมามีบริษัท ข. จากประเทศ B ซึ่งมีความเชี่ยวชาญในการผลิตยานยนต์เป็นอย่างมากโดยมีความต้องการที่จะส่งยานยนต์ของตนไปขายในประเทศ A ซึ่งหากพิจารณาจากราคาขายของบริษัท ก. มีราคาเส้นละ 120 บาทซึ่งจะมีภาระภาษี 36 บาท ในขณะที่บริษัท ข. สามารถขายได้ในราคา 100 บาทซึ่งจะต้องเสียภาษีในประเทศ A ในอัตราร้อยละ 30 ในขณะที่เดียวกันก็ต้องเสียภาษีในประเทศตนเองอีกในอัตราร้อยละ 30 รวมแล้วบริษัท ข. จะมีภาระภาษีทั้งหมดร้อยละ 60 ทำให้มีภาระภาษีทั้งหมด 60 บาท จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าหากพิจารณาเพียงแค่ว่าราคาขายโดยปกติบริษัท ข. สามารถขายได้ถูกกว่าบริษัท ก. 20 บาท แต่เมื่อรวมภาระภาษีแล้วบริษัท ข. จะมีต้นทุนสูงถึง 160 ซึ่งสูงกว่าบริษัท ก. ถึง 4 บาท ซึ่งหมายความว่าราคาขายของบริษัท ข. ต้องสูงกว่าบริษัท ก. ทั้งที่ความจริงแล้วผลิตได้ถูกกว่าถึง 20 บาท ซึ่งในทางธุรกิจแล้วย่อมยากที่จะเข้ามาตีตลาดในประเทศ A ได้จึงทำให้ไม่เกิดแรงจูงใจที่จะเข้าไปลงทุน ทำให้ผู้ประกอบการในประเทศ A ถูกผูกขาดทางการค้า ไม่มีโอกาสที่จะได้ใช้ของที่มีคุณภาพที่ดีกว่า และราคาถูกกว่า นอกจากนี้ยังเป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรแทนที่ประเทศ A จะได้นำยางที่เป็นวัตถุดิบไปประกอบธุรกิจประเภทอื่นที่ตนเองถนัดมากกว่า จึงพอที่จะสรุปได้ว่าปัญหาภาษีซ้อนถือได้ว่าเป็นอุปสรรคทางการค้าอย่างหนึ่งอันเป็นการขัดแย้งกับแนวโน้มนโยบายทางการค้าของประเทศต่างๆ ในปัจจุบันที่ต้องการให้โลกของเรามีเสรีทางการค้า

อีกทั้งการที่เกิดปัญหาภาษีซ้อนถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ขัดกับหลักการทางภาษีที่ดีอย่างชัดเจน เนื่องจากหลักการทางภาษีที่ดีมีอยู่ว่าบุคคลจะต้องเสียภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันเพียง

ครั้งเดียวเท่านั้น แต่การที่รัฐแต่ละรัฐต่างก็มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีในเงินได้จำนวนเดียวกันไม่ว่าจะโดยการยึดหลักจุดเกาะเกี่ยวหลักใดก็ตามจนเกิดเป็นภาษีซ้อนเนื่องจากการทับซ้อนของเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้มีเงินได้ไม่สามารถที่จะหาทางป้องกันได้ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อก่อนๆ ดังนั้นรัฐต่างๆจึงต้องหาทางในการที่จะแก้ไขปัญหาเพื่อประโยชน์ทางการค้า และเพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีที่ดีอีกด้วย

จากเหตุผลข้างต้นจึงเป็นสาเหตุให้ประเทศต่างๆเห็นถึงปัญหาของการเกิดภาษีซ้อนจนคิดหาวิธีการต่างๆเพื่อมาจัดปัญหาดังกล่าวให้หมดไป ซึ่งวิธีการในการขจัดปัญหาภาษีซ้อนก็มีอยู่ด้วยกันหลายวิธีดังที่จะได้กล่าวต่อไป

2.1.2.2 รูปแบบในการขจัดภาษีซ้อน

โดยทั่วไปแล้วประเทศต่างๆมีรูปแบบในการแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ อยู่ 2รูปแบบได้แก่

ก. วิธีการจัดการซ้ำซ้อนทางภาษีแต่ฝ่ายเดียว (Unilateral Relief)

คือ เป็นกรณีที่รัฐได้อาศัยอำนาจของตนเอง ทำการออกกฎหมายภายในแต่ฝ่ายเดียว เพื่อบรรเทาปัญหาการซ้ำซ้อนทางภาษีดังกล่าวโดยที่ไม่ต้องมีการเจรจาตกลงกับประเทศอื่นซึ่งโดยทั่วไปมักจะเป็นการดำเนินการโดยรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งการแก้ไขปัญหาโดยวิธีนี้ สามารถที่จะทำได้อย่างสะดวก และรวดเร็ว แต่ในทางกลับกันก็อาจมีข้อเสียในแง่ที่ว่า อาจจะยังไม่สามารถที่จะให้ความมั่นใจต่อนักลงทุนได้ เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจจะถูกยกเลิกเมื่อใดก็ได้ขึ้นอยู่กับนโยบายของประเทศนั้นๆในช่วงเวลานั้นเพราะว่าเป็นอำนาจโดยตรงของรัฐบาลว่าต้องการที่จะกำหนดแนวทางการบริหารประเทศอย่างไร และอาจจะยังไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหาได้ครบทุกจุดอันเป็นที่พอใจของนักลงทุนได้ โดยประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งคือประเทศที่ทำการออกมาตรการเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีฝ่ายเดียวนี้น ย่อมที่จะต้องสูญเสียผลประโยชน์ที่ตนจะสามารถจัดเก็บภาษีเข้าสู่คลังของรัฐ แต่กลับปล่อยให้ผลประโยชน์ดังกล่าวเข้าไปสู่ประเทศที่ทำการจัดเก็บภาษีแทน ซึ่งหากมองในเชิงนโยบายของรัฐวิธีการดังกล่าวเป็นที่ไม่พึงประสงค์เท่าไรนัก²²

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 12

แต่หากลองพิจารณาในแง่การค้าการลงทุน ประเทศที่มักจะมีการออกไปลงทุนในต่างประเทศ เนื่องจากจะได้รับผลประโยชน์ต่างๆที่ดีกว่าการลงทุนแต่ในประเทศ ประเทศต่างๆเหล่านี้จึงต้องทำการส่งเสริมให้นักลงทุนในประเทศของตนออกไปลงทุนในประเทศต่างมากขึ้น แต่เมื่อเกิดปัญหาการซ้ำซ้อนทางภาษีในเชิงอำนาจรัฐดังกล่าว ทำให้จากที่การที่นักลงทุนไปลงทุนในต่างประเทศจะได้เปรียบ หรือได้ผลประโยชน์มากกว่าการลงทุนภายในประเทศ กลับเป็นทางตรงกันข้ามทำให้ ประเทศเหล่านี้ที่เรียกว่า “Capital Exporting Country” จึงมักถูกบีบบังคับให้ต้องมีมาตรการที่เข้ามาจัดการกับปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีดังกล่าว มิฉะนั้นแล้วการลงทุนภายนอกประเทศจะไม่เป็นที่ดึงดูดใจของนักลงทุนของตน²³

ซึ่งวิธีการจัดการซ้ำซ้อนทางภาษีแต่ฝ่ายเดียวมีด้วยกันหลายวิธี เช่นการออกกฎหมายอนุญาตให้ผู้มีเงินได้ นำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) ของจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีในประเทศ หรือให้นำมาเครดิตกับภาษีในประเทศ (Foreign Tax Credit) หรืออาจจะยกเว้นเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเลยก็ได้ (Exemption)

ข. วิธีการจัดการซ้ำซ้อนทางภาษีแบบสองฝ่าย(Bilateral Relief)

คือเป็นการเจรจาของรัฐ 2 รัฐเพื่อร่วมกันสร้างข้อตกลงในการแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนทางภาษีโดยการจัดทำเป็นข้อตกลง แบบทวิภาคีที่เรียกว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยที่ไม่ได้มีการจำกัดว่ารัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ หรือรัฐถิ่นที่อยู่จะต้องเป็นฝ่ายที่เสียประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเสมอไป โดยมาตรการส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับข้อตกลงเจรจาระหว่าง 2 รัฐ

แต่หากพิจารณาในแง่ของนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการค้าการลงทุน จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเทศที่มีไม่ค่อยมีการลงทุนในต่างประเทศแต่เป็นประเทศผู้รับการลงทุน (Capital Import Country) อย่างเช่นประเทศไทย โดยปกติจะไม่ค่อยที่จะมีการจัดภาษีซ้อนแต่ฝ่ายเดียว

²³ พิกพ วีระพงษ์ , เอกสารประกอบการสัมมนา การวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ, ม.ป.ท.,หน้า11

แต่การที่ประเทศเหล่านี้ยอมที่จะทำการตกลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็เพื่อจูงใจให้นักลงทุนประเทศที่ทำการตกลงหันมาลงทุนในประเทศของตน²⁴

การจัดภาษีซ้อนโดยใช้วิธีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กระทำ
ได้ 3 วิธีได้แก่²⁵

1. โดยการเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง (Renunciation of The Right To Tax by Either State)

หมายความว่าในอนุสัญญาดังกล่าวจะมีการกำหนดว่าเงินได้ประเภทใดจะถูกเก็บภาษีเฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นหรืออาจกำหนดว่าเก็บภาษีได้เฉพาะประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ซึ่งการกำหนดอำนาจการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ทำให้อำนาจการจัดเก็บภาษีตกอยู่กับประเทศใดประเทศหนึ่งเพียงประเทศเดียวทำให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนอีกต่อไป

1. วิธีเครดิต (Credit Method)

เป็นกรณีกำหนดให้ทั้งสองประเทศมีอำนาจในการเก็บภาษีทั้งประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ มักเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ เงินปันผลดอกเบี้ย ฯลฯ เป็นต้น โดยให้นำเอาภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียให้ประเทศถิ่นที่อยู่ โดยแยกเป็นสองวิธีย่อยคือ

- วิธีเครดิตเต็มที (Full Credit Method)
- วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method)

2. วิธียกเว้น (Exemption Method)

เป็นวิธีที่ให้อำนาจเก็บภาษีทั้งสองประเภทโดยประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ วิธีนี้แยกออกเป็นสองวิธีย่อย ๆ คือ

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9

²⁵ กฤตศิลป์ กนกนาก, ภาษีซ้อน, หน้า 17.

- วิธียกเว้นเต็มที่ (Full Exemption Method)
- วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า(Exemption Method with Progression)

2.2 หลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในการพิจารณาถึงการใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็นการใช้โดยถูกต้อง หรือไม่ก็ตาม จำเป็นที่ต้องเข้าใจถึงหลักการต่างๆ อันเป็นที่มาและกลไกการทำงานของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อที่เพื่อที่จะนำไปสู่การพิจารณาในรูปแบบของการละเมิดอนุสัญญาทางภาษีดังกล่าวโดยเฉพาะในรูปแบบการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่จะกล่าวในบทต่อไป

2.2.1 ประวัติ และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

2.2.1.1 ประวัติความเป็นมาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในส่วนของประวัติและความเป็นมาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นได้มีการพัฒนามาเป็นเวลานานทั้งในต่างประเทศ และในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในต่างประเทศนั้นถือได้ว่าได้มีการพัฒนามาอย่างยาวนาน และหลากหลายเนื่องจากเป็นประเด็นที่ประเทศมหาอำนาจต่างๆให้ความสำคัญ ดังที่อธิบายไว้ดังนี้

ก. ประวัติความเป็นมาเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในต่างประเทศ

ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศนั้นได้มีมาตั้งแต่ในอดีตแต่อย่างไรก็ตามในช่วง ปีค.ศ.1800-1900อัตราภาษีในประเทศต่างๆยังมีลักษณะที่ต่ำอยู่มาก ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจึงไม่ใช่ประเด็นสำคัญที่ได้รับความสนใจแต่อย่างไร ดังนั้นอนุสัญญาฉบับแรกสุดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ได้ถูกทำขึ้นในประเทศเบลเยียมในปี1843 ซึ่งเป็นการตกลงทำอนุสัญญา ระหว่างประเทศเบลเยียม และประเทศฝรั่งเศสจึงไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักในการป้องกันภาษีซ้อนแต่อย่างไร โดยต่อมาในปี 1845 ประเทศเบลเยียมก็ได้มีการทำอนุสัญญาในลักษณะดังกล่าวกับประเทศลักเซมเบิร์ก และประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยวัตถุประสงค์ของ

อนุสัญญาต่างๆในขณะนั้นก็ได้มีไว้เพื่อแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนเช่นเดียวกัน แต่ค่อนข้างให้ความสำคัญในเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูล และการช่วยเหลือกันในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศภาคีทั้งสองฝ่าย²⁶

และหากจะพิจารณาถึงอนุสัญญาทางภาษีฉบับแรกที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขปัญหาค่าซ้อนในการจัดเก็บภาษีนั่นก็จะพบว่าไม่ใช่อนุสัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้แต่อย่างใดเนื่องจากที่กล่าวในข้างต้นว่าอัตราภาษีเงินได้ในขณะนั้นยังมีอัตราที่ต่ำอยู่ จึงเป็นอนุสัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก โดยเป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศอังกฤษ และประเทศสวิสเซอร์แลนด์ในปี1872 ส่วนการขจัดปัญหาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวก็เกิดขึ้นเป็นครั้งแรกกับภาษีมรดกเช่นเดียวกันตามกฎหมายมรดกของประเทศอังกฤษในปี1894 โดยการให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีมรดกที่เสียไปในต่างประเทศ และทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ²⁷ ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากลักษณะของอนุสัญญาทางภาษีในสมัยดังกล่าวได้มีนักวิชาการให้ความเห็นว่าอนุสัญญาที่ถูกทำขึ้นก่อนปี 1899 ซึ่งรวมถึงอนุสัญญาที่ทำระหว่างปี1899 กับสงครามโลกครั้งที่สอง ยังไม่ใช่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่แท้จริง *

สำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในลักษณะปัจจุบันนั้น ได้มีการทำขึ้นครั้งแรกในปี1899 ระหว่างPrussia กับ Austro-Hungary²⁸ ซึ่งหลังจากสงครามโลกครั้งที่1สถานการณ์ของโลกเริ่มที่จะมีการเปลี่ยนแปลง โดยการค้าขายต่างๆของแต่ละประเทศมีการขยายตัวจากกิจการในระดับท้องถิ่นกลายเป็น การค้าขายระหว่างประเทศ อีกทั้งอัตราภาษีของประเทศต่างๆได้สูงขึ้นตัวอย่างเช่นในปี1913ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เริ่มมีการแก้รัฐธรรมนูญให้มีการเก็บภาษีเงินได้เป็นภาษีส่วนกลางและกำหนดให้พลเมืองที่มีสัญชาติอเมริกาที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานภาษีทั่วโลก ดังนั้นในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้เริ่มมีการแก้ไขปัญหาค่าซ้อนในการจัดเก็บภาษีซ้อนโดยการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว ซึ่งประเทศอังกฤษก็ได้มีการใช้วิธีเดียวกัน

ส่วนการวิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยอนุสัญญาสองฝ่ายในระดับสากลได้เกิดมาจากความพยายาม ที่จะมีการจัดทำอนุสัญญาต้นแบบโดย องค์การสันนิบาตชาติ (League of

²⁶ Stefan Heeghal, The Improper Use of Tax Treaty(London : Kluwer Law International,1998.), P27

²⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า89

* See Herndon, *supra* chapter 2, footnote 8, pp.14-15

²⁸ Roy Rohatgi, Basic International Taxation,(London: Kluwer Law International,2002), P.43

Nation) ซึ่งได้พัฒนาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้เป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ โดยเริ่มจากการให้ทุนสนับสนุนการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการขจัดภาษีซ้อน ตั้งแต่ปี 1921 โดยผลงานที่สำคัญคือการพยายามจัดแบ่งประเภทรายได้ในลักษณะต่างๆออกจากกัน เพื่อการหาเหตุผลในการอธิบายว่าควรให้อำนาจการจัดเก็บภาษีในเงินได้ประเภทใดตกเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ หรือตกเป็นของรัฐแหล่งเงินได้ แล้วให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายเป็นผู้ที่จะต้องทำการยกเว้นภาษีดังกล่าว ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์ส่วนใหญ่ในยุคนั้นก็มีแนวโน้มที่เห็นด้วยกับการให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความพยายามดังกล่าวได้นำไปสู่การประชุมในระดับภูมิภาคที่กรุงเม็กซิโก ในปี 1940 โดยสามารถออกเป็นร่างอนุสัญญาของประเทศเม็กซิโก ในปี 1943 และต่อมาในปี 1946 กรรมการธิการทางการคลังขององค์การสันนิบาตชาติได้ประชุมร่วมกันที่กรุงลอนดอน เพื่อแก้ไขบททวนร่างอนุสัญญาเม็กซิโก และร่างอนุสัญญาฉบับใหม่ที่ทำให้การยอมรับอำนาจการเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้มากขึ้น โดยเฉพาะเงินได้ในบางประเภท เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปี และเงินบำนาญ²⁹

จากการประชุมที่กรุงลอนดอนที่กล่าวไว้ข้างต้น ได้มีข้อสรุปในที่ประชุมว่าให้ส่งมอบเรื่องของการพัฒนาอนุสัญญาทางภาษีดังกล่าวให้แก่องค์การสหประชาชาติรับไปดำเนินการต่อ โดยในช่วงปลายทศวรรษที่ 50 ได้เกิดการพัฒนาการในเรื่องของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่สำคัญโดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป (the Organization for European Economic Co-operation หรือที่เรียกว่า OEEC) โดยในช่วงปี 1958-1961 ได้มีการจัดทำรายงานของกรรมการในการเสนอร่างข้อบทของอนุสัญญาภาษีขึ้น พร้อมกับคำอธิบายร่างจำนวนหนึ่งซึ่งต่อมาในปี 1961 OEEC ได้มีการก่อตั้งใหม่เป็นองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (the Organization for Economic Co-operation and development หรือที่เรียกว่า OECD) ซึ่งก็ได้ดำเนินการเริ่มจัดทำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยในปี 1963 ได้มีการพิมพ์เผยแพร่อนุสัญญาต้นแบบดังกล่าวออกมาที่เรียกว่า OECD Model หรือ OECD MC โดยภายหลังจากที่มีการพิมพ์ร่างดังกล่าวออกเผยแพร่ก็ได้มีการจัดอภิปราย รวมถึงการนำเอาผลกระทบที่เกิดจากการที่ประเทศต่างๆได้นำเอาร่างดังกล่าวไปใช้มาศึกษาเพิ่มเติม โดยหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการประกอบธุรกิจที่ซับซ้อนมากขึ้นและมีกรขยายตัวทางการค้ามากขึ้น รวมถึงการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในประเทศต่างๆทำให้ได้มีการทบทวนร่างดังกล่าวโดยในปี 1977 ได้มีการตีพิมพ์ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม แต่จะเห็นได้ว่ามีอนุสัญญาเพียงเล็กน้อยเท่านั้นที่อาศัยอนุสัญญาต้นแบบของปี 1977 เป็นแนวทางในการร่าง โดยส่วนใหญ่ยังใช้อนุสัญญาต้นแบบในปี 1963 มากกว่า โดยหลังจากนั้นได้มีการปรับปรุงอีกในปี 1992 โดยมีจัดทำ

²⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 90-91

อนุสัญญาในลักษณะที่สามารถปรับปรุงในรายละเอียดปลีกย่อยได้ในอนาคต ซึ่งก็ได้มีการแก้ไขในรายละเอียดปลีกย่อย ในปี 1994, 1995, 1997 และ 2000

ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ดังกล่าวจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าถูกสร้างมาเพื่อใช้ในประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายเห็นว่าอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าวยังไม่มีบทบัญญัติที่เพียงพอความต้องการของประเทศตน เช่นเรื่องของผู้นำเงินทุนสุทธิ ดังนั้น ภายหลังจากองค์การสหประชาชาติ (UN) จึงได้ทำการสร้างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีความเหมาะสมทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาที่เรียกว่า United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries (UN Model หรือ UN MC) โดยได้มีการจัดพิมพ์ขึ้นในปี 1980 โดยมีจุดเริ่มต้นในการพัฒนาในปี 1967 โดยมีการตั้งคณะผู้เชี่ยวชาญจากประเทศต่างๆ ขึ้นมาศึกษาถึงอนุสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนาในแง่มุมต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องทางภูมิภาคและระบบการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน โดยมีองค์การต่างๆ เข้าร่วมดำเนินการด้วยไม่ว่าจะเป็น OECD, IMF และหอการค้าระหว่างประเทศ โดยความเห็นของคณะกรรมการดังกล่าวต่างก็ยอมรับบทบัญญัติส่วนใหญ่ในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD โดยในการดำเนินการของคณะกรรมการดังกล่าวค่อนข้างที่จะอาศัยระยะเวลาดำเนินการค่อนข้างมาก ซึ่งในระหว่างนั้นเองประเทศต่างๆ ได้มีการพัฒนาอนุสัญญาทางภาษีของตนเอง ออกมาค่อนข้างมาก ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวก็ได้มีการตีพิมพ์คำแนะนำต่างๆ ออกมาเป็นระยะๆ และได้มีการรวบรวมตีพิมพ์คำแนะนำทั้งหลายในปี 1979 โดยมีการแก้ไขให้สอดคล้องกับอนุสัญญาแบบ OECD ปี 1977 นอกจากนี้ในปี 1978 สภา ECOSOC แห่งสหประชาชาติได้นำคำแนะนำทั้งหลายดังกล่าวมาเป็นพื้นฐานในการจัดทำอนุสัญญาต้นแบบ UN ในปี 1980 ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งก็ได้มีการปรับปรุงอีกในเดือนมกราคมปี 2001 โดยความแตกต่างอันับแรกระหว่างอนุสัญญาต้นแบบทั้งสองยังคงเป็นในเรื่องของสิทธิในการจัดเก็บภาษี โดยอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ให้ความสำคัญกับรัฐถิ่นที่อยู่ ดังนั้นอนุสัญญาดังกล่าวจะให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีแก่รัฐถิ่นที่อยู่มากกว่ารัฐแหล่งเงินได้ แต่สำหรับอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ กลับให้ความสำคัญในเรื่องอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ และมีการจัดหาสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมมาสู่ประเทศเหล่านั้น

นอกจากนี้ยังมีการพัฒนาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศอื่นๆ อีกมากมาย ตัวอย่างเช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ออกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เป็นทางเลือกที่เหมาะสม กับความต้องการภายในประเทศที่เป็นเอกลักษณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิของประเทศสหรัฐอเมริกาในการจัดเก็บภาษีต่อ

บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของประเทศโดยอาศัยหลัก World-wide income ซึ่งกระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกาได้พิมพ์ร่าง “อนุสัญญาแบบสหรัฐ” (US Model) ขึ้นมาในปี 1981 เป็นต้น

จากประวัติที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปลำดับการพัฒนาของอนุสัญญาแต่ละฉบับได้ ดังนี้³⁰

ก. อนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำโดยองค์การสันนิบาตชาติ (League of Nations)

- 1922: Double Taxation and Tax Evasion Convention for the Allocation of Business Income between State for the Purposes of Taxation
- 1943: Mexico Model Tax Convention (Draft)
- 1946: London Model Tax Convention (Draft)

ข. อนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำโดย OEEC และ OECD

- 1963: OECD Model Convention on Income and Capital 1963
- 1977: OECD Model Convention on Income and Capital 1977
- 2000: OECD Model Convention on Income and Capital 1992 ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมในปี 1994, 1995, 1997 และ 2000

ค. อนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำโดยองค์การสหประชาชาติ (United Nation)

- 1980: United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries (1980)
- 2001: United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries (เป็นร่างที่ปรับปรุงเมื่อวันที่ 11 มกราคม ปี ค.ศ. 2001)

ง. อนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำโดยสหรัฐอเมริกา

- 1981: United State Model Income Tax Convention (1981)

³⁰ Roy Rohatgi, Basic International Taxation, P 44

- 1996: United State Model Income Tax Convention of September 20, 1996

- จ. อนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำโดยประเทศเนเธอร์แลนด์
- 1977 : The Netherlands Model treaty.

ข. ประวัติความเป็นมาเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย

หลังจากที่รัฐบาลไทยเล็งเห็นถึงความสำคัญในการที่จะต้องมีการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ได้มีการวางบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 3 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 บัญญัติว่า “บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้คือ (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่กับองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ ต่อมาเมื่อพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2505 บัญญัติว่าให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำ หรือจะได้ทำกับรัฐต่างประเทศ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง แต่มีเงินได้หรือว่าทรัพย์สินอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งซึ่งหากว่ามีได้มีบทบัญญัติดังกล่าว บุคคลอาจจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศทั้งสองโดยเต็มอัตรา และมีภาระภาษีอันหนักเกินไปจึงได้บรรเทาภาระภาษีให้แก่แก่บุคคลดังกล่าวเพื่อส่งเสริมการลงทุนและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ รัฐบาลไทยจึงได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ³¹

รัฐบาลไทยได้มีการเริ่มจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆมาตั้งแต่ พ.ศ. 2505 โดยอนุสัญญาฉบับแรกที่ได้จัดทำขึ้นได้แก่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ทำกับรัฐบาลนอร์เวย์โดยเริ่มมีผลบังคับใช้ในปี 2507 โดยหลังจากนั้นก็มีการ

^{*} ดูพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

³¹ สุธรรม จุฬารัตน์กร, การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของบริษัทต่างประเทศ (วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ. 2538) หน้า 88-89

จัดทำอนุสัญญากับประเทศอื่นๆ อีกหลายประเทศ ซึ่งอนุสัญญาต่างๆนั้นก็ย่อมมีความแตกต่างกันไปตามรายละเอียดที่ได้ทำการตกลงกันระหว่างประเทศคู่สัญญาที่ประเทศไทยได้ร่วมจัดทำขึ้น แต่โดยพื้นฐานแล้วอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในระยะแรกของประเทศไทยก็ยังคงได้รับอิทธิพลมาจากอนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำขึ้นโดย OECD เนื่องจากประเทศต่างๆที่ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาด้วยล้วนแต่เป็นสมาชิกของ OECD จนภายหลังเมื่ออนุสัญญาต้นแบบของ OECD ได้มีการพัฒนาโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว กับประเทศที่กำลังพัฒนามากขึ้นจนกลายเป็นอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ ซึ่งได้ผ่านการพิสูจน์และใช้กันอย่างแพร่หลายในนานาประเทศ ซึ่งในระยะหลังรัฐบาลไทยเองก็อาศัยอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าวมาเป็นพื้นฐานในการร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อไปโดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆกว่า 50 ประเทศทั่วโลก

อนึ่ง ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดทำแบบเสนอเพื่อการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่แล้วซึ่งแบบดังกล่าวก็คืออนุสัญญาต้นแบบของประเทศไทยนั่นเอง ซึ่งก็มีความแตกต่างจากอนุสัญญาต้นแบบที่จัดทำขึ้นโดย OECD และขององค์การสหประชาชาติเพียงเล็กน้อย

2.2.1.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1. เพื่อหลีกเลี่ยงการเกิดปัญหาภาษีซ้อน

จากการที่ได้ศึกษาประวัติความเป็นมาข้างต้น สิ่งหนึ่งที่ไม่สามารถปฏิเสธได้คือวัตถุประสงค์หลักของอนุสัญญาทางภาษีได้แก่การหลีกเลี่ยงการเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งพอที่จะสังเกตได้จากการที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งหลายที่ได้ถูกจัดทำโดยประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD และตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ปี 1963 อนุสัญญาต้นแบบฉบับดังกล่าวได้มีเป้าหมายในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อน ซึ่งสามารถสังเกตได้จากการจัดกลุ่มของคำจำกัดความทั่วไปในอนุสัญญา โดยการเพิ่มเติมสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศภาคีฝ่ายหนึ่ง หรือประเทศอีกฝ่าย หรือทั้งสองประเทศบนประเภทของเงินได้ประเภทต่างๆ รวมทั้งการจัดหากลไกวิธีการอันมีประสิทธิภาพในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ โดยวิธีการยกเว้น หรือเครดิตภาวะภาษีที่เกิดขึ้น

โดยปกติแล้วรากฐานของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศส่วนใหญ่ มักมาจากอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วเงินได้ที่ถูกจัดเก็บ

ในประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญาฉบับใดฉบับหนึ่ง เงินได้ดังกล่าวควรที่จะถูกจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียวอย่างเต็มที่ ไม่มากไม่น้อยไปกว่านั้น ซึ่งมีนักภาษีกานหนึ่งได้ให้ความเห็นว่า³² “เพื่อที่จะป้องกันภาษีซ้อนซึ่งเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้โดยง่าย โดยปกติแล้วประเทศที่เป็นภาคีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมักไม่ได้เตรียมการที่จะยกเลิกสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนโดยไม่มีเงื่อนไข และพอที่จะสังเกตเห็นได้ว่าประเทศเหล่านั้นได้ขัดขวางการใช้วิธีการยกเว้นอย่างเข้มงวด” จากสถานการณ์ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกับความตั้งใจแรกเริ่มของผู้ร่างอนุสัญญาต้นแบบฉบับแรก และมักมีความคิดที่จะใช้วิธีการเครดิตอันเป็นสิ่งที่ตรงข้ามกับวิธีการยกเว้นในการที่จะหลีกเลี่ยงภาษีซ้อน โดยควรที่จะกำหนดถึงประเภทของเงินได้อันเป็นหลักเกณฑ์ในการเก็บภาษีโดยปกติของประเทศทั้งสอง และในการเลือกวิธีการที่จะเลี่ยงภาษีซ้อนก็ควรที่จะต้องทำบนพื้นฐานของการนำเข้าทุนด้านเดียว หรือนโยบายที่เป็นกลางในการส่งออกทุน³³

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นว่าปัญหาภาษีซ้อนมีได้ทั้ง ภาษีซ้อนโดยอำนาจรัฐ และภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจไม่ได้เป็นวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่แล้ว แต่กระนั้นก็ไม่สามารถที่จะแยกภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจออกไปได้โดยสมบูรณ์ แม้ว่าโดยหลักการแล้วอนุสัญญาควรที่จะแยกการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจออกจากอนุสัญญา แต่ในเวลาเดียวกันรัฐต่างๆก็พยายามที่จะเพิ่มประเด็นดังกล่าวเข้าไปในอนุสัญญาของตน เช่น การลดภาษีหัก ณ ที่จ่าย บนเงินปันผล เป็นต้น³⁴

การป้องกันปัญหาภาษีซ้อนถือได้ว่าเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะเมื่อพิจารณาจากมาตรการส่วนใหญ่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละประเภทต่างก็มุ่งแต่การแก้ไขปัญหาดังกล่าวเป็นหลัก ยกตัวอย่างเช่น การที่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีมาตรการ Tie-breaker rules ซึ่งมีผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ 2 รัฐที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐหนึ่งมากกว่ารัฐหนึ่ง ในเงินได้จำนวนเดียวกัน ให้กลับกลายเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีเพียงแค่อันเดียว โดยที่อนุสัญญาภาษีซ้อนต่างๆจะมีการจำกัด หรือจำแนกแหล่งภาษีของประเทศ บนรูปแบบที่แน่นอนของเงินได้ และความต้องการของประเทศถิ่นที่อยู่ เพื่อที่จะจัดการบรรเทาสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ โดยวิธีการใดวิธีการหนึ่งไม่ว่าจะเป็นการ เครดิตภาษี การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศดังกล่าว³⁵

³² A.A. Knechtle, Basic Problems in International Fiscal Law(Deventer: Kluwer, 1979), P.162

³³ Stefan Heeghal, The Improper Use of Tax Treaty,p.34

³⁴ Ibid., p. 34

³⁵ Brian J Arnoid and Michael J McIntyre, International Tax Primer., p.105

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากประวัติความเป็นมาที่กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นว่า ในช่วงก่อนสงครามโลกครั้งที่ 2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะมุ่งประเด็นไปที่การ แก้ไขปัญหาภาษีซ้อนแต่เพียงอย่างเดียว ต่อมาเมื่อเกิดการขยายตัวของบริษัทข้ามชาติซึ่ง ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนอย่างมากมาย ซึ่งบางประเทศในขณะนั้นยังใช้วิธีแก้ไขปัญหาภาษีซ้อน แต่ฝ่ายเดียว จนในช่วงปี 1950 ถึงช่วงปี 1960 ตอนต้น การแก้ไขปัญหโดยใช้ออนุสัญญาจึงได้เริ่ม ที่จะมีการพัฒนา ซึ่งในการแก้ไขปัญหของอนุสัญญาโดยส่วนมาก จะเป็นปัญหาหลักในเรื่องภาษี ซ้อน ซึ่งในปัจจุบันประเด็นดังกล่าวได้เป็นประเด็นที่จะต้องอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุก อนุสัญญาเมื่อมีการตกลงในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยต่อมาได้มีการยอมรับกันว่าปัญหา ภาษีระหว่างประเทศได้เพิ่มขึ้นนอกจากประเด็นในการเสียภาษีที่ซ้ำซ้อนแล้วยังมีปัญหาในการ หลบเลี่ยงภาษี อาทิเช่นการทำ Transfer Pricing เป็นต้น

2. เพื่อป้องกันการหนีภาษี(Prevention of tax avoidance and evasion)

สำหรับวัตถุประสงค์ประการที่สองของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อนได้แก่การป้องกันการการเลี่ยงภาษี นั้นมีที่มาจากวัตถุประสงค์แรกของอนุสัญญาภาษี ซ้อนซึ่งก็คือการขจัดภาษีซ้อน โดยเพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีและเพื่อให้อปัญหาที่เป็นอุป สรรคในการค้าระหว่างประเทศได้ลดลง อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องมีการวางมาตรการในการ จัดการอย่างเท่าเทียมกันต่อผู้ที่เกี่ยวข้องในทุกๆฝ่ายโดยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ถือได้ว่า เป็นมาตรการหนึ่งที่มีการบัญญัติไว้โดยเปิดเผยในอนุสัญญา โดยสังเกตได้จากอนุสัญญาต้นแบบ ของOECD ในปี 1963 และปี 1977 เป็นอนุสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ในการขจัดกาเกิดภาษีซ้อน ที่ เกิดจากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ และทุน แต่เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของอนุสัญญาแล้วจะ พบว่าอนุสัญญาเหล่านี้ไม่ได้มีเพียงบทบัญญัติในการขจัดภาษีซ้อนเท่านั้น แต่อย่างยิ่งมีการเพิ่ม ประเด็นอื่นๆ เช่นการป้องกันการหนีภาษี และหลักการไม่เลือกปฏิบัติ ถึงแม้ว่าอนุสัญญา ต้นแบบที่ได้ทำขึ้นได้ย่อชื่อของอนุสัญญาเป็น Convention between(state A) and(state B) with respect to taxes on income and on capital แต่ในส่วนของCommentary ของอนุสัญญา ต้นแบบของOECD(กันยายน ปี1995)ในส่วนของบทนำ ของเชิงอรรถในชื่ออนุสัญญาได้แนะนำไว้ ว่า ประเทศซึ่งต้องการที่จะทำอนุสัญญาอาจดำเนินการที่เพิ่มเติมข้อความให้กว้างขึ้นในชื่อของ อนุสัญญาเพื่ออ้างถึงการขจัดภาษีซ้อน หรือทั้งการขจัดภาษีซ้อน และการป้องกันการหลีกเลี่ยง ภาษี ซึ่งอนุสัญญาต้นแบบเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อวันที่ 20 กันยายน 1996 ได้ใช้ชื่อว่า “Convention between the United State of America and...for the

avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income” ซึ่งอนุสัญญาของประเทศเนเธอร์แลนด์ ในปี 1987 ก็มีลักษณะเช่นเดียวกัน³⁶ อันเป็นการแสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญในการป้องกันการเลี่ยงภาษี ซึ่งจากข้อความในลักษณะนี้ ทำให้อนุสัญญาต้นแบบของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศเนเธอร์แลนด์ ต่างก็มีวัตถุประสงค์ไม่เพียงแต่หลีกเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อนเท่านั้น แต่อย่างยิ่งป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอีกด้วย ถึงแม้ว่าอนุสัญญาต้นแบบของOECD ไม่ได้มีการอ้างถึงชื่ออย่างชัดเจนเหมือนอย่างในตัวอย่างข้างต้น แต่ก็สามารถสังเกตจากวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาได้โดยง่ายว่าต้องการป้องกันการหนีภาษี

นอกเหนือจากบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่แสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีแล้วก็อาจจะมีมาตรการบางส่วนที่อยู่ นอกเหนืออนุสัญญา แต่ถูกสร้างมาเพื่อให้อารมณ์กับบทบัญญัติของอนุสัญญา เช่น ในประเทศ สวิตเซอร์แลนด์ เมื่อความหมายของคำว่า Fiscal Evasion”ของอนุสัญญาภาษีนั้นไม่ชัดเจน โดยได้นิยามความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวแคบเพียงครอบคลุมเฉพาะกรณีการหลีกเลี่ยง ภาษีที่เป็นอาชญากรรมเท่านั้น ประเทศภาคีอนุสัญญาดังกล่าวโดยส่วนใหญ่จึงได้นิยาม ความหมายของศัพท์ดังกล่าวให้กว้างขึ้นโดยให้รวมถึงประเภทต่างๆของการการหลีกเลี่ยงภาษีที่ ครอบคลุมกว่าการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นอาชญากรรม³⁷

วัตถุประสงค์ในการป้องกันการหนีภาษีสามารถพบได้ตั้งแต่ต้นอนุสัญญา ทางภาษียุคแรกๆ และคณะกรรมการของผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีซ้อนขององค์การสหประชาชาติ ได้ร่างอนุสัญญาต้นแบบพหุภาคีโดยมีการกล่าวถึงในเรื่องของการหนีภาษี และการละเมิด อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยการละเมิดซึ่งถูกพิจารณาโดย คณะกรรมการดังกล่าวคือการหนีภาษีซึ่งทำได้ง่ายโดยอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ตัวอย่างเช่น ผู้ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศA อาจอ้างให้มีการยกเว้น หรือลดจากการจัดเก็บภาษีในประเทศB แต่ไม่ได้มี การจ่ายเงินได้ในประเทศA ดังนั้นถ้าประเทศB ได้มีการอนุญาตให้ลด หรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีถิ่น ที่อยู่ในประเทศAคนดังกล่าว ก็ควรจะต้องการแจ้งโดยอัตโนมัติแก่ประเทศA ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่คน ดังกล่าวได้รับของเงินได้จากประเทศB

³⁶ Stefan Heeghal, *The Improper Use of Tax Treaties*, p.34

³⁷ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p.106

วัตถุประสงค์ในการป้องกันการหนีภาษีได้ปรากฏเป็นรูปเป็นร่างในอนุสัญญาต้นแบบของOECD ตั้งแต่เดือนกันยายน ปี1995 ในมาตราที่26 ซึ่งมีการใช้ภาษาในลักษณะที่กว้างกว่าความจำเป็นในการป้องกันแค่การหนีภาษีโดยได้รวมถึงการแลกเปลี่ยนการช่วยเหลือกันบางอย่าง เช่นข้อมูลที่จำเป็นในการใช้ที่มาตรการต่างๆของอนุสัญญา หรือกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญานั้นๆ

3. หลักการไม่เลือกปฏิบัติ

นอกจากการหลีกเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อน และป้องกันการหนีภาษี อีกวัตถุประสงค์หนึ่งของอนุสัญญาภาษีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาต้นแบบของOECD คือการป้องกันการเลือกปฏิบัติของประเทศทั้งหลายของประเทศคู่สัญญา หรือการเท่ากันของคนที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคี บทบัญญัติการไม่เลือกปฏิบัติได้มีอยู่บนพื้นฐานของอนุสัญญาต้นแบบของOECD โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บทบัญญัติพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยไม่เลือกปฏิบัติในความสัมพันธ์ของสถานประกอบการถาวร, การลดลงของการจ่ายที่แน่นอน, รวมถึงค่าธรรมเนียม และการจ่ายดอกเบี้ย, และท้ายที่สุด บทบัญญัติเหล่านี้บรรจุมตรการป้องกันการปฏิบัติโดยไม่เลือกปฏิบัติของ Non-Resident-Controlled Enterprises

เหตุผลข้างต้นเป็นวัตถุประสงค์โดยทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ถ้าหากจะพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ที่ประเทศไทยจะต้องทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะพบว่ามิดังต่อไปนี้³⁸

1. เพื่อจัด หรือบรรเทาภาระในการจัดเก็บภาษีซ้อน อันเป็นหลักการของการทำข้อตกลง
2. เพื่อกำหนดความแน่นอนในนโยบายการคลัง และการภาษีอากรของประเทศ
3. เพื่ออำนวยความสะดวกในการค้า และการลงทุนจะได้มีเงินไหลเข้าสู่ประเทศมากขึ้น
4. เพื่อส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศที่เป็นคู่ค้า

³⁸ กฤตศิลป์ กนกนาก, ภาษีซ้อน, หน้า34

5. เพื่อเสริมสร้างความเข้าใจ และความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจอันดีระหว่างประเทศไทยและคู่สัญญา

2.2.2 รูปแบบของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็มีรูปแบบและลักษณะที่แตกต่างกันไปตามแต่ที่จะได้ทำการตกลงกันแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตามได้มีการจัดทำรูปแบบมาตรฐานของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเอาไว้โดย OECD และองค์การสหประชาชาติ ซึ่งแต่ละประเทศก็จะนำมาพัฒนากลายเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของตนเองต่อไป โดยจะมีการเพิ่มบทบัญญัติที่เหมาะสมต่อประเทศของตนเองต่อไป ซึ่งการศึกษาในส่วนนี้จะทำให้เข้าใจถึงสิ่งที่ระบุไว้ในอนุสัญญาเพื่อที่จะได้นำไปในการพิจารณาในบทต่อไปได้ โดยจะแบ่งพิจารณาดังต่อไปนี้

2.2.2.1 โครงสร้างและรูปแบบของอนุสัญญาดัชนีแบบ OECD

อนุสัญญาภาษีซ้อนในแบบฉบับ OECD ซึ่งเป็นแม่แบบที่แพร่หลายในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศอุตสาหกรรมหรือประเทศที่พัฒนาแล้วจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศ หรือนอกประเทศทั่วโลก หลักนี้จึงเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก³⁹ (The Principle of World Wide Income) และเป็นหลักที่นิยมในประเทศพัฒนา เนื่องจากสามารถเก็บภาษีคนในประเทศของตนได้ ไม่ว่าจะจะมีเงินได้จากแหล่งที่ใด โดยร่างของ OECD เน้นให้ประเทศถิ่นที่อยู่จัดปัญหาภาษีซ้อนโดยใช้การเครดิตหรือระบบยกเว้น สำหรับเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ และประเทศแหล่งเงินได้จะต้องไม่เก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรือจะต้องลดอัตราภาษีลง ถ้าหากมีอำนาจในการจัดเก็บ

หลักเกณฑ์และเนื้อหาในการจัดเก็บภาษีตามแบบของ OECD ในการจัดทำอนุสัญญาฉบับ OECD ซึ่งเป็นแม่แบบของประเทศต่างๆ โดยทั่วไปแล้วจะมีประเทศ

³⁹ ศุภรัตน์ คุ้มฉิมกุล, “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ” ใน ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, 2525), หน้า 9

คู่สัญญาอย่างน้อยประเทศหนึ่ง ที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่หรือหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษี การพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีแยกออกเป็น 2 กรณี

1) หลักเกณฑ์การจัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้ มี 4 รูปแบบดังนี้⁴⁰

1) บทบัญญัติที่ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่

2) บทบัญญัติจำกัดบางประการในส่วนของฐานภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ เช่น เงินกำไรจากธุรกิจและเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) เป็นตัวกำหนดสิทธิของประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรของวิสาหกิจ และเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

3) บทบัญญัติว่าด้วยข้อจำกัดบางประการของอัตราภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ กรณี เงินปันผลถ้ามีถือหุ้นจำนวนมากให้สิทธิประโยชน์เยี่ยงสาขาการขจัดภาษีซ้อน ยกเว้นภาษีโดยสิ้นเชิงในประเทศถิ่นที่อยู่ แต่ประเทศแหล่งเงินได้ควรลดภาษีในการจัดเก็บลงส่วนเงินปันผลกรณีอื่นใช้วิธีเครดิต ส่วนดอกเบี้ยใช้วิธีการให้เครดิตสำหรับภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเก็บจากรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ สำหรับค่าสิทธิไม่ให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษี เว้นแต่วิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

4) บทบัญญัติที่เกี่ยวกับประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้เลย เป็นการยกเว้นภาษีโดยสิ้นเชิง หลักการนี้จะใช้สำหรับเงินได้ที่ได้รับนั้นความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับเศรษฐกิจของประเทศแหล่งเงินได้ อย่างเช่นกรณีเงินบำนาญและกรณีการจัดเก็บภาษีจากการขนส่งทางเรือ ทางอากาศ

5) หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทรัพย์สินในประเทศถิ่นที่อยู่ แม้ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีไปแล้ว ไม่ว่าจะ เป็นไปในรูปแบบใด ประเทศถิ่นที่อยู่ก็ต้องดำเนินการขจัดภาษีที่เสียแล้วออกไป มิให้เกิดความซ้ำซ้อน ซึ่งมีหลักเกณฑ์ 2 กรณีคือ

(1) ให้การยกเว้นเงินได้นั้นจากการเสียภาษีในประเทศ ซึ่งเป็นหลักการที่นิยมใช้กัน เงินได้ที่เสียภาษีไปในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว จะได้รับการยกเว้นการเสียภาษี

⁴⁰ กฤตศิลป์ กนกนาก, ภาษีซ้อน, หน้า 27

ในประเทศถิ่นที่อยู่ แต่ประเทศถิ่นที่อยู่อาจจะใช้เงินได้ส่วนนี้มารวมในฐานภาษี เพื่อคำนวณหาอัตราภาษีก้าวหน้าเรียกว่า วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า (Exemption Method with Progression) ภาวะภาษีจะถูกกำหนดโดยภาษีในประเทศแหล่งเงินได้

(2) การให้นำภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้ มาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีในประเทศ การใช้เครดิตเป็นการป้องกันมิให้มีการยกเว้นภาษีของระบบแหล่งเงินได้เพื่อส่งเสริมการพัฒนาทางเศรษฐกิจให้มีผลเพิ่มรายได้ภาษีอากรในประเทศถิ่นที่อยู่ เป็นเครื่องจูงใจนักลงทุนอย่างแท้จริง

2.2.2.2 โครงสร้างและรูปแบบของอนุสัญญาต้นแบบองค์การสหประชาชาติ

อนุสัญญาภาษีซ้อนในแบบฉบับของ องค์การสหประชาชาติซึ่งองค์การสหประชาชาติได้เสนอแนวทางแตกต่างไปจากฉบับ OECD เพียงบางส่วนเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ประเทศที่กำลังพัฒนา และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม โดยเน้นสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น มีการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บที่แตกต่างกับฉบับของ OECD คือ⁴¹

- 1) ลดอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ลง
- 2) เพิ่มอำนาจในการจัดเก็บภาษี ณ ที่จ่ายแก่ประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น

หลักเกณฑ์และเนื้อหาในการจัดเก็บตามแบบองค์การสหประชาชาติความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งเป็นภาษีทางตรงในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และทุน ซึ่งมีเนื้อหาสาระและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บแบ่งเป็นหมวดหมู่ตามความเหมาะสมคล้ายๆ กับแนวของ OECD โดยมีขอบเขตของหลักเกณฑ์และเนื้อหา ดังนี้

⁴¹ สุธรรม จุฬารัตน์กร, “การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของบริษัทต่างประเทศ,”(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), หน้า87

หมวด 1 ขอบข่ายของความตกลงด้านบุคคลให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ด้านภาษีใช้บังคับจากเงินได้และทุนในรัฐแหล่งเงินได้

หมวด 2 เป็นบทที่ให้คำนิยามทั่วไป คำนิยามของคำว่าถิ่นที่อยู่มุ่งประสงค์ถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และคำนิยามของคำว่าสถานประกอบการถาวรซึ่งมีความหมายแตกต่างจากฉบับของ OECD

หมวด 3 การเก็บภาษีจากเงินได้ เช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากกำไรของธุรกิจ การขนส่งทางเรือ ทางน้ำภายในประเทศ และการขนส่งทางอากาศ วิสาหกิจในเครือเดียวกัน เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ การบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ค่าป่วยการของกรรมการ และค่าตอบแทนของผู้บริหารระดับสูง นักแสดง และนักศึกษา เงินบำนาญ ค่าตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวกับการบริการรัฐบาลและการจ่ายเงินประกันสังคม เงินที่ได้รับโดยนักศึกษาและผู้ฝึกงาน และเงินได้อื่นๆ

หมวด 4 การเก็บภาษีจากทุน ซึ่งมีการตกลงให้เก็บภาษีจากทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์จากส่วนประกอบอื่นๆ ของทุนของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา เป็นเรื่องที่ทั้งสองประเทศเจรจาตกลงกันเอง

หมวด 5 วิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งมีวิธียกเว้นและวิธีเครดิต

หมวด 6 เป็นบทพิเศษ การไม่เลือกปฏิบัติ วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

หมวด 7 เป็นบทสุดท้าย บทเฉพาะกาล การเริ่มบังคับใช้จะต้องให้การสัตยาบัน และการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสาร การเลิกใช้ เมื่อประเทศคู่สัญญาต้องการจะเลิกความตกลง เมื่อมีการบอกกล่าวการเลิกใช้ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 6 เดือน ก่อนวันสุดท้ายของปีปฏิทิน

2.2.2.3 **หลักเกณฑ์และเนื้อหาการจัดเก็บภาษีที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ**

เดิมหลักเกณฑ์และเนื้อหาในการจัดเก็บภาษีที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ซึ่งได้ยึดถือทั้งตามแนวร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับของ OECD และตามร่างอนุสัญญาฉบับองค์การสหประชาชาติ มาเป็นแนวทางในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบทบัญญัติต่างๆ ก็ขึ้นกับความเหมาะสมโดยคำนึงถึงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งมีข้อแตกต่างจากเนื้อหาของร่างฉบับ OECD ในบางข้อ โดยจัดรูปแบบเป็นตอนๆ ดังนี้⁴²

ตอนที่ 1 เป็นบททั่วไป กำหนดขอบข่ายด้านบุคคลให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ภาษีที่อยู่ในขอบข่ายได้แก่ ภาษีเก็บจากเงินได้ทุกชนิด จากบุคคลธรรมดาและจากนิติบุคคลกับภาษีที่เก็บจากทุน ซึ่งเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่ถือว่าเป็นทุน

การจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน

- 1) ภาษีที่ใช้บังคับในรัฐคู่สัญญา ซึ่งจะเก็บจากเงินได้ที่รัฐบาลไทยได้มีอนุสัญญากับต่างประเทศ ภาษีเก็บจากทุนและภาษีการค้า
- 2) ภาษีที่ใช้บังคับในประเทศไทยซึ่งจะเก็บจากภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ตอนที่ 2 เป็นบทบัญญัติจากการเก็บภาษีเงินได้และทุน

ตอนที่ 3 เป็นบทบัญญัติวิธีการจัดการการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งมี 4 วิธี คือ วิธีเครดิตเต็มที วิธีเครดิตธรรมดา วิธียกเว้นเต็มที และวิธียกเว้นแบบก้าวหน้า โดยมีการกำหนดมาตรการพิเศษไว้ในอนุสัญญาสำหรับประเทศที่เรียกว่า Tax Sparing เป็นมาตรการที่ทำให้ภาษีที่ได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนในประเทศหนึ่งด้วยเหตุผลพิเศษกว่าการยกเว้นธรรมดา และใช้เฉพาะกรณีจัดภาษีซ้อนที่กระทำโดยวิธีเครดิตเท่านั้น และเป็นการกำหนดจำนวนภาษีที่จะได้รับเครดิตในประเทศถิ่นที่อยู่นั่นเอง

ตอนที่ 4 บทพิเศษแห่งอนุสัญญา จะมีบทบัญญัติต้องการไม่เลือกปฏิบัติ วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ การช่วยเหลือในการจัดเก็บ การ

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า91-92

จำกัดการผ่อนผันเอกสิทธิ์ของเจ้าหน้าที่ทางการทูตและกงสุล และการขยายการใช้บังคับแก่อาณาเขตต่าง ๆ

ตอนที่ 5 เป็นบทบัญญัติสุดท้ายแห่งอนุสัญญา ซึ่งเป็นบทเฉพาะกาลของการเริ่มใช้บังคับและการเลิกใช้บังคับ

2.2.3 ขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

เมื่อพิจารณาถึงโครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จะเห็นได้ อย่างชัดเจนว่าจะต้องมีการกำหนดถึงขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อที่จะทำให้ทราบว่า ผู้ใด หรือภาษีประเภทใดที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ดังนั้นจึงพอที่จะแบ่งขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาออกได้เป็น 2 หัวข้อได้แก่

2.2.3.1 ขอบเขตการใช้บังคับอนุสัญญาด้านบุคคล(Personal Scope)

ขอบเขตการบังคับใช้ทางด้านบุคคลถือได้ว่าเป็นประเด็นที่สำคัญในการที่จะใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับการทำการละเมิดอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ซึ่งเป็นกรณีที่มีบุคคลที่สามที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแอบอ้างว่าตนเองเป็นผู้มีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์โดยวิธีการต่างๆเพื่อที่จะได้เข้าเกณฑ์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในภายหลัง อีกทั้งขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาเองยังสามารถที่จะใช้ เป็นสิ่งที่ไว้ป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้อีกด้วยซึ่งจะได้วิเคราะห์ ในบทต่อไป

เมื่อพิจารณาจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องปรากฏอยู่ในอนุสัญญาอยู่แล้วไม่ว่าจะเป็นอนุสัญญาที่ได้ต้นแบบมาจากOECD หรือขององค์การสหประชาชาติก็ตามโดยส่วนมากมักจะปรากฏอยู่ในข้อที่1. ในเรื่องขอบข่ายค่านบุคคล ของอนุสัญญา โดยเป็นการกำหนดถึงลักษณะ หรือคุณสมบัติของผู้ที่จะถือว่าเป็นผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับจะมีข้อความในข้อ1. ว่าอนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือทั้ง

สองรัฐ”⁴³ ซึ่งก็เป็นการแสดงให้เห็นหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าต้องการให้บุคคลผู้มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือมีภูมิลำเนาเพื่อการรักษาการในรัฐที่เป็นภาคีของอนุสัญญาดังกล่าวเท่านั้น ดังนั้นในทางกลับกันหากเป็นบุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามที่มีได้เป็นภาคีของอนุสัญญาดังกล่าวก็จะต้องไม่สามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวได้

การที่จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือมีภูมิลำเนาเพื่อการรักษาการในรัฐใดรัฐหนึ่งตามบทบัญญัติข้อหนึ่งของอนุสัญญาดังกล่าวโดยที่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนมากจะมีการกำหนดความหมายของ “ผู้มีถิ่นที่อยู่” เอาไว้ในข้อ 4 ของอนุสัญญา โดยอาศัยหลักการว่า “เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หมายถึง บุคคลใดผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่สถานที่ก่อสร้างสถานจัดการใหญ่ หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และรวมถึงรัฐคู่สัญญา และองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือส่วนราชการใดๆ ของรัฐนั้น แต่คำนี้มีให้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น”⁴⁴ แต่อย่างไรก็ตามอาจที่เกิดกรณีที่มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่ถือได้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสองรัฐ ซึ่งต้องมีกระบวนการในการที่จะกำหนดว่าบุคคลดังกล่าวถือได้ว่าเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ หรือมีภูมิลำเนาเพื่อการรักษาการที่รัฐใดต่อไป

ขอบเขตการบังคับใช้ด้านบุคคลสามารถที่จะแยกพิจารณา ดังนี้

ก. กรณีบังคับใช้แก่บุคคลธรรมดา

กระบวนการดังกล่าว ในกรณีบุคคลธรรมดา ให้ถือว่าที่อยู่ถาวรเป็นศูนย์กลางของผลประโยชน์ที่สำคัญเป็นอันดับหนึ่ง และมีสัญชาติเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาตามมา⁴⁵ ซึ่งหลักในการเขียนอนุสัญญาดังกล่าวจะมีวิธีการเขียนอยู่ 2 แบบด้วยกัน คือ

⁴³ ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษี

ซ้อน, หน้า 307

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน หน้า 308

⁴⁵ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 8-15, (นนทบุรี: ฝ่ายการพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), หน้า 471

- มีการกำหนดคำนิยามในเรื่องนี้เอาไว้ร่วมกับคำนิยามอื่นๆในบทนิยามทั่วไปโดยที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงไปว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนต้องอาศัยการตีความ โดยเมื่อพิจารณาจากจากคำว่า เพื่อประโยชน์ของภาษีไทย ทำให้ต้องกลับมาพิจารณาจากกฎหมายภายในของประเทศไทยว่าบุคคลดังกล่าวมีภาวะภาษีที่ต้องเสียให้ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่หรือไม่ เช่นในอนุสัญญาที่ทำกับประเทศสวีเดน และประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

- จะมีการกำหนดเอาไว้อย่างชัดเจนถึงหลักการดังกล่าวในอนุสัญญาเพื่อป้องกัน ปัญหาที่จะต้องอาศัยการตีความดังกล่าวในช่วงต้น เช่นในอนุสัญญาที่ทำกับประเทศเยอรมนี จะมีการกำหนดคำนิยามของคำว่า “คนชาติ”เอาไว้อย่างชัดเจน

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่าในกรณีของบุคคลธรรมดาที่อยู่ในขอบเขตบังคับใช้ของอนุสัญญาภาษีซ้อน อันจะมีผลเป็นผู้มีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฉบับนั้นๆ ได้แก่ บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งมีภาวะภาษีต่อรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่โดยที่รัฐดังกล่าวจะต้องเป็นรัฐที่เป็นภาคีในอนุสัญญาฉบับนั้นๆซึ่งหากพิจารณาตามกฎหมายไทยจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำประเทศอื่นๆ ก็คือบุคคลตามมาตรา 41วรรคที่สาม แห่งประมวลรัษฎากร ก็คือบุคคลผู้ซึ่งอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันภายในปีภาษีหนึ่งๆ ดังนั้นหากมีชาวต่างชาติที่เข้ามาอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วันก็ต้องถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีภาวะที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ในขณะเดียวกันก็เป็นผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาด้วย

ข. กรณีบังคับใช้แก่นิติบุคคล

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นในกรณีการบังคับใช้กับบุคคลธรรมดา ซึ่งหลักการดังกล่าวก็นำมาใช้กับกรณีนิติบุคคลด้วยเช่นเดียวกัน โดยในการกำหนดถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลมีหลักการในการพิจารณาอยู่ 2 หลักการได้แก่

- ถือตามการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลนั้น คือถ้าได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลที่ประเทศใดให้ถือว่าประเทศนั้นเป็นถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลดังกล่าวไม่ว่าจะได้ประกอบกิจการ หรือว่าได้รับเงินได้จากประเทศที่ทำการจดทะเบียนจัดตั้งหรือไม่ก็ตาม

- ถือตามแหล่งที่มีการบริหารจัดการ คือไม่ได้ถือว่าประเทศที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเป็นถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลดังกล่าว แต่จะต้องพิจารณาไปถึงการบริหารจัดการของนิติบุคคลดังกล่าวว่ามีการดำเนินการดังกล่าวที่ประเทศใดเช่น มีการตั้งสำนักงานใหญ่ที่ประเทศใด หรือมีการประชุมกรรมการบริษัทที่ประเทศใด ซึ่งอาจจะไม่ใช่ประเทศที่ได้ทำการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทก็เป็นได้

หากจะพิจารณาตามกฎหมายไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคแรกจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเทศไทยถือถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลตามประเทศที่ทำการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลตามหลักการแรก ซึ่งอาจจะเป็นช่องทางหนึ่งที่ทำให้เกิด การเลือกใช้อ่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ซึ่งจะพิจารณาในบทต่อไป

เนื่องจากการที่ประเทศไทยใช้หลักพิจารณาจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเป็นหลักทำให้มีประเด็นเกี่ยวกับสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศซึ่งเข้ามาตั้งในประเทศไทยแม้จะเข้ามาระยะเวลาานเท่าไรก็ตามก็ไม่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เช่นเดียวกันสำหรับบริษัทสาขาของประเทศไทยที่ไปตั้งยังต่างประเทศก็ยังถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยอยู่เนื่องจาก หลักการที่ว่าถิ่นที่อยู่ของบริษัทสาขาถือตามบริษัทสำนักงานใหญ่นั้นเอง แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่บริษัทในต่างประเทศดังกล่าวเข้ามาตั้งบริษัทสาขาในประเทศไทยโดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในประเทศไทย โดยบริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นเพียงผู้ถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งในประเทศไทย บริษัทสาขาดังกล่าวก็จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยจะถือว่าเป็น “บริษัทลูก” หรือ “บริษัทในเครือ” ของบริษัทในต่างประเทศเท่านั้น มิได้มีถิ่นที่อยู่ตามบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศแต่อย่างใดซึ่งเป็นช่องทางในการที่ให้นักลงทุน ทำการเลือกใช้อ่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ได้ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป

2.2.3.2 ขอบเขตการใช้บังคับอนุสัญญาด้านภาษี(Taxes Scope)

การพิจารณาขอบเขตการใช้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนนอกจากที่จะพิจารณาขอบเขตทางด้านบุคคลแล้วขอบเขตทางด้านภาษีก็เป็นอีกประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า ภาษีประเภทใดที่อยู่บังคับของอนุสัญญาฉบับดังกล่าวเนื่องจากแต่ละประเทศก็มีระบบภาษีที่แตกต่างกันและก็มี การเก็บภาษีที่แตกต่างกันรวมทั้งประเภทต่างๆของภาษีก็มีแตกต่างกันจึงจะต้องมีการระบุว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวจะครอบคลุมถึงภาษีอะไรบ้าง

โดยส่วนใหญ่แล้วอนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะมีข้อยกเว้นการใช้บังคับกับภาษีเงินได้เท่านั้นแต่ก็มีบางฉบับที่บังคับถึงภาษีประเภทอื่น เช่น ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น โดยที่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ จะมีบทบัญญัติในข้อ 2 ในอนุสัญญากำหนดให้ครอบคลุมแต่ภาษีที่เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ซึ่งตามกฎหมายไทยได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เท่านั้น ส่วนภาษีทางอ้อมต่างๆ เนื่องจากเป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บตามหลักอาณาเขตเท่านั้น ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงไม่มีปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้อนเนื่องจากรัฐแต่ละรัฐจะจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้แต่เพียงเงินได้ที่เกิดในประเทศนั้นๆ เท่านั้น

2.2.4 การบังคับใช้ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับกฎหมายในประเทศ⁴⁶

หากมีความขัดแย้งระหว่างอนุสัญญากับกฎหมายภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษี หรือมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายใน สถานการณ์บังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน มี 3 สถานะ

สถานะแรก ถือเสมือนกฎหมายภายใน อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน และถูกบังคับใช้ในประเทศคู่สัญญาเสมือนกฎหมายภายในประเทศ

สถานะที่สอง เหนือกว่ากฎหมายภายในประเทศ ในกรณีที่อนุสัญญากำหนดการะปฏิบัติในทางภาษีที่ดีกว่ากฎหมายภายใน ก็จะใช้อนุสัญญานั้นบังคับ โดยไม่คำนึงถึงกฎหมายภายใน

สถานะที่สาม ต่ำกว่ากฎหมายภายในประเทศ ในกรณีที่กฎหมายภายในกำหนดการะปฏิบัติทางภาษีที่ดีกว่าอนุสัญญา ก็จะใช้กฎหมายภายในนั้น บังคับโดยไม่คำนึงถึงอนุสัญญา

⁴⁶ สุธรรม จุฬารักษ์นกร, การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของบริษัทต่างประเทศ, หน้า 92

บทที่3

การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) และมาตรการตอบโต้การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure)

จากที่ได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาภาษีซ้อน และการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบทข้างต้นมาแล้ว ในส่วนนี้จะทำการศึกษาประเด็นทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษีอากรที่เรียกว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) โดยจะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็นสองส่วนใหญ่ๆ ได้แก่ การทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) และ มาตรการตอบโต้การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure) โดยจะทำการศึกษาในแง่มุมต่างๆไม่ว่าจะในต่างประเทศ หรือประเทศไทยเพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายของประเทศไทยต่อไป

3.1 การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping)

หากจะพิจารณาอย่างเป็นกลางถึงการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะพบว่า การกระทำนี้เป็นเพียงรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษีที่นักวางแผนภาษีใช้เพื่อลดภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นกับผู้ประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ ดังนั้นประเด็นที่ควรจะต้องพิจารณาได้แก่ ความหมายของการวางแผนภาษีอากร(Tax Planning) โดยสรุปได้ว่า หมายถึง การวางรูปแบบในการประกอบธุรกิจเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และชำระภาษีให้กับรัฐได้อย่างถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย หรือที่เรียกกันว่าวิธีการเสียภาษีอย่างประหยัด¹ ซึ่งการวางแผนภาษีสามารถที่จะถูกพิจารณาได้ทั้งในแง่ของการกระทำที่ถูกต้อง หรือไม่ถูกต้อง ดังนั้นการวางแผนภาษีจึงมีความเกี่ยวพันอย่างลึกซึ้งกับคำอีกสองคำได้แก่ “การหลบหลีกภาษี” (Tax Avoidance) และ “การหนีภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี” (Tax Evasion)

¹ สุพัตภา อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่1(กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2548),

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) เป็นการวางแผนภาษีอย่างหนึ่งซึ่งนักวางแผนภาษีจะอาศัยช่องว่าง หรือความบกพร่องของกฎหมายมาวางรูปแบบในการดำเนินธุรกิจเพื่อให้ผู้มีภาระทางภาษีไม่ต้องเสียภาษี หรือมีภาระทางภาษีที่ลดลงกว่าที่ที่ควรจะเป็น อย่างไรก็ตามมีข้อควรสังเกตรวม การกระทำดังกล่าวจะต้องกระทำภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย เพื่อให้การวางแผนทางภาษีดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบโดยกฎหมาย ตัวอย่างเช่น การตั้งนิติบุคคลขึ้นมาต่างหากเพื่อดำเนินการในธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งเพื่อลดจำนวนเงินได้อันจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานในการคิดภาษีของผู้มีภาระทางภาษี เพื่อที่จะทำให้ผู้มีภาระทางภาษีไม่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามระบบจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า

ส่วนประเด็น การหนีภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ย่อมจะต้องเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้ผู้มีภาระทางภาษี ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการวางแผนทางภาษีที่มีเจตนาในการละเมิดบทบัญญัติของกฎหมาย หรือขัดเจตนารมณ์ของกฎหมาย ยกตัวอย่างเช่นการจงใจแจ้งรายได้อันเป็นฐานในการคำนวณภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง เพื่อลดภาระทางภาษีที่จะเกิดขึ้น

ในความเห็นของข้าพเจ้าคิดว่าเป็นการยากที่จะพิจารณาว่า การทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทุกกรณี ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอันเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย หรือจะถือว่าเป็นการหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีอันเป็นการกระทำที่ขัดต่อกฎหมาย เนื่องจากเมื่อพิจารณาถึงรูปแบบในการวางแผนทางภาษีดังกล่าวอันจะได้กล่าวในส่วนต่อไปในบางกรณี หรือในบางประเทศ ถือว่าเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของประเทศนั้นๆ ถึงแม้ว่าอาจจะทำให้ประเทศดังกล่าวสูญเสียภาษีที่ควรจะได้รับไปก็ตาม อีกทั้งเมื่อพิจารณาในแง่ของเอกชนผู้ประกอบการย่อมมีสิทธิในการเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจซึ่งรวมถึงการเลือกประเทศที่จะใช้ในการประกอบธุรกิจอันเป็นองค์ประกอบสำคัญในการวางแผนทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งหากการกระทำดังกล่าวกระทำอยู่บนพื้นฐานที่ถูกต้องซึ่งในทางปฏิบัติเป็นการยากที่จะมาตัดสินว่าถูกต้องหรือไม่ การกระทำดังกล่าวย่อมถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีได้ ซึ่งก็ไม่ต่างจากการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาใหม่เพื่อลดฐานภาษี แต่

ถ้าพิจารณาได้ว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำโดยเจตนาทุจริต ก็ย่อมเป็นการหนีภาษี หรือ หลีกเลี่ยงภาษีอันเป็นการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งในหลายประเทศประเด็นนี้ยังเป็นที่ ถกเถียงกันซึ่งจะได้กล่าวในส่วนต่อไป

และเมื่อพิจารณาในตัวของการทำการเลือกใช้ออโต้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การที่กฎหมายภาษีภายในประเทศมิได้เป็นไปในทางเดียวกับข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ ได้ ถูกใช้เป็นพื้นฐานในการวางแผนทางภาษีระหว่างประเทศอย่างกว้างขวางในปัจจุบัน โดยการ วางแผนภาษีแบบหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการใช้ออโต้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่สำคัญได้แก่ การทำการเลือกใช้ออโต้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน Treaty Shopping โดยคำนี้ได้ถูกใช้ใน ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกโดยมีเจตนาเพื่อใช้แทนรูปแบบการวางแผนภาษีอย่างหนึ่ง ซึ่งมีความหลากหลายรูปแบบ ที่เป็นประเด็นข้อพิพาทในกระบวนการพิจารณาในศาลแพ่งของประเทศ สหรัฐอเมริกา²ซึ่งจะได้ขยายความในส่วนต่อไป

การทำ Treaty Shopping ถือว่าเป็นปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีการศึกษากัน เป็นเวลานานแล้วในต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นในแง่บวก หรือในแง่ลบ โดยถือได้ว่าเป็นประเด็นที่มี ความเห็นขัดแย้งกันในระดับนานาชาติ โดยเฉพาะการพิจารณาว่าการกระทำดังกล่าวถือว่าเป็น ปัญหาที่ควรได้รับการแก้ไขหรือไม่

แต่สำหรับในประเทศไทยยังถือได้ว่าเป็นเรื่องที่ไม่ได้รับความสนใจเท่าที่ควร ทำให้การศึกษา เกี่ยวกับกรกระทำดังกล่าวไม่เป็นที่แพร่หลาย ทั้งที่ในความเป็นจริงถือได้ว่าเป็นสิ่งที่เกิดได้ในทุกๆ ประเทศที่มีการใช้ออโต้สัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และรัฐบาลไทยเองในปัจจุบันนี้ก็มี การทำออโต้สัญญาดังกล่าว กับประเทศต่างๆกว่า 50 ประเทศซึ่งถือได้ว่าเป็นเครือข่ายทางภาษีที่ ค่อนข้างใหญ่ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงบรรดาประเทศต่างๆที่ประเทศไทยมีการติดต่อทาง การค้าระหว่างกัน ก็มีอีกหลายประเทศที่ยังไม่มีการเจรจาเพื่อจัดทำออโต้สัญญาเพื่อการเว้นการ

² Simon M. Haug, "The United State policy of stringent Anti-Treaty-Shopping provision," *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, (March, 1996):.204

เก็บภาษีซ้อน ซึ่งก็อาจจะเป็นปัจจัยหนึ่งที่จูงใจให้นักลงทุนจากประเทศดังกล่าวเลือกที่จะทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อสิทธิประโยชน์ในทางธุรกิจของตน และเมื่อพิจารณาถึงลักษณะนโยบายทางภาษีของประเทศไทยแล้วในบางประเด็นก็อาจที่จะตีความได้ว่า กรมสรรพากรเองก็ยอมให้มีการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ เพื่อที่จะให้ธุรกิจบางอย่างของประเทศไทยสามารถที่จะแข่งขันกับประเทศต่างๆได้ หรือเพื่อที่จะเป็นการดึงดูดการลงทุนก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามก็ควรที่จะต้องมีการศึกษาถึงผลที่เกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ ด้วย

3.1.1 ความหมายของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping)

ในปัจจุบันนี้จะเห็นได้ว่า มีการใช้คำว่า Treaty Shopping เพื่ออธิบายถึงธุรกรรมที่มีลักษณะของจุดมุ่งหมายในการแสวงหาผลประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการเจาะจงอนุสัญญาที่ต้องการ โดยอาศัยการสอดแทรกของบุคคล หรือนิติบุคคลให้เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าว

เมื่อพิจารณาถึงความหมาย หรือการใช้ของคำว่า Treaty Shopping ในระดับสากลจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ายังไม่มีประเทศใดเลยที่มีการใช้คำดังกล่าวใน ตัวยกกฎหมายอนุสัญญาทางภาษี หรือแม้แต่ในคำตัดสินของศาล แม้แต่ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่เป็นประเทศที่นำประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับ Treaty Shopping” มาพิจารณาเป็นที่แรก และถือได้ว่าเป็นประเทศที่ให้ความสำคัญในประเด็นปัญหานี้มากที่สุด ดังจะเห็นได้จากมีการใช้คำๆนี้ในการอธิบายลักษณะของธุรกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการทำTreaty Shopping ในสิ่งพิมพ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเป็นอย่างมาก หรือแม้แต่กระทั่งในปี 1986 ก็ได้เริ่มมีการนำคำๆนี้เข้าสู่กระบวนการร่างกฎหมายTax Reform Act แต่อย่างไรก็ตามก็ยังไม่มีการยอมรับคำๆนี้โดยทั่วไปอย่างแพร่หลาย¹

¹ Helmut Becker and Felix J Wurm, *Treaty Shopping: An Emerging and Various Countries*, (Newyork: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989), p.310

แต่ในปัจจุบันนี้จะเห็นได้ว่าได้มีการให้ความสนใจในการทำ treaty shopping กันมากขึ้นโดยสังเกตได้จาก จำนวนที่เพิ่มขึ้นของบทความหรือสิ่งพิมพ์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้มีจำนวนสูงขึ้น อีกทั้งการที่หลายๆประเทศได้ถูกกดดันจากประเทศมหาอำนาจให้มีการต่อต้านการกระทำ Treaty Shopping ของนักวางแผนภาษี จากการให้ความสนใจที่เพิ่มขึ้นทำให้สังเกตได้ว่าได้มีการใช้คำว่า Treaty Shopping โดยทั่วไปในบทความหรือสิ่งพิมพ์ทางภาษีอากรของประเทศที่ไม่ได้ใช้ภาษาอังกฤษเป็นภาษาแม่ อย่างไรก็ตามแม้ว่าคำดังกล่าวได้มีการใช้กันมากขึ้นจนเริ่มที่มีความแพร่หลายแต่คำว่า Treaty Shopping ก็ยังคงไม่ได้รับการพิจารณาให้เป็นชื่อที่สามัญโดยทั่วไปของปัญหาดังกล่าว ซึ่งเมื่อพิจารณาในส่วนของผู้เชี่ยวชาญทางภาษีระหว่างประเทศก็ค่อนข้างที่จะใช้คำดังกล่าวเหมือนกับเป็นเพียงคำที่ไว้ใช้อ้างอิงเมื่อพิจารณาถึงกลุ่มของข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเป็นการทำ Treaty Shopping เท่านั้น

แต่อย่างไรก็ตามได้มีการให้คำนิยามของ Treaty Shopping ไว้โดย International Tax Glossary ในปี 1996ซึ่งถอดความเป็นภาษาไทยได้ดังนี้

การวิเคราะห์ข้อบทในอนุสัญญาภาษี แล้ววางรูปแบบของธุรกรรม หรือกิจการไปในทางที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ เจาะจงจากอนุสัญญาภาษี คำนี้มักใช้ในสถานการณ์ที่บุคคลซึ่งมิใช่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีระหว่างกัน ได้จัดตั้งองค์กรขึ้นในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีกับอีกประเทศหนึ่งเพื่อที่จะทำให้ตนได้รับสิทธิประโยชน์บางอย่างจากอนุสัญญาภาษี²

อย่างไรก็ตามในปี 2000 International tax glossary ได้ให้คำนิยามให้ซึ่ง มีความกระชับและชัดเจนกว่าเดิมซึ่งถอดความเป็นภาษาไทยได้ดังนี้

การใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีตามอนุสัญญา โดยวิธีการที่ใช้โดยปกติคือการใช้นักคนที่มีถิ่นที่อยู่ในอย่างแท้จริงในประเทศภาคีตามอนุสัญญาเป็นตัวกลาง³

² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่1(กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 209

³ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p.168

สำหรับประเทศไทยจากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่ายังไม่มีการให้ความสนใจในเรื่องของ Treaty Shopping เท่าที่ควรถึงแม้ว่าในปัจจุบันนี้จะเริ่มมีวารสารหรือสิ่งพิมพ์ทางภาษีอากรที่มีการอ้างถึงเรื่องนี้อยู่บ้างก็ตามแต่ก็ถือว่าเป็นจำนวนน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับประเด็นทางภาษีอากรในเรื่องอื่นๆ มีผลให้ยังไม่มีการบัญญัติความหมายของคำว่า Treaty Shopping เป็นภาษาไทยเอาไว้อย่างเป็นทางการซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทางผู้วิจัยใคร่ที่จะขอแปลความเป็นภาษาไทยว่า การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

3.1.1.1 ที่มาการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (treaty Shopping)

เมื่อระบบเศรษฐกิจของโลกเริ่มที่จะมีการพัฒนาในลักษณะที่เป็นไปในทางการค้าเสรีระหว่างกันมากขึ้น การแข่งขันทางการค้าการลงทุนก็ย่อมมีสูงขึ้นไม่ว่าจะเป็นในระดับของตัวบุคคล หรือรัฐบาลของประเทศต่างๆ ดังจะเห็นได้จากการที่ประเทศต่างๆหันมาออกนโยบายต่างๆอันจะเป็นการดึงดูดนักลงทุนให้เข้ามาทำธุรกิจในประเทศของตนเพื่อดึงเงินตราให้ไหลเข้าสู่ประเทศ ซึ่งนโยบายทางภาษีถือว่าเป็นสิ่งที่จูงใจนักลงทุนได้อย่างมาก เนื่องจากในการทำธุรกิจภาษีอากรถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการประกอบธุรกิจในหลายๆครั้งที่ภาษีอากรจะเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้ผู้ประกอบการคนหนึ่ง ได้เปรียบผู้ประกอบการอีกคนหนึ่งเนื่องจากการมีต้นทุนที่ต่ำกว่า

ดังนั้นจึงไม่แปลกที่ธุรกิจขนาดใหญ่โดยเฉพาะธุรกิจข้ามชาติทั้งหลายจะต้องมีการอาศัยนักวางแผนภาษีในการจัดรูปแบบของการทำธุรกิจเพื่อให้ห้องค์กรของตนได้ประโยชน์ทางภาษีให้มากที่สุด โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบในการทำธุรกิจระหว่างประเทศจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าการที่ธุรกิจดังกล่าวจะต้องกระทำโดยมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับประเทศตั้งแต่สองประเทศ หมายความว่าจำเป็นต้องมีระบบการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องอย่างน้อย สองระบบขึ้นไปด้วยเช่นกันเพราะประเทศแต่ละประเทศย่อมที่จะต้องมีกฎหมายภาษีเป็นของตนเอง ซึ่งอาจจะมีผลคล้ายคลึง หรือแตกต่างกับประเทศอีกประเทศที่เป็นคู่ค้าด้วยก็เป็นได้ แต่สิ่งที่จะ

เป็นอุปสรรคอย่างแน่นอนในการค้าดังกล่าว ก็คือภาวะภาษีที่จะต้องเพิ่มมากขึ้น เพราะโดยส่วนใหญ่แล้วผู้ประกอบการจะต้องประสบปัญหาในเรื่องการเสียภาษีทั้งจากประเทศที่ตนเข้าไปลงทุน อันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศอันเป็นที่อยู่ของตน ดังนั้นการวางแผนภาษีเพื่อที่จะสร้างความได้เปรียบในการประกอบธุรกิจจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก นอกจากนี้จากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่าการที่รัฐบาลจากประเทศต่างๆเองก็มีความพยายามสร้างแรงจูงใจนักลงทุนให้เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศของตนโดยอาศัยนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งในบางประเทศอาจจะมีการตั้งให้ดินแดนบางแห่งของตนเป็นบริเวณที่ไม่มีการจัดเก็บภาษี หรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากที่เรียกว่าดินแดน Tax Haven ซึ่งปัจจัยทั้งหลายเหล่านี้เป็นสิ่งที่ทำให้นักลงทุนทั้งหลายจำเป็นต้อง ต้องมีการวางแผนในการประกอบธุรกิจให้รอบครอบซึ่งในบางครั้งผู้ประกอบการบางคนอาจจะอาศัยช่องว่างที่เกิดขึ้นจากการที่มีความแตกต่างกันในระบบการจัดเก็บภาษี มาสร้างความได้เปรียบในการดำเนินธุรกิจโดยไม่ชอบก็เป็นได้

ซึ่งจากที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น การที่ประเทศต่างๆต้องการที่จะจัดปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเพื่อเป็นการลดอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการค้าการลงทุนระหว่างประเทศนั้น การทำข้อตกลงทวิภาคีในรูปแบบของ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็เป็นวิธีการหนึ่งที่ประเทศต่างุญนิยมใช้เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยหากพิจารณาจากลักษณะการจัดทำข้อตกลงดังกล่าว จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า อนุสัญญาดังกล่าวมักเกิดจากการตกลงของคู่สัญญาเพียงสองประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศอาจจะมีรูปแบบอนุสัญญาของตนเองอยู่ก่อน ที่อาจเกิดจากการดัดแปลงโดยอาศัยหลักการตามร่างต้นแบบของอนุสัญญา ที่จัดทำโดยประเทศสมาชิกในโครงการเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ(Organization for Economic Cooperation and Development) หรือที่เรียกโดยย่อว่า OECD หรือในบางอนุสัญญาอาจใช้ต้นแบบที่จะทำโดยโครงการสหประชาชาติ(UN) ก็ตาม แต่อย่างไรก็ดีในแต่ละประเทศที่ทำการเจรจา ก็จะต้องมีการดัดแปลงบทบัญญัติต่างๆที่อยู่ในร่างต้นแบบ ให้สอดคล้องและเหมาะสมกับความต้องการของแต่ละประเทศคู่สัญญาหรือระบบการจัดเก็บภาษีอากรภายในของแต่ละประเทศ ทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็มีความแตกต่างกัน ตามแต่ละประเทศคู่สัญญา แต่ละประเทศได้ทำการตกลงกัน ดังนั้นในอนุสัญญาแต่ละฉบับก็จะมีจุดเด่นหรือมีการให้สิทธิ

ประโยชน์แก่คู่สัญญาที่แตกต่างกัน จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าไม่มี อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนใดที่จะสมบูรณ์แบบหรือดีที่สุดในโลก อนุสัญญาแต่ละฉบับต่างก็มีข้อดีและข้อด้อยของตนเองขึ้นอยู่กับมุมมองและความต้องการของแต่ละประเทศ

จากการที่อนุสัญญาแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน หากพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาแต่ละฉบับก็ย่อมที่จะต้องการให้ผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเป็นบุคคลที่อนุสัญญามุ่งหวังที่จะให้เป็นผู้มีสิทธิซึ่งก็ได้แก่บุคคลของประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญานั้นๆ เนื่องจากในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ละฉบับประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญาต่างก็ต้องมีการให้สิทธิประโยชน์ที่เป็นการต่างตอบแทนกันจึงอาจจะเป็นการไม่สมควรที่บุคคลจากประเทศที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาจะเข้ามาได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยไม่มีการให้สิทธิประโยชน์ต่างตอบแทนเหมือนดังประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญา แต่ถ้าหากพิจารณาในแง่ของการลงทุนทำธุรกิจผู้ลงทุนต่างก็ต้องการกำไรหรือผลประโยชน์ที่ได้รับตอบแทนให้มากที่สุด ดังนั้นผู้ลงทุนแต่ละคนต่างก็ต้องการที่จะลดต้นทุนในการประกอบธุรกิจของตนให้ต่ำที่สุด ซึ่งภาระทางภาษีถือได้ว่าเป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจอย่างหนึ่ง ดังนั้นผู้ลงทุนแต่ละคนต่างก็พยายามที่จะหาหนทางให้ตนมีภาระทางภาษีที่ต่ำที่สุดเพื่อที่จะได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจ ดังนั้นจึงมีผู้ลงทุนบางคนอาศัยการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีของตน โดยอาศัยสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ทั้งที่จริงแล้วตนเองมิใช่บุคคลผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวเพราะมิใช่บุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นภาคีตามอนุสัญญาแต่อาศัยการแฝงตัวในลักษณะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีของอนุสัญญาอันเป็นการหาประโยชน์จากอนุสัญญาโดยมิชอบ ซึ่งการกระทำดังกล่าวบางครั้งอาจทำให้ผู้ลงทุนไม่มีภาระทางภาษีหลงเหลืออยู่เลยก็เป็นได้

3.1.1.2 ประวัติความเป็นมาของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping)⁴

การทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้เกิดขึ้นมาเป็นเวลานานแล้วโดยมีการใช้คำว่า Treaty Shopping เพื่อระบุถึงการกระทำดังกล่าวได้เป็นครั้งแรกในกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งได้มีการใช้ขึ้นเพื่ออธิบายถึงพฤติกรรมซึ่งคู่กรณีของคดีในศาล ที่พยายามจะวางแผนภาษีโดยการเลือกที่จะเข้ารับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ตนเองไม่มีสิทธิ และต่อมาได้มีนักกฎหมายชื่อ David Rosenbloom (ทนายความภาษีระหว่างประเทศในกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาตั้งแต่ 1977-1981) ได้ระบุวันที่เป็นจุดเริ่มต้นของคำดังกล่าวได้แก่เดือนเมษายนปี 1971 ในการประชุมเพื่อพิจารณาถึง Offshore Tax Havens ที่จัดโดยสภาครองเกสของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเวลาดังกล่าวเป็นเพียงระยะเวลาที่มีการสร้างคำว่า Treaty Shopping ขึ้นมา แต่ถ้าจะพิจารณาในเรื่องการกระทำ การวางแผนภาษีในลักษณะดังกล่าวย่อมต้องเกิดขึ้นก่อนระยะเวลาข้างต้น โดยสังเกตได้จากในประมาณช่วงต้นปี 1945 อนุสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ ได้มีการสร้างมาตรการที่เกี่ยวกับการละเมิดอนุสัญญา และในปี 1985 อนุสัญญาภาษีของเยอรมัน และลักเซมเบิร์กได้ตัดบริษัท Holding Company ของประเทศลักเซมเบิร์กออกจากผู้ที่สามารถมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา นอกจากนี้ OECD เองก็เริ่มมีการพิจารณาถึงปัญหานี้ตั้งแต่ปี 1961 ซึ่งผลในการพิจารณาประเด็นดังกล่าวได้ถูกรวบรวมอยู่ใน บันทึกที่ 9 ใน Commentary ของมาตราที่ 1 อนุสัญญาต้นแบบของ OECD ปี 1977

⁴ Helmut Becker and Felix J Wurm, Treaty Shopping: An Emerging and Various Countries, pp.1-4

3.1.1.3 รูปแบบของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

(Treaty Shopping)

จากที่ได้กล่าวในข้างต้นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนทางภาษี ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะกำหนดรูปแบบที่ตายตัวของการกระทำนี้ได้เนื่องจากนักวางแผนภาษีจะต้องวางรูปแบบในการทำธุรกิจตามวัตถุประสงค์ และองค์ประกอบที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังไม่มีกรอบนิติความหมายอย่างเป็นทางการของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพราะเป็นการยากลำบากในการที่จะหาคำนิยามที่ชัดเจนแน่นอนของการกระทำดังกล่าว โดยส่วนใหญ่ในการใช้คำดังกล่าวจะเป็นการใช้เพื่ออธิบายถึงรูปแบบของธุรกรรมที่ผู้มีภาวะภาษีได้ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษตามที่ตนเองต้องการ ดังนั้นจึงควรที่จะต้องพิจารณาถึงรูปแบบต่างๆที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามทุกรูปแบบที่เกิดขึ้นก็ยังคงต้องเป็นการกระทำเพื่อวัตถุประสงค์หลักตามที่กล่าวไปแล้วในข้างต้น นั่นคือการวางแผนภาษีเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ตนไม่ใช่ผู้มีสิทธิโดยชอบ

เมื่อพิจารณาถึงการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) จากที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อข้างต้น จะเห็นว่าการกระทำดังกล่าวก็เป็นการวางแผนภาษีประเภทหนึ่ง ดังนั้นการกระทำดังกล่าวจึงต้องมีการวางแผนให้เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ซึ่งจะต้องพิจารณาจาก ประเด็นแรกคือความคุ้มค่าในการปฏิบัติตามแผนการดังกล่าวเนื่องจากการกระทำทุกอย่างจะต้องมีการลงทุนและสองความเสี่ยงในการที่จะดำเนินการตามแผนดังกล่าว ทำให้การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีรูปแบบที่หลากหลายตามแต่สถานการณ์ที่เกิดขึ้น โดยการศึกษาในส่วนนี้ผู้ทำวิจัยใคร่ขอยกตัวอย่างต่างๆที่เกิดขึ้นตั้งแต่อดีต ซึ่งเป็นรูปแบบพื้นฐานที่ต่อมาได้ถูกประยุกต์ใช้ในสถานการณ์ต่างๆอย่างมากมาย โดยได้แบ่งตัวอย่างในการศึกษาดังนี้

ก. รูปแบบพื้นฐานการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในระดับนานาชาติ

1. รูปแบบที่ใช้บริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ในการดำเนินการ

การทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบนี้เป็นรูปแบบที่ผู้มีภาวะภาษีจะอาศัยการตั้งนิติบุคคลซึ่งเรียกว่า Conduit company เพื่อใช้ในการวางแผนภาษี ดังนั้นประเด็นแรกที่จะต้องพิจารณาได้แก่ Conduit Company ซึ่ง International Tax Glossary ในปี 1996 ไม่มีการให้คำนิยามของ Conduit company ซึ่งถอดความเป็นภาษาไทยได้ดังนี้⁵

บริษัทที่ถูกตั้งขึ้นมาเพื่อใช้ในแผนการหลีกเลี่ยงภาษี โดยอาศัยเงินได้ที่ถูกจ่ายโดยบริษัท ต่อบริษัทส่งผ่าน(Conduit) และเงินได้นั้นจะถูกแจกจ่ายใหม่อีกครั้งโดยบริษัทส่งผ่านดังกล่าวต่อผู้ถือหุ้นของบริษัท ในรูปแบบของเงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ ฯลฯ โดยปกติแล้วบริษัทส่งผ่านดังกล่าวจะถูกจัดตั้งในสถานที่ที่มีอัตราภาษีที่ตนเองต้องการ เช่นการจัดตั้งในดินแดน Tax Haven หรือในประเทศที่ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลในอัตราที่ต่ำ และมีเครือข่ายอนุสัญญาภาษีที่ให้ประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจ โดยผู้ที่ก่อตั้ง Conduit Company ต่างก็มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นช่องทางเงินได้เพื่อได้รับสิทธิประโยชน์ของอนุสัญญาทางภาษีที่ตนเองต้องการ ข้อสำคัญของ Conduit Company คือทำให้บุคคลผู้ซึ่งไม่มีสิทธิตามกฎหมายสำหรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว

Conduit Company อาจจะถูกใช้ในการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ทั้งในรูปแบบ Direct Conduit หรือ Stepping Stone Conduit ซึ่งทั้งสองรูปแบบมีความแตกต่างในการใช้ Conduit Company โดยในรูปแบบ Direct Conduit นี้ทำการใช้ Conduit Company เพื่อการยกเว้นจากภาษีในประเทศตัวกลางนั่นเอง แต่ในรูปแบบ Stepping Stone เป็นการลดภาระภาษีในประเทศนั้นๆ โดยเทคนิคการใช้ค่าใช้จ่ายที่เท่ากัน

⁵ Susan M. Lyons, International Tax Glossary, -3rd edition (IBFD Publications BV, 1996).

ในการจัดตั้งนิติบุคคลที่ใช้เป็นตัวกลางสำหรับการทำการเลือกใช้อุสรุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน นักวางแผนโดยส่วนใหญ่จะพิจารณาถึงสถานที่ที่ใช้ในการจัดตั้งโดยพิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้⁶

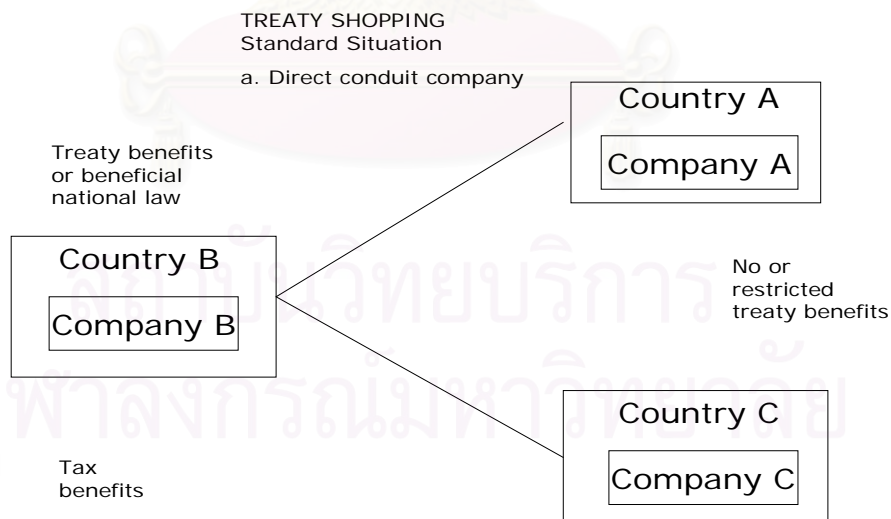
- มีเครือข่ายอนุสรุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่กว้างขวาง เพื่อที่จะใช้ในการบรรเทาหรือยกเว้นภาระภาษีจากเงินได้ที่บริษัทตัวกลางได้รับ
- ไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่จ่ายออกไป
- ไม่มีการเก็บภาษีทรัพย์สิน
- ไม่มีข้อห้ามถึงThin Capitalization
- ไม่มีกฎหมายพิเศษต่างๆ ในการป้องกันการเลี่ยงภาษี
- เป็นสถานที่ที่มีระบบการสื่อสารที่ดี รวมถึงระบบนายหน้า และธนาคารของท้องถิ่นที่ดี
- มีความมั่นคงทางเศรษฐกิจและการเมือง (รวมถึงอัตราแลกเปลี่ยนที่คงที่ด้วย)
- ไม่มีการควบคุมในเรื่องของการบริวารเงินตรา

จากปัจจัยต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้น คงเป็นการยากที่จะหาสถานที่ที่มีคุณสมบัติทั้งหมดตามที่กล่าวมาได้ แต่อย่างไรก็ตามปัจจัยต่างๆ ข้างต้นเป็นสิ่งที่นักวางแผนภาษีทั้งหลายใช้เป็นเหตุจูงใจในการที่จะเลือกสถานที่ใดที่หนึ่งเพื่อใช้เป็นสถานที่ที่ใช้ในการตั้งบริษัทตัวกลางโดยพิจารณาให้เหมาะสมกับสถานการณ์ และประโยชน์ตอบแทนที่สูงที่สุดที่ผู้ประกอบการต้องการที่จะได้รับ ซึ่งจากการศึกษารูปแบบต่างๆ ที่เกิดขึ้นพอที่จะแยกได้ดังนี้

⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสารณ์ ปีที่46, ฉบับที่11(พ.ย. 2542):53

1.1 Direct Conduit Company

การทำการเลือกใช้อ่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการ
การใช้บริษัทส่งผ่าน(Conduit Company) ในรูปแบบนี้เป็นรูปแบบที่ไม่ซับซ้อนและง่ายต่อการ
อธิบายถึงรูปแบบของการทำการเลือกใช้อ่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมากที่สุด ซึ่งจาก
นิยามของConduit Company ข้างต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าในการเลือกใช้อ่อนุสัญญาเพื่อการ
เว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบ Direct Conduit Company นี้เป็นการที่ผู้ประกอบการเลือกใช้
Conduit Company โดยเข้าไปก่อตั้งบริษัทดังกล่าวโดยตรงในประเทศที่สามารถได้รับสิทธิ
ประโยชน์ทางภาษีอากรจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ผู้ประกอบการต้องการเพื่อ
ใช้เป็นตัวกลางในการรับเงินได้จากประเทศอีกประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญาดังกล่าวเพื่อลด
อัตราภาระภาษี ก่อนที่จะส่งต่อให้แก่ผู้ที่มีภาระภาษีที่แท้จริงที่อยู่ในสถานะผู้ถือหุ้น ในรูปแบบเงิน
ปันผลหรือรูปแบบอื่นๆในประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่แห่งที่แท้จริงของผู้ประกอบการซึ่งอาจจะมีสิทธิ
ประโยชน์ทางภาษีอีกหรือไม่ก็ได้ ซึ่งมีตัวอย่างที่สามารถอธิบายโดยแผนภาพดังนี้



รูปที่ 1 ตัวอย่างการใช้Conduit Company

จากแผนภาพข้างต้นเป็นสถานการณ์ที่มีประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง อยู่สามประเทศไปดังนี้ได้แก่ประเทศ A, ประเทศ B และประเทศ C โดยตามข้อเท็จจริงประเทศ B ได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กับประเทศ C โดยอนุสัญญาดังกล่าวได้ให้สิทธิแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B ซึ่งได้แก่ บุคคลธรรมดา และนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของประเทศ B เป็นผู้ที่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวสำหรับเงินได้ที่ถูกส่งมาจากประเทศ C ซึ่งเมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ทางภาษีระหว่างประเทศ A กับประเทศ C จะเห็นว่ามิได้มีการตกลงทำอนุสัญญาทางภาษี หรือข้อตกลงทางภาษีอื่น ๆ ระหว่างกันเอาไว้เลย (หรือหากว่ามีการทำเอาไว้ก็เป็นการทำสิทธิประโยชน์ที่ต่ำกว่าอนุสัญญาฉบับอื่น) แต่เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ทางภาษีระหว่างประเทศ A กับประเทศ B จะเห็นว่ามีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน หรืออาจจะมีการให้สิทธิประโยชน์ในกฎหมายภาษีภายในประเทศ A เองสำหรับเงินได้ที่ถูกส่งมาจากประเทศ B ดังนั้นในการวางแผนภาษีโดยการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบนี้ นักลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ที่ต้องการที่จะลงทุนในประเทศ C นักลงทุนดังกล่าวจึงดำเนินการก่อตั้งนิติบุคคล (Conduit Company) ในประเทศ B เพื่อให้บริษัทดังกล่าวมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศ B และ C จากเงินได้ที่ถูกส่งจากประเทศ C ซึ่งหลังจากที่เงินได้ดังกล่าวถูกจ่ายมายังบริษัทในประเทศ B แล้วจึงค่อยแจกจ่ายผลกำไรของบริษัท ไปยังผู้ประกอบการที่แท้จริงซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ดังนั้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ดังกล่าวสามารถที่จะลดภาระทางภาษีที่จะต้องถูกจัดเก็บบนเงินได้ที่ได้รับจากประเทศ C โดยการอาศัยการจัดตั้งนิติบุคคลสอดแทรกไปในประเทศ B แทนที่จะลงทุนโดยตรงในประเทศ C เพียงอย่างเดียว

จากการนำตัวอย่างข้างต้นมาวิเคราะห์จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า การที่นักลงทุนคนใดคนหนึ่งต้องการที่จะเข้าทำธุรกิจในประเทศใดประเทศหนึ่งสิ่งที่นักลงทุนจะต้องพิจารณาด้วยอยู่เสมออีกคือภาระทางภาษีอากรเนื่องจากภาระภาษีถือได้ว่าเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจ ซึ่งจากข้อเท็จจริงจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าการที่นักลงทุนในประเทศ A ต้องการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศ C นั้นแต่ระหว่างประเทศทั้งสองไม่มีการทำอนุสัญญาทางภาษี หรือข้อตกลงใดๆ ที่เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีใดๆ เลย นักลงทุน

ดังกล่าวจึงทำการวางแผนในการดำเนินธุรกิจเพื่อลดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นให้น้อยลงโดยทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งจากการพิจารณาจากผลประโยชน์ต่างๆที่จะได้รับจากหลายอุสสัญญาที่ตนสนใจที่จะเข้าไปใช้ประโยชน์ จึงเลือกที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่จัดทำโดยประเทศB กับประเทศC เนื่องจากประเทศB ได้มีการทำอุสสัญญาทางภาษี หรือข้อตกลงทางภาษีกับประเทศA และยิ่งถ้าในประเทศB นั้นมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำแล้วยังเป็นผลให้เกิดความได้เปรียบในการประกอบธุรกิจมากขึ้นจนถึงขนาดที่ว่าเงินได้ที่ได้รับจากประเทศC เมื่อมาถึงมือของผู้ประกอบการในประเทศA แล้วอาจจะไม่มีภาระภาษีเลยก็ได้ ซึ่งจากข้อเท็จจริงข้างต้นนักลงทุนดังกล่าวจึงเข้าไปตั้งนิติบุคคลในประเทศBตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายของประเทศB เช่นจากตัวอย่างทำในรูปของบริษัทในประเทศB ซึ่งตามหลักการทางกฎหมายแล้วบริษัทดังกล่าว ย่อมถือว่ามีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากผู้ลงทุนประเทศA และถือว่าเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศBด้วย ซึ่งหากว่าพิจารณาในทางปฏิบัติจะพบว่าอย่างไรก็ตามอำนาจบริหารบริษัทดังกล่าวก็ยังเป็นของผู้ลงทุนในประเทศA ดังนั้นผู้ลงทุนดังกล่าวจึงสามารถที่จะบริหารบริษัทดังกล่าวให้ดำเนินธุรกิจในประเทศC ซึ่งเป็นประเทศเป้าหมายที่ต้องการเข้าไปลงทุนเหมือนกันว่าตนดำเนินการในประเทศA และเมื่อมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศC และมีการส่งเงินได้ดังกล่าวมายังบริษัทในประเทศ B แล้ว เงินได้ดังกล่าวย่อมที่จะต้องได้รับลดหย่อนภาระภาษีตามที่กำหนดไว้ในอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่จัดทำโดยประเทศB กับประเทศC เนื่องจากบริษัทในประเทศB ในฐานะผู้ได้รับเงินได้ดังกล่าวเป็นผู้ที่มีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาฉบับดังกล่าว หลังจากนั้นผู้ลงทุนในประเทศA จึงค่อยให้บริษัทในประเทศB ทำการโอนเงินได้ดังกล่าวให้แก่ตนในรูปแบบของเงินปันผลหรือรูปแบบอื่นๆ ซึ่งเป็นเรื่องของการส่งเงินจากประเทศ B มายังประเทศA ซึ่งก็มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างกันทำให้นักลงทุนดังกล่าวได้รับประโยชน์มากขึ้นไปอีก ซึ่งในบางกรณีการดำเนินการในลักษณะนี้อาจจะถึงขั้นทำให้ไม่มีภาระภาษีในเงินได้ที่รับจากประเทศC เลยก็เป็นได้ ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะแตกต่างออกไปหากว่าผู้ลงทุนในประเทศA เข้าไปดำเนินการธุรกิจในประเทศC โดยตรงโดยไม่มีการผ่านประเทศ B ก่อน

ดังนั้นจากการวิเคราะห์ข้างต้น ประเด็นที่สำคัญที่สุดในการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในรูปแบบนี้คือจะต้องมีการสร้างบุคคลขึ้นมาเป็นตัวกลางในการดำเนินการทางธุรกิจและเป็นตัวส่งผ่านเงินได้ ซึ่งมักจะเป็นการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาใหม่(Conduit Company)ในประเทศที่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากประเทศที่จะเข้าไปดำเนินธุรกิจเพื่อที่จะให้นิติบุคคลดังกล่าวเป็นตัวแปรในการลดภาระทางภาษีในประเทศที่เข้าไปก่อตั้ง ซึ่งประเด็นที่สำคัญคือการตั้งนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องมีสภาพเป็นนิติบุคคลต่างหากแยกจากผู้ลงทุนที่แท้จริง ดังนั้นการตั้งนิติบุคคลในลักษณะที่เป็นบริษัทสาขาจึงไม่ใช่เป็นการดำเนินการตามวิธีการนี้เนื่องจากบริษัทสาขาถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกับบริษัทแม่จึงมีถิ่นที่อยู่เดียวกับบริษัทแม่ตนเอง ดังนั้นการจัดตั้งบริษัทตัวกลางดังกล่าวจึงมักจะอยู่ในลักษณะของบริษัทลูกเป็นส่วนใหญ่เนื่องจากจะมีลักษณะเป็นนิติบุคคลแยกจากบริษัทแม่จึงสามารถที่จะมีถิ่นที่อยู่แตกต่างจากบริษัทแม่อันจะสามารถเข้ารับสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ตนเองต้องการได้

1.2. Stepping-Stone Conduit Company

สำหรับการวางแผนภาษีในลักษณะนี้ก็ยังคงเป็นการใช้การจัดตั้งบริษัทส่งผ่าน(Conduit Company)ในการดำเนินการเหมือนกับวิธีการแรก โดยการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบนี้ก็ยังคงเป็นการจัดรูปแบบในการดำเนินการทางธุรกิจเพื่อให้เกิดประโยชน์ในการลดภาระทางภาษีที่ในความเป็นจริงผู้ประกอบการมีหน้ารับผิดชอบ โดยอาศัยการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาเป็นตัวกลางในการส่งผ่านซึ่งเงินได้ที่เกิดจากการเข้าประกอบกิจการในประเทศที่ต้องการเข้าไปลงทุนสู่ผู้ประกอบการซึ่งผู้มีเงินได้ที่แท้จริงเหมือนกับรูปแบบข้างต้นเพียงแต่ว่า ในรูปแบบนี้ค่อนข้างที่มีความซับซ้อนในทางปฏิบัติมากกว่ารูปแบบแรก ที่เป็นการตั้งนิติบุคคลขึ้นเป็นตัวกลางในการส่งผ่านเงินได้โดยตรง ซึ่ง International Tax Glossary ในปี 1996ได้มีการให้คำนิยามของ Stepping-Stone Conduit Companies ซึ่งถอดความเป็นภาษาไทยได้ดังนี้⁷

⁷ Susan M, Lyons, *International Tax Glossary*,

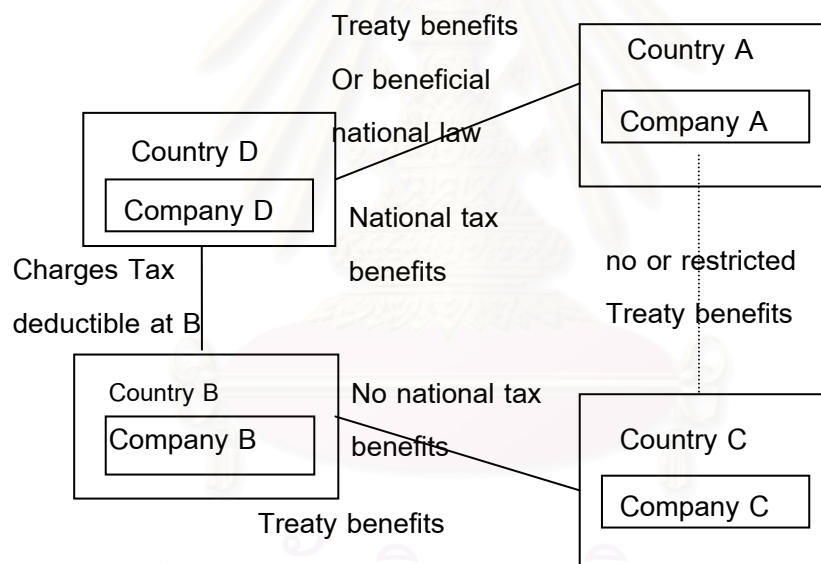
เป็นคำที่ใช้อธิบายถึงบริษัทตัวกลางที่ถูกก่อตั้งเพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ของอนุสัญญาทางภาษีระหว่างสองประเทศ โดยการเข้าร่วมของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม ตัวอย่างเช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศA และประเทศB ได้ระบุการยกเว้นการเก็บภาษีจากดอกเบี้ยที่จ่ายจากประเทศA ถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศB ส่วนประเทศC ซึ่งเป็นดินแดนTax haven และมีได้มีการทำอนุสัญญาทางภาษีใดๆกับประเทศA และประเทศB เลย แต่เพื่อที่จะได้สิทธิประโยชน์จากมาตรการใน อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศA และประเทศB บริษัทแม่ในประเทศC กำหนดให้บริษัทลูกในประเทศB กู้ยืมเงินจากตน โดยให้นำเงินดังกล่าวไปปล่อยกู้ต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศA โดยการดำเนินการนี้บริษัทลูกในประเทศB ต้องให้กู้ในจำนวนเงินซึ่งเท่ากับที่ยืมมาที่และมีอัตราดอกเบี้ยที่เท่ากัน ซึ่งในทางปฏิบัติบริษัทลูกต้องรับผิดชอบต่อภาษีในประเทศB บนดอกเบี้ยที่บริษัทได้รับ แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการกำจัดความรับผิดชอบดังกล่าวออกไป เนื่องจากเงินได้ของบริษัทลูกซึ่งต้องถูกจัดเก็บภาษีถูกลดลงถึงศูนย์โดยการจ่ายดอกเบี้ยไปสู่บริษัทแม่ ซึ่งตามข้อเท็จจริงประเทศB ไม่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยที่จ่ายไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ บริษัทแม่ในประเทศAซึ่งได้รับยกเว้นจากภาษีภายในประเทศบนเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ ดังนั้นบริษัทแม่จึงได้ใช้อนุสัญญาระหว่างประเทศA และประเทศB ในลักษณะstepping stone เพื่อให้ได้รับดอกเบี้ยจากประเทศAโดยปราศจากการเก็บภาษีของประเทศ A หรือประเทศอื่นๆ”

จากตัวอย่างข้างต้น สำหรับบริษัทส่งผ่านตามตัวอย่างนี้สามารถเรียกได้อีกอย่างว่าเป็น Conduit Finance Company⁸ ซึ่งจากข้อเท็จจริงหากว่าบริษัทแม่ในประเทศC เป็นผู้ปล่อยกู้ให้แก่บุคคลในประเทศA โดยตรงจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าบริษัทแม่ในประเทศC จะต้องมีภาระภาษีจากดอกเบี้ยที่เป็นเงินได้ของบริษัทอย่างแน่นอน เนื่องจากระหว่างประเทศA กับประเทศC ต่างก็ไม่ได้มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างกัน ดังนั้นจึงได้ทำการวางแผนในการทำธุรกรรมดังกล่าวเพื่อที่จะลดภาระทางภาษีลง โดยในเมื่อระหว่างประเทศA และ B ต่างก็มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยที่จ่าย

⁸ พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ,” สรรพกรสารสน์ ปีที่46 ,ฉบับที่11(พ.ย.2542): 54

จากประเทศA มาประเทศB ดังนั้นเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าว จึงให้บริษัทลูกในประเทศB เป็นผู้ทำสัญญาเงินกู้และปล่อยเงินกู้ให้แก่บุคคลในประเทศA เนื่องจากบริษัทลูกในประเทศB ถือได้ว่าเป็นบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศB โดยมีสภาพบุคคลที่แยกจากบริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ C ในทางกฎหมายถือได้ว่ามีอำนาจในการดำเนินการ และทำธุรกรรมต่างๆในนามตนเองได้ ทั้งนี้หากพิจารณาในความเป็นจริงแล้วจะพบว่าการกระทำต่างๆก็อยู่ในอำนาจการควบคุมของบริษัทแม่ที่เป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่อยู่ดี การดำเนินการโดยบริษัทลูกหาพิจารณาในแง่ธุรกิจก็ไม่แตกต่างจากการดำเนินการโดยบริษัทแม่เนื่องจากเป็นกลุ่มธุรกิจเดียวกัน ซึ่งในการที่บริษัทลูกปล่อยกู้โดยที่นำเงินที่ให้กู้มาจากบริษัทแม่โดยมีการตกลงที่จะให้ดอกเบี้ยในอัตราที่เท่ากันกับที่จะได้รับจากผู้กู้ในประเทศA เพื่อให้ผลสุดท้ายแล้วรายได้ทั้งหมดของบริษัทลูก (เงินที่ได้จากผู้กู้) จะได้เท่ากับรายจ่ายของบริษัท(เงินที่ต้องจ่ายคืนให้บริษัทแม่)เพื่อให้ตัวบริษัทลูกไม่มีกำไรที่จะสามารถถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศB ได้ ซึ่งภาษีเงินได้ในนิติบุคคลจะจัดเก็บจากกำไรของบริษัท(ซึ่งในกรณีนี้มีปัจจัยอื่นๆที่จะต้องควบคุมเช่นอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศทั้งหมดจะต้องเท่ากันเพื่อไม่ให้เกิดส่วนต่างของเงินได้อันจะกลายเป็นกำไรซึ่งเป็นเรื่องที่ยากมากในทางปฏิบัติ) ซึ่งการที่บริษัทแม่ในประเทศC จะได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวจากบริษัทลูกโดยปราศจากภาวะภาษีเลยนั้นจะต้องปรากฏว่ากฎหมายในประเทศB ต้องอนุญาตให้สามารถหักดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายได้เต็มจำนวน และไม่มีเก็บภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการส่งดอกเบี้ยออกไปผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เพื่อให้ดอกเบี้ยดังกล่าวปราศจากภาวะภาษี ทั้งในส่วนของการส่งจากประเทศA มาประเทศB และจากประเทศ B มาประเทศC ซึ่งจากการที่ประเทศC เป็นTax Haven ยิ่งทำให้สุดท้ายเงินได้ที่ได้รับยังมีภาวะภาษีที่น้อย หรือไม่มีเลยก็เป็นได้ ซึ่งตามตัวอย่างนี้จะเห็นได้ว่าเป็นไปได้ยากที่จะเกิดขึ้นได้จริงในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นการยากที่จะสามารถหากประเทศที่มีคุณสมบัติเหมือนประเทศB ที่เหมาะสมในการจัดตั้งบริษัทตัวกลาง เพราะนอกจากจะต้องมีเครือข่ายอนุสัญญาทางภาษีกับประเทศเป้าหมายที่เอื้อประโยชน์ และยังคงต้องเป็นประเทศที่มีกฎหมายภาษีภายในยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้เต็มที่ และไม่มีเก็บภาษี ณ ที่จ่ายในดอกเบี้ยที่จ่ายไปยังผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ อีกทั้งปัญหาในเรื่องของอัตราแลกเปลี่ยนที่เท่ากันเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาส่วนต่างในการแลกเปลี่ยนเงินตราซึ่งแทบเป็นไปไม่ได้เลย

อีกตัวอย่างหนึ่งของรูปแบบ Stepping-Stone Conduit Company ประเทศ A มิได้มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศ C หรืออนุสัญญาของประเทศ A อนุญาตเฉพาะสิทธิประโยชน์ที่ผูกจำกัด แต่ประเทศ A ได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศ D หรืออาจมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยกฎหมายภายในบนเงินได้ที่ได้รับจากประเทศ D ก็ได้ ซึ่งในขณะเดียวกันประเทศ D เองเป็นประเทศที่ให้สิทธิพิเศษทางภาษีต่อบริษัทที่จัดตั้งภายในประเทศหรือมีลักษณะเป็นดินแดน Tax Haven ประเทศ B ย่อมให้นำเงินที่ส่งให้บริษัทในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ และได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศ C ซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีบนเงินได้ที่ถูกส่งมาจากประเทศ C เมื่อมีผู้ประกอบการรายหนึ่งในประเทศ A ต้องการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศ C นักวางแผนภาษีจึงวางแผนในการดำเนินธุรกิจตามแผนภาพดังต่อไปนี้



รูปที่ 2 ตัวอย่าง Stepping Stone Conduit Company

จากแผนภาพข้างต้น จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้ประกอบการที่มีบริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A โดยเข้าไปจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศ D ซึ่งเป็นดินแดน Tax Haven ซึ่งบริษัทลูกในประเทศ D ได้เข้าไปเป็นเจ้าของบริษัทลูกในประเทศ B ซึ่งบริษัทในประเทศ B เป็นบริษัทที่เข้าไปดำเนินการประกอบธุรกิจในประเทศ C โดยอาจจะเข้าไปตั้งบริษัทอีกบริษัท ใน

ประเทศC เพื่อจัดการธุรกิจก็ได้ โดยหลังจากบริษัทในประเทศC ได้กำไรก็จะส่งเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ไปยังบริษัทในประเทศB ซึ่งเงินดังกล่าวจะปราศจากภาษีเนื่องจากเงินดังกล่าว ได้รับสิทธิตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการยกเว้นภาษี โดยเมื่อบริษัทในประเทศ B ได้รับเงินได้ดังกล่าวโดยปกติก็จะต้องมีภาระทางภาษีในเงินได้ดังกล่าวแต่อย่างไรก็ตาม เหมือนกับตัวอย่างข้างต้นบริษัทในประเทศB โอนเงินได้ทั้งหมดไปยังบริษัทในประเทศD ทำให้ ภาระภาษีในเงินได้จำนวนดังกล่าวหมดไปเนื่องจากไม่มีเงินได้อันเป็นกำไรของบริษัทมาคำนวณ ภาษีอีกต่อไป โดยเงินได้ดังกล่าวเมื่อถูกส่งมายังบริษัทในประเทศD แล้วก็จะไม่มีภาระภาษีใน ประเทศอีกเนื่องจากว่าประเทศD เป็นTax Haven เมื่อถึงจุดนี้จะเห็นว่ารูปแบบที่กล่าวมาทั้งหมด คล้ายคลึงกับตัวอย่างข้างต้นเป็นอย่างมากโดยรูปแบบตามตัวอย่างนี้ อาจจะถูกใช้ในกรณีที่บริษัท แม่ที่แท้จริงมีได้ตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นดินแดนTax Havenเหมือนกับกรณีแรก ซึ่งในตัวอย่างนี้ หากบริษัทในประเทศD จะส่งเงินได้ไปยังบริษัทแม่ในประเทศA ก็ได้โดยเงินได้ดังกล่าวก็จะ ปราศจากภาษีเนื่องจากอนุสัญญาภาษีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศD กับ ประเทศA ทำให้เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับจากประเทศC มาถึงผู้ประกอบการในประเทศA ได้โดยไม่มี ภาระภาษีเลย หรือว่ามีในจำนวนที่น้อยมาก

ซึ่งในรูปแบบนี้ในบางกรณีผู้ประกอบการอาจไม่ต้องการที่จะให้ เงินได้ดังกล่าวจะต้องมาถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศของตนเองในอัตราที่สูง ผู้ประกอบการอาจที่จะเลือกให้มีการเก็บเงินได้ดังกล่าวเอาไว้ที่บริษัทในประเทศD ซึ่งเป็นดินแดนTax Havenเพื่อป้องกันการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง โดยการกระทำดังกล่าวเรียกว่าเป็นการกักเก็บ กำไรเอาไว้ในต่างประเทศจนกระทั่งให้บริษัทแม่มีคำสั่งให้นำเงินได้ดังกล่าวไปลงทุนในที่ใดที่หนึ่ง

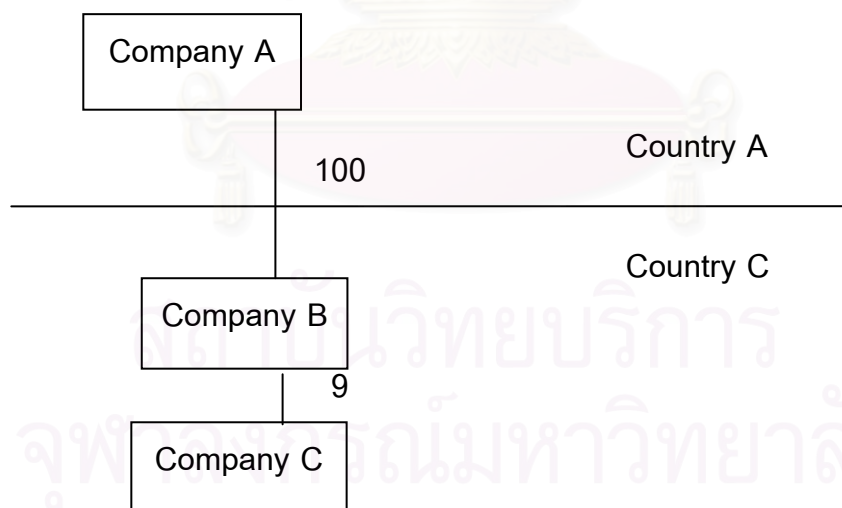
2. Bilateral Relations

รูปแบบของการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนใน ลักษณะนี้เป็นการแสดงถึงตัวอย่างปลีกย่อยอื่น ๆ ที่มีการทำขึ้นในต่างประเทศเพื่อแสดงให้เห็นถึง ความหลากหลายในการวางแผนภาษีเพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ

ภาษีซ้อนที่ตนเองไม่มีสิทธิในความเป็นจริง อย่างไรก็ตามรูปแบบดังต่อไปนี้ก็มีใช้รูปแบบที่พบได้บ่อยเหมือนรูปแบบข้างต้น ซึ่งได้นำมาเป็นตัวอย่างในการวิเคราะห์ที่อยู่ 2 แบบได้แก่⁹

2.1 The same country holding structure

ในกรณีนี้จะมีประเทศที่เกี่ยวข้องเพียงแค่สองประเทศซึ่งก็เป็นประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งคู่เพียงแต่ว่าในบางครั้งอนุสัญญาทางภาษีอาจจะไม่ได้อนุญาตสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เป็นผู้ถือหุ้นส่วนน้อย แต่เมื่อพิจารณาถึงกฎหมายภาษีภายในประเทศจะพบว่าเงินปันผลเป็นเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ถ้าเงินปันผลดังกล่าวถูกรับโดยบริษัทอื่นภายในประเทศ ดังนั้นนักลงทุนจากต่างประเทศจึงทำการจัดตั้งบริษัทหนึ่งสอดแทรกในประเทศที่ต้องการลงทุนโดยถือหุ้นในบริษัทอื่นๆที่ได้ทำการลงทุนในส่วนสุดท้าย ภายใต้ผลประโยชน์ทางภาษีตามโครงสร้างการลงทุนเช่นนี้ ทำให้ผู้เป็นหุ้นส่วนส่วนน้อยที่เป็นชาวต่างประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญาสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้ ซึ่งมีฉะนั้นแล้วจะไม่มีสิทธิสำหรับผลประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าว



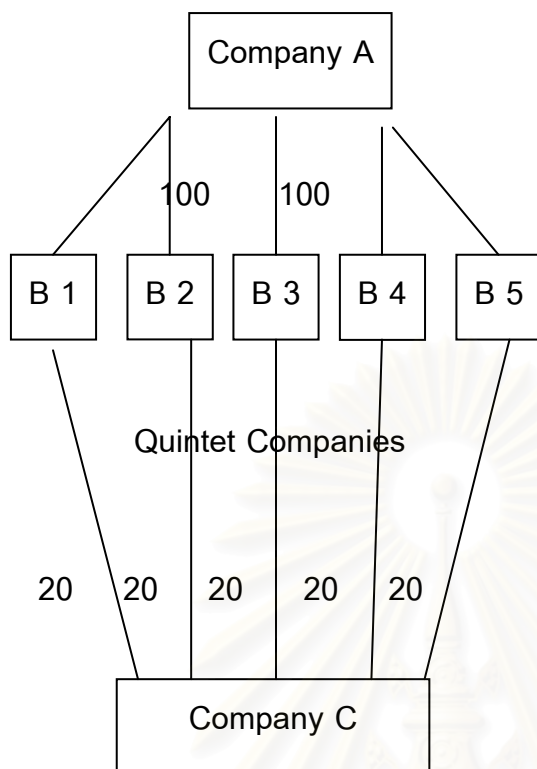
รูปที่ 3 ตัวอย่าง Same Country Holding

⁹ Helmut Becker, Felix J Wurn. 1989. Treaty Shopping : An Emerging and Various Countries. New York : Kluwer Law and Taxation Publishers, page4-5

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า ถ้าหากบริษัท A ในประเทศ A เข้าไปลงทุนโดยการถือหุ้นในบริษัท C ในประเทศ C อันเป็นหุ้นส่วนน้อยเมื่อมีการปันผลจากกำไรของบริษัท C คืนสู่ บริษัท A โดยตรงย่อมจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ประเทศ A ทำไว้กับประเทศ C เนื่องจากตามอนุสัญญาดังกล่าวระบุไว้ว่าจะไม่ให้สิทธิในการบรรเทาภาระภาษีในเงินปันผลต่อผู้ที่ถือหุ้นส่วนน้อยที่เป็นชาวต่างชาติ อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงกฎหมายภายในของประเทศ C กลับพบว่าภาษีในเงินปันผลจะถูกจัดเก็บในอัตราที่ต่ำถ้าหากเงินปันผลดังกล่าวถูกจ่ายไปยังอีกบริษัทหนึ่งภายในประเทศโดยไม่มีภาระจนถึงจำนวนการถือหุ้นขั้นต่ำเอาไว้ ดังนั้นบริษัทในประเทศ A จึงทำการจัดตั้งบริษัทส่งผ่านชื่อบริษัท B ในประเทศ C เพื่อให้บริษัทดังกล่าวเข้าไปถือหุ้นในบริษัท C ต่อไป เมื่อมีการปันผลกำไรจากบริษัท C มายังบริษัท B เงินปันผลดังกล่าวก็ย่อมจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ และเมื่อบริษัท B ส่งเงินปันผลดังกล่าวให้กับบริษัท A ก็ย่อมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้จัดทำเอาไว้เนื่องจาก บริษัท B ได้ถูกถือหุ้นทั้งหมด โดยบริษัท A ในประเทศ A

2.2 The quintet structure

โครงสร้างการลงทุนนี้จะเป็นที่รู้จักเฉพาะในประเทศเยอรมัน โดยบ่อยครั้งที่อนุสัญญาทางภาษีของประเทศเยอรมันมีการยกเลิกผลประโยชน์ทางภาษีบนเงินปันผลที่ถูกจ่ายโดยบริษัทในเยอรมัน ถ้าเงินปันผลเหล่านี้ได้ส่งไปยังบริษัทต่างประเทศ และบริษัทต่างประเทศดังกล่าวถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละยี่สิบห้า ในบริษัทในประเทศเยอรมัน อย่างไรก็ตาม บริษัทต่างประเทศซึ่งถือหุ้นทั้งหมด ของจำนวนหุ้นของบริษัทเยอรมันอาจสอดแทรกบริษัทลูก จำนวนห้าบริษัทซึ่งจะถูกดำเนินการภายใต้กฎหมายของประเทศที่บริษัทตั้งอยู่ ซึ่งในการถือหุ้นแต่ละบริษัทจะมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้า ของหุ้นในบริษัทเยอรมันเพื่อผลประโยชน์จากอนุสัญญาทางภาษี



รูปที่ 4 ตัวอย่าง Quintet Structure

จะเห็นว่าตามตัวอย่างนี้จะเป็นการพิจารณาในมุมมองกลับจากตัวอย่างข้างต้น โดยตามตัวอย่างนี้จะเป็นกรณีที่อนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะไม่อนุญาตให้บริษัทจากต่างประเทศที่เข้ามาถือหุ้นจำนวนมากได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากเงินปันผลดังนั้นบริษัท A จึงจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศตนเองจำนวน 5 บริษัท ได้แก่ บริษัท B1, B2, B3, B4, และ B5 เพื่อให้ทั้ง 5 บริษัทนี้เข้าไปถือหุ้นในบริษัท C บริษัทละร้อยละยี่สิบซึ่งจะทำให้แต่ละบริษัทได้ถือหุ้นไม่เกินร้อยละยี่สิบห้าทำให้มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ได้ทำเอาไว้

จะเห็นว่าตามตัวอย่างนี้จะเป็นการพิจารณาในมุมมองกลับจากตัวอย่างข้างต้น โดยตามตัวอย่างนี้จะเป็นกรณีที่อนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะไม่อนุญาตให้บริษัทจากต่างประเทศที่เข้ามาถือหุ้นจำนวนมากได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากเงินปันผลดังนั้นบริษัท A จึงจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศตนเองจำนวน 5 บริษัท ได้แก่ บริษัท B1, B2, B3, B4, และ B5 เพื่อให้ทั้ง 5 บริษัทนี้เข้าไปถือหุ้นในบริษัท C บริษัทละร้อยละยี่สิบ ซึ่งจะทำให้แต่ละบริษัทได้ถือหุ้นไม่เกินร้อยละยี่สิบห้าทำให้มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ได้ทำเอาไว้

ข. รูปแบบการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

สำหรับการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทยในทางปฏิบัติอาจจะมีการทำโดยการจัดตั้งบริษัทส่งผ่านในประเทศที่มีการทำอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย หรือในดินแดน Tax Haven ที่ได้มีการจัดทำอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการได้รับผลประโยชน์จากอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนบนทุกๆธุรกรรมที่บริษัทไทยเข้าร่วมกับบริษัทที่ไม่ได้มีสิทธิประโยชน์ หรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ต่ำ กับประเทศไทย ซึ่งบริษัทส่งผ่านดังกล่าวจะเป็นตัวเชื่อมธุรกรรมต่างๆให้มีจุดเกาะเกี่ยวกับประเทศไทยซึ่งทำให้ผลประโยชน์ต่างๆของอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ถูกใช้เนื่องจากการที่เข้าไปตั้งบริษัทในประเทศที่เป็นภาคีในอุสสัญญากับประเทศไทย

เมื่อพิจารณาถึงการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติของประเทศไทยจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ามักเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น โดยการใช้บริษัทส่งผ่านที่จัดตั้งในประเทศที่เป็นภาคีอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยมาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่ทำการซื้อขายหุ้นกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากข้อเท็จจริงตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15266 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2531, หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/20141 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2533 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3104 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547 โดยจากการวิเคราะห์หนังสือกรมสรรพากรดังกล่าวพบว่ากรมสรรพากรยอมรับให้มีการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย เพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาในผลประโยชน์จากการโอนหุ้นได้ ซึ่งโดยปกติการที่บริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยได้จ่ายเงินที่เป็นผลประโยชน์จากการโอนหุ้นไปให้แก่บุคคลหรือนิติบุคคลต่างประเทศ ผลประโยชน์ดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียน

ผู้ถือหุ้นจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น โดยที่บริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ดังกล่าวจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการหักและนำส่งภาษีในอัตราร้อยละสิบห้า ต่อกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับตั้งแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ทำการจ่ายเงินตามมาตรา 70 เว้นแต่จะมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น จากหลักการนี้ในหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/15266 ได้ระบุว่าในกรณีที่บริษัทนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ในต่างประเทศได้ทำการสั่งให้บริษัทนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ในประเทศไทยทำการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยที่ไม่ได้เปิดเผยว่าตนเองกระทำการแทนบริษัทใดเช่นนี้ จะถือว่ากำไรจากการซื้อขายหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นของบริษัทนายหน้าในต่างประเทศซึ่งถ้าประเทศที่บริษัทนายหน้าดังกล่าวไม่มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัทนายหน้าในประเทศไทยจะต้องเป็นผู้ที่ทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าว ในกรณีกลับกัน ถ้าหากกรณีที่บริษัทนายหน้าในต่างประเทศได้ทำการแจ้งชื่อของลูกค้ำของตนว่าเป็นบริษัทที่จดทะเบียนตามประเทศใดๆก็ตาม ก็จะต้องถือว่ากำไรจากการขายหุ้นจะต้องเป็นของบริษัทที่เป็นลูกค้ำโดยตรงซึ่งเมื่อนายหน้าในการขายหุ้นได้โอนกำไรไปให้บริษัทที่เป็นลูกค้ำโดยตรงก็ต้องพิจารณาว่าประเทศที่บริษัทลูกค้ำดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยหรือไม่ซึ่งถ้าหากว่ามีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการให้สิทธิประโยชน์ใดๆไว้ก็ต้องเป็นไปตามนั้น นอกจากนี้ใน หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/3104 ก็มีความเห็นในลักษณะที่เป็นการสนับสนุนความเห็นข้างต้น โดยจากข้อเท็จจริงตามหนังสือฉบับดังกล่าวกรมสรรพากรได้ถือว่าบริษัทในต่างประเทศที่เป็นผู้ถือหลักทรัพย์ที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแม้ว่าจะเป็นการถือแทนลูกค้ำของตนโดยมีชื่อเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น โดยที่บริษัทดังกล่าวไม่มีหน้าที่อื่นใดนอกจากการมีชื่อในฐานะเจ้าของหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น โดยผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงจากการค้าหลักทรัพย์ได้แก่ลูกค้ำของบริษัทที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่เดียวกับบริษัทดังกล่าว แต่ถ้าบริษัทดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้กระทำกับประเทศไทย ผลประโยชน์ที่เกิดจากการขายหลักทรัพย์ที่บริษัทนายหน้าส่งไปให้บริษัทผู้ถือหลักทรัพย์ดังกล่าว ย่อมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับนั้นๆได้กำหนดไว้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าผลประโยชน์ดังกล่าวจะถูกส่งต่อไปยังบุคคลอื่นอันเป็นผู้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริงในผลประโยชน์ดังกล่าวหรือไม่

จากแนวความเห็นของกรมสรรพากรตามหนังสือกรมสรรพากรดังกล่าวจึงพอที่จะสรุปได้ว่าประเทศไทยเองก็มีการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ อีกทั้งมุมมองในปัจจุบันของกรมสรรพากรก็มีการยอมรับในการวางแผนภาษีในลักษณะดังกล่าวโดยกรมสรรพากรได้เปิดโอกาสให้นักลงทุนในประเทศต่างที่ต้องการที่จะมาลงทุนในการซื้อหลักทรัพย์ในประเทศไทยสามารถที่จะอาศัยบริษัทที่จัดตั้งในประเทศที่มีข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยในการยกเว้นการเก็บภาษีจากผลประโยชน์ในการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เช่นประเทศสหราชอาณาจักร^{*} หรือประเทศสิงคโปร์^{**} เป็นต้น โดยให้อำนาจในการเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น และทำการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยผลกำไรจากการทำธุรกรรมดังกล่าวจะไม่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศไทยแต่อย่างไร โดยบริษัทดังกล่าวก็จะทำการส่งผลประโยชน์ดังกล่าวต่อผู้ลงทุนต่อไป ซึ่งจากแนวคิดที่ดูเหมือนว่ากรมสรรพากรไทยยอมรับการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวอาจจะเกิดจากการที่รัฐบาลไทยยังต้องการที่จะกระตุ้นการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติเพื่อให้ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถที่จะแข่งขันกับตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอื่นได้ แต่อย่างไรก็ตามแนวความคิดนี้ก็เป็นเพียงแนวทางที่เกิดจากหนังสือกรมสรรพากรอันไม่ใช่กฎหมายที่มีสภาพบังคับผูกมัดกรมสรรพากรตายตัวไม่ เมื่อวันหนึ่งที่มีความต้องการในเรื่องนโยบายการค้าการลงทุนเปลี่ยนไปแนวทางข้างต้นก็อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงก็เป็นได้

ข้อสังเกตอย่างหนึ่งคือการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ได้เกี่ยวข้องกับเฉพาะเงินได้ หรือค่าใช้จ่ายประเภทใดประเภทหนึ่ง หากแต่ว่าหมายถึงการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งไม่ควรจะได้รับความเป็นจริง ดังนั้นจึงไม่เป็นการแปลกแต่อย่างใดที่เทคนิคการวางแผนภาษีประเภทนี้จะถูกใช้ควบคู่ไปกับการวางแผนทางภาษีในวิธีอื่นๆ เช่น Thin capitalization, Group service หรืออื่น ๆ

^{*} อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเก็บภาษีซ้อนในข้อ 14

^{**} อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ ในข้อ 13

วัตถุประสงค์ของการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางทฤษฎีอาจจะเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ทั้งหลายของอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่ในทางปฏิบัติแล้วการลดภาษีหัก ณ ที่จ่ายถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของการวางแผนภาษีโดยวิธีนี้ ผู้มีภาระทางภาษีจะจัดรูปแบบของ ธุรกิจโดยการใช้บริษัทส่งผ่านในประเทศที่เป็นภาษีของอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อที่จะลดภาษีหัก ณ ที่จ่ายบนเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ และเงินได้อื่นที่คล้ายคลึงกันที่ถูกจ่ายโดยบริษัทที่มีภาระทางภาษีที่สูง ซึ่งพอที่จะพิจารณาการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายไทยได้ดังนี้¹³

การใช้การเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อวัตถุประสงค์ ในการกักเก็บเงินได้ ในกรณีนี้ นักลงทุนไม่ได้ถือหุ้นโดยตรงในบริษัทในไทย(ที่ตั้งขึ้นใหม่) แต่ถือโดยทางอ้อมโดยผ่านบริษัทส่งผ่านที่จะถูกเรียกว่า “Holding company” โดยในการลงทุนระดับระหว่างประเทศมีการกระทำเช่นนี้เนื่องจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายบนเงินปันผลที่ไม่มีการบรรเทาภาระภาษีโดยอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมมีอัตราที่สูงกว่าการได้รับการบรรเทาโดยอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในอีกด้านหนึ่งอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้บรรเทาภาษีหัก ณ ที่จ่ายบนเงินปันผลที่ผู้ลงทุนได้รับภายหลังจากบริษัทที่มีภาระภาษีที่สูง อย่างไรก็ตามในประเทศไทยไม่มีอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่มากกว่าอัตราที่จัดเก็บตามกฎหมายภายในคือร้อยละสิบ ดังนั้นจึงไม่มีประเด็นที่จะเกิดประโยชน์จากอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในกรณีนี้ แต่หุ้นในบริษัทในไทยที่ถูกขายต่อผู้ซื้อชาว กรณีนี้ภาษีผู้มีเงินได้อาจจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละสิบห้า โดยวิธีการหัก ณ ที่จ่าย ถ้าหุ้นดังกล่าวไม่ได้ถูกขายในตลาดหลักทรัพย์(ในกรณีบุคคลธรรมดา) อย่างไรก็ตามจะไม่มี การจัดเก็บภาษีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวในกรณีที่มีอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในลักษณะที่เหมือนกับอุสสัญญาต้นแบบของOECD โดยบทบัญญัติในข้อที่13 มีเพียงประเทศที่ผู้ขายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตามสำหรับกรณี Capital Gain บนหุ้น อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับเช่นอุสสัญญาเพื่อการเว้น

¹³ Edvin van der Bruggen, Current Trends in Asian and International Business Taxation,(Bangkok: Nitithum, 2001), pp.74-76

การเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับ ประเทศเบลเยียม, ประเทศฝรั่งเศส, ประเทศเยอรมัน, ประเทศอิตาลี, ประเทศเกาหลี, ประเทศเนเธอร์แลนด์, ประเทศนอร์เว, ประเทศสิงคโปร์ และ สหราชอาณาจักร จะมีการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี ดังนั้นผู้เสียภาษีดังกล่าวอาจจะพยายาม ขอรับสิทธินั้นโดยการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในอนุสัญญาดังกล่าว

การทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนบน ดอกเบี้ย ตามกฎหมายไทยดอกเบี้ยเงินกู้ที่จ่ายโดยบริษัทในประเทศไทยให้แก่ชาวต่างชาตินั้น จะถูกจัดเก็บภาษีอัตราร้อยละสิบห้า ซึ่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสามารถลดภาระ ภาษีดังกล่าวลงได้ แต่เพียงกรณีที่มีการกีดกันว่าถูกอนุญาต หรือถูกค้ำประกันโดยธนาคาร ภายในประเทศของอีกประเทศหนึ่ง (โดยจะจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบ) ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่ จะมีการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อให้เข้าคุณสมบัติข้างต้น

การทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในกรณี ค่าสิทธิ เงินได้ต่างๆที่ถูกจ่ายเพื่อการได้รับหรือการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา จะถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า ภายใต้กฎหมายไทยถ้าหากว่ามีการจ่ายเงินดังกล่าวให้แก่ ชาวต่างชาติ แต่กรณีภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีผลประโยชน์อยู่สอง ประการที่ผู้มีสิทธิจะได้รับ โดยอันดับแรกคือในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศ ไทยทำกับประเทศเนเธอร์แลนด์ และบางประเทศอัตราภาษีอาจจะได้รับการบรรเทาลงเหลือเพียง แค่อัตราร้อยละห้า ในกรณีที่เป็นค่าตอบแทนในลิขสิทธิ์(ซึ่งรวมถึงโปรแกรมคอมพิวเตอร์) ประการ ที่สอง ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยส่วนใหญ่ ประเทศที่ได้รับอนุญาตให้จัดเก็บ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละสิบห้า บนเงินได้สำหรับการได้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา โดยไม่ รวมถึงกรณีการโอน หรือการเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าว ถ้าบริษัทจากประเทศ เนเธอร์แลนด์ได้ให้ใบอนุญาตต่อบริษัทไทยสำหรับการใช้สิทธิบัตรของบริษัทในเนเธอร์แลนด์ จาก ตัวอย่างนี้บริษัทดังกล่าวจะต้องถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละสิบห้า อย่างไรก็ตามถ้า บริษัทจากประเทศเนเธอร์แลนด์ขายความเป็นเจ้าของทั้งหมดของสิทธิบัตรดังกล่าวให้แก่บริษัท ไทยในราคาเดียวกับการจ่ายค่าสิทธิสำหรับใบอนุญาตเป็นจำนวน 5 ปี อนุสัญญาเพื่อการเว้นการ เก็บภาษีซ้อนดังกล่าวจะไม่อนุญาตให้ประเทศไทยเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ในอัตราร้อยละสิบห้า ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการต่างๆอาจจะอาศัยการทำสัญญาในลักษณะนี้เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศไทย

การทำการเลือกใช้อัตราสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสำหรับการบริการอื่น ๆ การให้คำปรึกษาส่วนใหญ่และการให้บริการอื่น ๆ ซึ่งไม่ได้ใช้การการลงทุนจำนวนมากสำหรับการให้บริการดังกล่าว ในประเด็นค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการบริการดังกล่าวต่อชาวต่างชาติในประเทศไทยจะถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า ซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวจะถูกใช้ในการจ่ายค่าที่ปรึกษา, ค่าคอมมิชชั่น, ค่าธรรมเนียมสำหรับการวิจัย และค่าตอบแทนต่างๆเกือบทั้งหมดของธุรกิจการให้บริการ แต่การให้บริการปรึกษาอาจจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละสิบห้า ถ้าการให้บริการถูกทำในประเทศซึ่งมีการทำอัตราสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย (และไม่มีที่ตั้งสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศไทย) ทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้มีภาวะภาษีสามารถจะได้รับจากการทำการเลือกใช้อัตราสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ตัวอย่างอื่น ๆ ในการทำการเลือกใช้อัตราสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

จากการที่ได้พิจารณาถึงรูปแบบต่างๆในข้างต้นต่อไปจะขอยกตัวอย่างที่ได้ประยุกต์กับข้อกำหนดต่างๆในปัจจุบันที่ได้รวบรวมมาเกี่ยวกับการเลือกใช้อัตราสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในไทยและต่างประเทศดังต่อไปนี้

สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* โดยตัวอย่างดังกล่าวได้รวบรวมจากตำราดังกล่าวโดยในตัวอย่างที่หนึ่งเป็นตัวอย่างที่1มาจากหนังสือ Current Trends in Asian and International Business Taxation หน้า77 ตัวอย่างที่2-4นำมาจากชัยสิทธิ์ ตรีธรรม และดุยลักษณ์ ตรีธรรม, มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี, หน้า8-11 (19ปีศาลภาษีอากรกลาง) โรงพิมพ์อักษรกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2548 ตัวอย่างที่5-7นำมาจากหนังสือการหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติของ สุพัตรา อนันตพงศ์ หน้า44-48ซึ่งผู้ที่สนใจสามารถหาข้อมูลเพิ่มเติมได้จากหนังสือดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1

ผู้จัดจำหน่ายเพลงฮ่องกง(HKCO) ต้องการที่จะจัดจำหน่ายเพลงป๊อปจีน และ ฮ่องกงในประเทศไทยเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวจึงจัดตั้งบริษัทลูกที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย (THAICO) โดยบริษัทลูกดังกล่าวจะได้รับสิทธิในการจัดจำหน่ายเพลงในประเทศไทยโดยใบอนุญาตลิขสิทธิ์ โดยค่าสิทธิดังกล่าวจะถูกจ่ายโดยบริษัทในประเทศไทยต่อชาวต่างชาติซึ่งจะถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นจำนวนอัตราร้อยละสิบห้า เพื่อที่จะลดอัตราภาษีดังกล่าว บริษัทแม่ในประเทศฮ่องกงตัดสินใจที่จัดตั้งบริษัท THC ในมอริเชียส ซึ่งบริษัทดังกล่าวจะได้รับอนุญาตในลิขสิทธิ์และได้ทำการให้สิทธิในลิขสิทธิ์ดังกล่าวต่อบริษัทในไทยในทางเดียวกันบริษัทในไทยก็ต้องจ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัทในมอริเชียส ซึ่งอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะลดลงเหลือเพียงแค่ร้อยละห้า ซึ่งบริษัทในมอริเชียสก็จะส่งผ่านเงินดังกล่าวให้แก่บริษัทแม่ในฮ่องกงต่อไป

จากตัวอย่างนี้เป็นการเลือกใช้อินนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควบคู่กับการใช้สิทธิประโยชน์ในดินแดนTax Haven

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท TW เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยได้วัน ซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัทนี้ได้เข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทในเครือ (Subsidiary Company) ในประเทศไทยชื่อ “บริษัท TWT” บริษัท TW ซึ่งเป็นบริษัทแม่ (Parent Company) คิดค่าบริการในการบริหารงาน (Consulting Fee) จากบริษัท TWT ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย (with holding Tax) หรือ WHT) ในอัตราร้อยละสิบห้า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 เพราะเงินค่าบริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) เพื่อให้เงินค่าบริการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย บริษัท TW จึงให้บริษัท TWM ซึ่งเป็นบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศ Mauritius ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเป็นผู้ทำสัญญาให้ค่าบริการกับบริษัท TWM ได้รับจากบริษัท TWT ในประเทศไทยถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ Mauritius และบริษัท TW ไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทย เงินค่าบริการดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้อง

เสียภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว บริษัท TWT ผู้จ่ายเงินค่าปรึกษาจึงไม่ต้องภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า ตามประมวลรัษฎากร มาตราแต่อย่างใด

ในตัวอย่างนี้ได้มีการให้ความเห็นในการใช้กฎหมายภายในของประเทศไทยซึ่งจะได้วิเคราะห์โดยละเอียดในส่วนต่อไป ซึ่งตามตัวอย่างนี้ได้มีการใช้บทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับการเลี่ยงภาษีโดยการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) โดยพิจารณาว่าในลักษณะเช่นเดียวกันสัญญาให้ค่าปรึกษาหารือระหว่างบริษัท TWT กับบริษัท TWM เป็นสัญญาที่สร้างขึ้นเพื่ออำพรางสัญญาที่แท้จริงระหว่างบริษัท TWT กับบริษัท TW หรือนิติกรรมอำพรางสัญญาระหว่างบริษัท TWT กับบริษัท TWM จึงตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 วรรคสอง ต้องบังคับตามสัญญาระหว่างบริษัท TWT กับ TW ซึ่งเป็นนิติกรรมที่ถูกอำพราง เมื่อประเทศได้หวั่นไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินค่าปรึกษาที่บริษัท TW ในประเทศได้หวั่นได้รับจึงต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 จึงอาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมอำพรางและตัวการตัวแทนสามารถใช้เป็นมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีโดยการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ได้

ตัวอย่างที่3

บริษัท J เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยที่จำเป็นต้องการเข้ามาซื้อขายหุ้นในประเทศไทย แต่เนื่องจากบริษัท J มีใช้บริษัทหลักทรัพย์ กำไรจากการขายหุ้น (Capital Gain) ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น แม้บริษัทดังกล่าวจะไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทยก็ตามและกำไรจากการขายหุ้นก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าวด้วย

เพื่อให้กำไรจากการขายหุ้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย บริษัท J จึงให้บริษัท JM ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของตนที่จดทะเบียนในประเทศ Mauritius เป็นผู้ซื้อขายหุ้นแทนเพราะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศ Mauritius กำไรจากการขายหุ้นได้รับยกเว้นภาษี

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากตัวอย่างข้างต้นนอกจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำขึ้นระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังต่อไปนี้ กำไรจากการขายหุ้นหรือผลได้จากทุน (Capital Gain) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศ Belgium, France, Germany, Singapore, UK, Mauritius, Laos, Romania, South Africa, Israel, Czech Republic, Sweden, India, Indonesia, Pakistan, และ Denmark

ซึ่งตามตัวอย่างนี้ได้มีผู้ให้ความเห็นในการป้องกันไว้ว่า หากพิจารณาว่า บริษัท JM เป็นบริษัทตัวแทนของบริษัท J การซื้อขายหุ้นของบริษัท JM ในประเทศไทยเป็นการกระทำแทนบริษัท J กำไรจากการซื้อขายหุ้นจึงต้องถือเป็นเงินได้ของบริษัท J ซึ่งเป็นตัวการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยตัวการและตัวแทน เมื่อกำไรจากการขายหุ้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นกำไรดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีในประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 4

บริษัท J เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่นทำสัญญาอนุญาตให้บริษัท T ในประเทศไทยใช้สิทธิในงานวรรณกรรมศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ เวลาที่บริษัท T จ่ายค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) ให้บริษัท J บริษัท T จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง (Withholding Tax หรือ WHT) ในอัตราร้อยละสิบห้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ Mauritius ระบุว่าค่าตอบแทนการใช้สิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ วิทยาศาสตร์ได้รับการลดภาษีเหลือเพียงร้อยละห้า เท่านั้น

มีข้อสังเกตว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังต่อไปนี้ ค่าตอบแทนการใช้สิทธิในงานวรรณกรรมศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ ได้รับการลดอัตราภาษีเหลือเพียง อัตราร้อยละ 5 ได้แก่ Denmark, Germany, France, The Netherlands ,Belgium ,Italy ,UK, Poland, Canada, Switzerland, Israel, U.S.A., Mauritius, Spain, Cyprus และ Bulgaria

ซึ่งในกรณีนี้มีผู้ให้แนวทางการแก้ไขปัญหาไว้ว่า หากพิจารณาว่าสัญญา ระหว่างบริษัท T กับบริษัท JM เป็นสัญญาที่สร้างขึ้นเพื่ออำพรางสัญญาที่แท้จริงระหว่างบริษัท T กับบริษัท J หรือนิติกรรมอำพราง สัญญา ระหว่างบริษัท T กับบริษัท JM จึงตกเป็นโมฆะตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 วรรคสอง ต้องบังคับตามสัญญา ระหว่างบริษัท T กับบริษัท J ซึ่งเป็นนิติกรรมที่ถูกอำพราง เมื่อนุสสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศญี่ปุ่น ไม่ได้ลดอัตราภาษีค่าลิขสิทธิ์ บริษัท J จึงต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า ตาม มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจะเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละห้า ตามอนุสัญญาภาษี ซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศ Mauritius ซึ่งตกเป็นโมฆะไม่ได้

ตัวอย่างที่ 5

กรณีการให้กู้ยืมเงินมีหลายวิธีโดยตามปกติแล้วการประกอบกิจการให้ กู้ยืมเงิน ผลประโยชน์ที่ได้รับคือ ดอกเบี้ย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) (ก) เงินได้จาก ดอกเบี้ยที่ผู้ให้กู้ซึ่งอยู่ต่างประเทศได้รับในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่เกินร้อยละ สิบห้า ไม่ว่าจะประกอบกิจการธนาคาร หรือกิจการประกันภัยหรือไม่ ซึ่งถ้าหากว่าผู้ให้กู้นั้นมีถิ่นที่ อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยข้อ 11 กำหนดให้หักภาษี ที่เรียกเก็บไม่เกินร้อยละสิบ ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งหมด

สมมติว่า บริษัท A ตั้งอยู่ในประเทศที่สาม ที่ไม่มีอนุสัญญากับประเทศไทย เข้ามาจัดตั้งบริษัท Conduit Company ในประเทศไทย โดยอยู่ในความควบคุมและบริหาร จัดการของบริษัท A ในประเทศที่สามนั้น ได้นำเงินเกินกว่าทุนเรือนหุ้นที่ตนลงทุนมาให้แก่บริษัท Conduit Company ทำประโยชน์ บริษัท Conduit Company จึงให้บริษัท B ในประเทศสิงคโปร์ กู้ยืมเงินไปจำนวนหนึ่ง ครั้นเวลาที่บริษัท B จ่ายดอกเบี้ย ให้แก่บริษัท Conduit Company ในประเทศไทย ก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบ ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ไม่ได้นำประมวลรัษฎากรซึ่งให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า หรือตามกฎหมายภายในของประเทศไทยซึ่งให้หักภาษีมากกว่า ร้อยละสิบห้า ก็อาจเป็นไปได้มาปรับใช้

บริษัทข้ามชาติจึงวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาวะภาษีจากส่วนต่างของอัตราดอกเบี้ยระหว่างกฎหมายภายในกับอนุสัญญาภาษีซ้อนถึงร้อยละห้า ถ้าหากดอกเบี้ยมีจำนวนหลายร้อยล้าน การเสียภาษีจากดอกเบี้ยก็จะลดลงเป็นหลายสิบล้านบริษัทชาติที่สามจึงฉวยโอกาสนี้เข้ามาตั้งบริษัท Conduit Company ขึ้นในประเทศไทย โดยการควบคุมและการบริหารจัดการอยู่ในอำนาจของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นบริษัทแม่ในประเทศที่สาม ด้วยการนำเงินมาให้บริษัท Conduit Company เป็นจำนวนมาก เพื่อหาผลประโยชน์ แล้วได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่กำหนดให้จัดเก็บดอกเบี้ยในอัตราร้อยละสิบ ซึ่งต่ำกว่ากฎหมายภายในที่จัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้า

สมมติว่าบริษัท T เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งเป็นดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน กับประเทศ A แต่ประเทศ A มีอนุสัญญากับประเทศ B กฎหมายภายในของประเทศ A กำหนดให้ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากร้อยละสามสิบ ถึงร้อยละศูนย์ ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B บริษัท T ลงทุนจำนวน 1,000,000 ในบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทเงินทุนที่เป็นคนกลาง (Intermediary Company) ที่มีฐานะอิสระและเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B บริษัท B นำเงิน 1,000,000 ออกไปซื้อพันธบัตรของผู้ผลิตที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในประเทศ A ผู้ผลิตพันธบัตรจ่ายดอกเบี้ยพันธบัตรให้แก่บริษัท B จำนวน 100,000 บริษัท B สามารถอ้างสิทธิได้ว่าเงิน 100,000 นั้นได้รับยกเว้นจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศ A ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับประเทศ B เมื่อบริษัท B จ่ายเงิน 100,000 คืนให้แก่บริษัท T ผู้ลงทุนในตอนแรกก็หักค่าคอมมิชชั่น ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการดำเนินธุรกิจได้

ตัวอย่างนี้เป็นการใช้ประโยชน์จาก Back-to-back loan เพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด บริษัท B เป็นบริษัทเงินทุนซึ่งเป็นคนกลางหลบหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ A โดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับประเทศ B และเป็นกรหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีในประเทศ B เพราะว่าเงินได้ 100,000 เป็นเงินได้จากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับมาจากประเทศ A ด้วยการนำมาหักออกจากจำนวนที่จ่ายให้แก่บริษัท T

ตัวอย่างที่ 6

เงินปันผล เป็นผลประโยชน์ตอบแทนที่จ่ายเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) (ก) บริษัทข้ามชาติที่เข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทย ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นร้อยละสิบ และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ข้อ 10 กำหนดให้ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในเงินปันผลลงเหลือเพียงร้อยละสิบ เท่านั้น ซึ่งบางประเทศหักภาษี ณ ที่จ่ายสูงถึงร้อยละสามสิบ หรือบางประเทศอาจไม่เก็บภาษีเลย

สมมติว่าบริษัท T จัดตั้งบริษัท C โดยเป็นเจ้าของกิจการทั้งหมดในประเทศ C บริษัท T ลงนามเป็นสมาชิกด้วยการถือหุ้นในบริษัท C จำนวน 2,000,000 และบริษัท C ใช้เงินดังกล่าวซื้อหุ้นหลายประเภทจากบริษัทต่างๆ ในประเทศ A ที่อยู่ในบัญชีรายชื่อในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศ A นั้น บริษัท C ได้รับเงินปันผล จากหุ้นดังกล่าว 400,000 ประเทศ A มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ C ซึ่งมีการกำหนดให้ลดภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลในประเทศ A ที่จ่ายไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ C จากร้อยละสามสิบ เป็นร้อยละสิบห้า เช่นเดียวกับประเทศ C บริษัท C จึงอ้างสิทธิประโยชน์จากเงินปันผลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อลดภาษีถ้าไม่เช่นนั้นแล้วต้องชำระภาษีจากเงินปันผลจำนวน 400,000 นั้น บริษัท C ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศ C เพราะประเทศนี้ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ต่างประเทศจากเงินปันผลภายใต้กฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ

ตัวอย่างที่ 7

ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงค่าตอบแทนที่จ่ายไปเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะเพื่อตอบแทนการอนุญาตให้ใช้หรือการโอนสิทธิเหล่านั้น ส่วนค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 12 นั้น กว้างกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ และค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์หรือวิทยาศาสตร์ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ค่าวิทยากรหรือองค์ความรู้ (Know - How)

ดังนั้นถ้าหากว่า บริษัท E ในประเทศอังกฤษ ต้องการอนุญาตให้บริษัท R ในประเทศอิหร่านใช้สิทธิผลิตสินค้า แต่ประเทศอิหร่านไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอังกฤษ ค่าสิทธิที่จ่ายจากบริษัท R ในประเทศอิหร่านไปยังบริษัท E ในประเทศอังกฤษโดยตรงจะถูกหักภาษีร้อยละสิบ ถึงร้อยละเจ็ดสิบ ดังนั้น เพื่อเป็นการประหยัดค่าสิทธิก็จะถูกวางเส้นทางให้ค่าสิทธินั้นผ่านจากบริษัท R ในประเทศอิหร่านไปให้บริษัท F ในประเทศฝรั่งเศสเสียก่อน ในขั้นตอนนี้ ค่าสิทธิจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละสิบ เพราะประเทศอิหร่านมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส หลังจากนั้นค่าสิทธิจึงส่งผ่านจากบริษัท F ในประเทศฝรั่งเศสไปให้บริษัท E ในประเทศอังกฤษ ซึ่งการส่งค่าสิทธิดังกล่าวจะไม่ถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

ตามตัวอย่าง Treaty Shopping ข้างต้น เป็นวิธีการหลบหลีกของบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นที่นิยมและแพร่หลาย ด้วยการอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 1 เรื่องขอบข่ายบุคคลที่กำหนดให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง และข้อ 4 กำหนดว่าถิ่นที่อยู่ของบุคคลให้ถือเอาสถานที่จดทะเบียนเป็นสำคัญ จึงมีการเข้ามาตั้งบริษัท Conduit Company ในประเทศต่างๆ ให้ตกอยู่ในขอบข่ายบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ อาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary Company) ที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) เพราะบริษัทเหล่านั้นถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งในประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ประโยชน์ ที่บริษัทข้ามชาติได้รับจากการใช้บริษัทเหล่านั้น

3.1.2 ผลของการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty shopping)

เมื่อพัฒนาการทางเทคโนโลยีมีความก้าวหน้ามากขึ้น การวางแผนภาษีที่อาศัยการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็มีระดับของความซับซ้อนขึ้นมากตามไปด้วย เนื่องจากปัจจุบันนี้มีเครื่องมือต่างๆ ที่ช่วยให้การวางแผนภาษีเป็นไปได้โดยง่ายขึ้น ตัวอย่างเช่น การนำข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นในการใช้วางแผนภาษีเช่น ข้อมูลอนุสัญญาทางภาษี รวมทั้งระบบ และ อัตรากำหนดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ มารวบรวมไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งทำให้ผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีอากรสามารถที่จะหาวิธีการที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ในการจัดส่งกำไร และเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศกลับสู่ประเทศของผู้ประกอบการที่แท้จริงโดยอาศัยเครือข่ายอนุสัญญาทางภาษีที่มีอยู่ทั่วโลก

แม้ว่าการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น ในบางประเทศอาจจะถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องที่อยู่ในขอบข่ายการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในการวางแผนทางภาษีระหว่างประเทศ แต่การกระทำดังกล่าวก็ก่อให้เกิดผลกระทบที่ปรากฏในกระแสการลงทุนระหว่างประเทศที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ในปี 1988 สัดส่วนของการลงทุนจากต่างประเทศที่ตลาดหุ้นมาดริด (the Madrid stock exchange) ปรากฏดังนี้ โดยมีจำนวนถึงร้อยละสี่สิบสองมาจากนักลงทุนในประเทศกลุ่มสหราชอาณาจักร จำนวนร้อยละสิบแปด มาจากประเทศเยอรมันร้อยละสิบห้า มาจากประเทศสวิสเซอร์แลนด์ร้อยละแปด มาจากประเทศฝรั่งเศส และมีเพียงแค่ร้อยละห้าเท่านั้นที่มาจากประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตรง จากตัวเลขดังกล่าวจะดูเหมือนว่านักลงทุนจากประเทศในสหราชอาณาจักรจะเป็นกลุ่มลงทุนที่มีจำนวนมากที่สุดในตลาดหุ้นของประเทศสเปน แต่ในความเป็นจริงแล้วข้อมูลดังกล่าวมิได้สะท้อนความเป็นจริงของสัดส่วนของการลงทุนที่ถูกต้อง เพราะว่าในขณะนั้นประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศสเปนมิได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน ดังนั้นนักลงทุนส่วนใหญ่ของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศอื่นๆ จึงทำการลงทุนโดยอาศัยช่องทางผ่านกรุงลอนดอนประเทศอังกฤษ เพื่ออาศัยสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษ และประเทศสเปน¹⁵

สำนักงานวิเคราะห์ทางภาษีอากร ของกรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกา^{*} ได้เปิดเผยสถิติที่น่าสนใจเกี่ยวกับพฤติกรรมการลงทุนระหว่างประเทศในช่วงปลายทศวรรษที่ 1970 เมื่อการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้เริ่มเป็นที่จับตาว่าเป็นปัญหาสำคัญได้ขยายตัวขึ้น โดยได้ทำการเปรียบเทียบการจ่ายเงินได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาให้แก่บุคคลในต่างประเทศ โดยในปี 1977 มีข้อเท็จจริงหลายอย่างที่น่าประหลาดใจ เช่น มีการจ่ายเงินให้แก่บุคคลในเนเธอร์แลนด์แอนทิส จำนวนประมาณ 160,000 ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งมากกว่าที่จ่ายให้แก่บุคคลในเยอรมันที่มีจำนวนประมาณ 115,000 ล้านเหรียญสหรัฐ ทั้งๆที่ประเทศเยอรมันเป็นประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือการที่มีการจ่ายเงินให้แก่ประเทศ

¹⁵ Simone M. Haug, "The United States Policy of Stringent Anti-Shopping Provisions," *Vanderbilt Journal of Transnational Law* (March, 1996):214

^{*} ดู Interest Equalization Tax Act, pub.L.No.88-563, 78 Stat.809(1964)

สวีเดนจำนวนถึง 680,000ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งมากกว่าการจ่ายเงินที่กระทำต่อประเทศอุตสาหกรรมหลักทั้งหลาย เช่นประเทศเนเธอร์แลนด์ ที่มีจำนวน347,000ล้านเหรียญสหรัฐ ประเทศฝรั่งเศส ที่มีจำนวน250,000ล้านเหรียญสหรัฐ ประเทศเยอรมันที่มีจำนวน 115,000ล้านเหรียญสหรัฐ และประเทศญี่ปุ่นในจำนวน 135,000ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งจะสังเกตเห็นได้ว่าสัดส่วนเหล่านี้เบี่ยงเบนจากความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของกระแสการลงทุน

ความไม่สอดคล้องที่ได้กล่าวไปข้างต้นสามารถที่จะสังเกตเห็นได้อย่างชัดเจนมากขึ้นในการจ่ายดอกเบี้ยที่ออกจากประเทศสหรัฐอเมริกาไปยังต่างประเทศ โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์แอนทิส ได้รับถึง127,000ล้านเหรียญสหรัฐ ในขณะที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันได้รับเพียง 18,000ล้านเหรียญสหรัฐ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกลุ่มสหราชอาณาจักรได้รับ 102,000ล้านเหรียญสหรัฐ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้รับ 51,000ล้านเหรียญสหรัฐ และผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้รับ35,000ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งสิ่งที่จะต้องพิจารณาคือเนเธอร์แลนด์แอนทิสเป็นเพียงเกาะที่มีประชากรอยู่ไม่เกิน 250,000คนเท่านั้น ดังนั้นจึงเป็นที่ชัดเจนว่าดอกเบี้ยส่วนใหญ่ที่นักลงทุนในเกาะนี้ได้รับ จะไม่ได้คงอยู่แต่เพียงในเกาะเล็กๆนี้เท่านั้น ในปี1983 ได้มีเงินได้ทุกประเภทที่จ่ายจากประเทศสหรัฐอเมริกา ไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์แอนทิส เป็นจำนวน2,100,000ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งคิดเป็นร้อยละสิบเก้าของจำนวนเงินทั้งหมดที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจ่ายไปยังต่างประเทศทั้งหมดในปีดังกล่าว ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจ่ายดอกเบี้ยไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์แอนทิส มากกว่าจำนวนรวมกันของการจ่ายดอกเบี้ยไปยังประเทศแคนาดา เยอรมัน ฝรั่งเศส และสหราชอาณาจักร โดยประมาณ 120,000ล้านเหรียญสหรัฐ การจ่ายดอกเบี้ยของแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ถูกกระทำต่อเจ้าหน้าที่ทั่วโลกร้อยละสามสิบสี่ ถูกส่งต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์แอนทิส ในปี1984 หลังจากประเทศสหรัฐอเมริกายกเลิกภาษีหัก ณ ที่จ่ายบนเงินได้บนดอกเบี้ยเพื่อการลงทุน ปรากฏว่าการจ่ายดอกเบี้ยสู่เนเธอร์แลนด์แอนทิสมีจำนวนลดลง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าเมื่อมีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีดังกล่าวทำให้ความสำคัญในการใช้เนเธอร์แลนด์แอนทิสเพื่อเป็นตัวกลางในการส่งผ่านดอกเบี้ยไม่มีความจำเป็นให้หลายๆกรณี

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นถึงการขยายตัวของกระแสการลงทุนนั้นได้ถูกปิดเบือนจากความเป็นจริงเนื่องจากการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อความต้องการที่จะลดภาระภาษีที่ควรจะเกิดขึ้น ซึ่งนักภาษีบางคนอาจจะเห็นว่าการกระทำดังกล่าวไม่ได้เกิดจากการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซะทีเดียว แต่เป็นเรื่องของการที่มีความแตกต่างในระบบภาษีทำให้เกิดการทับซ้อนกันของอำนาจการจัดเก็บภาษีนำไปสู่การเกิดภาษีซ้อน และการแข่งขันในการเก็บภาษีระหว่างรัฐบาล ซึ่งมีผลอย่างมากต่อการปิดเบือนกระแสทางเศรษฐกิจ ดังนั้นนักลงทุนทั้งหลายที่ต้องการจะรักษาศักยภาพในการแข่งขันทางธุรกิจเอาไว้จึงต้องทำการวางแผนภาษีและทำโดยอาศัยการใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อลดการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีไว้เพื่อการทำให้การค้าการลงทุนระหว่างประเทศเป็นได้โดยสะดวก นักวิชาการทางภาษีบางท่านจึงเห็นว่ามันไม่ได้มีปัญหาแต่อย่างไรในการที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งความคิดนี้ถือได้ว่าเป็นที่ยอมรับสำหรับนักลงทุน

ในระยะหลังๆ เมื่อการเลือกใช้ อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) เป็นที่แพร่หลายมากขึ้นซึ่งในบางประเทศมองว่าเป็นปัญหาทางภาษีอากรอย่างหนึ่ง แต่ในบางประเทศกลับมองว่าการกระทำดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการวางแผนภาษีอย่างหนึ่ง มิใช่การหนีภาษีแต่อย่างไร ซึ่งหากพิจารณาอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้นแบบ ไม่ว่าจะเป็นของ OECD หรือของ UN ต่างก็ไม่มีบทบัญญัติตอบโต้การเลือกใช้ อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) แต่ในระยะหลังๆ เริ่มมีการวิจัยถึงสภาพปัญหาดังกล่าวมากขึ้น โดยในแง่ของผลเสียของการเลือกใช้ อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) สามารถสรุปได้ดังนี้¹⁷

¹⁷ Simone M. Haug, "The United States Policy of Stringent Anti-Shopping Provisions," *Vanderbilt Journal of Transnational Law*(March, 1996):216

1. ทำให้รัฐสูญเสียภาษีที่ควรจะได้โดยชอบ

การทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนยอมส่งผลให้กรมสรรพากรของประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้จากภาษีที่มีอำนาจจัดเก็บเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาในปี 1981 มีเงิน ประมาณ 9,600,000 ล้านเหรียญสหรัฐของเงินได้ที่เกิดในประเทศ ที่ถูกจ่ายให้ชาวต่างชาติ นอกจากเงินจำนวนนั้น เงินอีก 6,500,000 ล้านเหรียญสหรัฐ หรือคิดเป็นร้อยละหกสิบแปดของเงินจำนวนแรก ถูกจ่ายให้แก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ใน 5 ประเทศดังต่อไปนี้ ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์ , เนเธอร์แลนด์แอนทิส , สหราชอาณาจักร , แคนาดา และ สวิสเซอร์แลนด์ ซึ่งสามในห้า ของประเทศเหล่านี้ถูกระบุว่าเป็นดินแดน Tax Havens หรือ Quasi-Tax-Havens โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในแอนทิส เป็นผู้ที่ได้รับเงินจำนวนมากที่สุดประมาณ 1,400,000 ล้านเหรียญสหรัฐ และถูกหักภาษีจำนวนน้อยที่สุดเพียงแค่ 26,000 ล้านเหรียญสหรัฐ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้รับเงินได้ 1,339,000 ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีเพียงแค่ 8,800 ล้านเหรียญสหรัฐ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ได้รับการจ่ายเงินเพียงแค่ 1,200,000 ล้านเหรียญสหรัฐแต่กลับถูกหักภาษีถึง 221,000 ล้านเหรียญสหรัฐ โดยเหตุผลที่ผู้ได้รับเงินได้ชาวสวิสเซอร์แลนด์ ถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยประเทศสหรัฐอเมริกาในจำนวนมาก เพราะอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศสวิสเซอร์แลนด์ จะตรวจสอบว่าผู้รับเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ในความเป็นจริงหรือไม่ ถ้าหากว่าไม่ใช่แล้วประเทศสวิสเซอร์แลนด์จะทำการหักภาษีจำนวนร้อยละสามสิบจากผู้รับเงินและส่งภาษีดังกล่าวกลับไปให้ประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นถ้าหากว่าประเทศอื่นมีแนวคิดคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบว่าผู้รับเงินได้จากแหล่งในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนอย่างแท้จริงหรือไม่ ประเทศสหรัฐอเมริกาจะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอย่างมากมาย แม้ว่าไม่มีการยืนยันจำนวนที่แท้จริงของการสูญเสียอำนาจในการจัดเก็บภาษีแต่ก็สามารถที่จะสันนิษฐานว่าประเทศสหรัฐอเมริกาได้สูญเสียภาษีที่ตนเองมีอำนาจจัดเก็บจำนวนมากให้แก่เนเธอร์แลนด์แอนทิส และประเทศเนเธอร์แลนด์ จากข้อเท็จจริงในปี 1981 ที่ว่าร้อยละหกสิบแปดของเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ไหลไปสู่เพียงประเทศที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญากับประเทศสหรัฐอเมริกาเพียงแค่ 5 ประเทศ โดยที่สามในห้าของประเทศดังกล่าวเป็นดินแดน Tax Havens จึงสามารถบ่งชี้ได้ว่าผู้ลงทุน

จากประเทศที่สามทั้งหลายต่างก็ใช้สิทธิประโยชน์ของเครือข่ายของอนุสัญญาภาษีที่มีอยู่เพื่อการลงทุนของพวกเขาในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งการสูญเสียภาษีที่ควรจะได้เก็บถือว่าเป็นเงินจำนวนมากที่ไม่สามารถที่จะละเลยได้ อย่างไรก็ตามถ้าไม่มีมาตรการป้องกันที่มีประสิทธิภาพต่อประเทศที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาทางภาษีเหล่านี้ ความเป็นไปได้ที่จะยังมีการสูญเสียภาษีที่รัฐควรที่จะจัดเก็บได้ยิ่งมากขึ้นพร้อมๆกับการเจริญเติบโตของปริมาณการค้าการลงทุน

การที่ประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้ภาษี เพราะอัตราการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายถูกจำกัดโดยอนุสัญญาที่ได้ทำไว้กับประเทศที่สาม ซึ่งหากพิจารณาในแง่วัตถุประสงค์ของการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมต้องการให้ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีเท่านั้น มิได้ประสงค์ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามมาแอบแฝงใช้สิทธิตามอนุสัญญาแต่อย่างไร

2. การเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (treaty shopping) เป็นอุปสรรคของหลักการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ

หลักการที่สำคัญอย่างหนึ่งของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ได้แก่ หลักการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ (The Principle of Reciprocity) ซึ่งหลักการนี้ได้ถูกละเมิดเมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีตามอนุสัญญาดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าว ทั้งที่เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาดังกล่าวต้องการที่จะให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นภาคีตามอนุสัญญาเท่านั้น ผลของการกระทำดังกล่าวเมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ภาคีตามอนุสัญญา ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาทางภาษีดังกล่าวโดยผ่านการสอดแทรกเข้าไปในสิทธิที่ถูกป้องกันตามอนุสัญญา ในขณะที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในลักษณะเดียวกันกับประเทศที่สามดังกล่าว ซึ่งสิ่งนี้อาจจะเป็นผลเสียต่อทั้งรัฐบาลและนักลงทุนของประเทศแหล่งเงินได้

โดยปกติแล้วประเทศภาคีทั้งสองของอนุสัญญา จะทำข้อตกลงทางภาษีที่เกี่ยวกับเงินได้ของประเทศเหล่านั้น โดยประเทศแหล่งเงินได้จะทำการลดสิทธิทั้งหมดหรือบางส่วนในการเก็บภาษีต่อเงินได้ที่เกิดจากแหล่งภายในประเทศที่ได้ถูกได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอีกฝ่าย และได้รับสิทธิประโยชน์ที่เหมือนกันหรือในทางกลับกัน ยกตัวอย่างเช่น กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการสันนิษฐานความเป็นกลางของอนุสัญญาทางภาษีในผลกระทบของการจัดเก็บภาษี โดยหมายความว่ากรณีที่มาตรการหนึ่งซึ่งมีผลในการสูญเสียอำนาจการจัดเก็บภาษีจะต้องถูกชดเชยโดยมาตรการอื่นที่เพิ่มการจัดเก็บภาษี เมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ถูกทำขึ้นบนข้อสันนิษฐานดังกล่าวโดยพิจารณาจากเงินได้ที่มืออยู่หรือที่อาจจะเกิดขึ้น รวมไปถึงกระแสของเงินทุนระหว่างสองประเทศ แต่กลับถูกใช้โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาดังกล่าว ทำให้ระดับและความเท่าเทียมกันของกระแสเงินทุนที่คาดหวังไว้ก็จะถูกบิดเบือนไปจากจำนวนที่ประเมินไว้ ซึ่งรัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้สูญเสียรายได้จากการลดภาษีที่เก็บจากเงินได้ที่เกิดภายในประเทศ และจากการอนุญาตให้ผู้จ่ายภาษีชาวสหรัฐสามารถเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีที่ถูกจ่ายไปบนเงินได้จากประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญาเป็นจำนวนมาก

การยินยอมสละซึ่งสิทธิในการจัดเก็บภาษีบนเงินได้บางประเภทของรัฐใดรัฐหนึ่งตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จะถูกนำมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวของประเทศภาคีอนุสัญญาอีกประเทศหนึ่ง ดังนั้นวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือการบรรเทาปัญหาภาษีซ้อน แต่เมื่อผู้รับผลประโยชน์ของรัฐภาคีหนึ่งได้รับเงินได้มาจากแหล่งเงินได้ภายในรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่ง ในข้อเท็จจริงที่ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ไม่ใช่ผู้มีสิทธิโดยแท้จริงแต่มีอิสระที่จะเลือกสถานที่ที่จะสอดแทรกเข้าไปรับสิทธิ ทำให้อนุสัญญาทางภาษีที่ถูกสร้างมาเพื่อที่จะบรรเทาปัญหาภาษีซ้อนได้ถูกใช้ประโยชน์ในการลดภาษีที่มีทั้งหมด สิ่งนี้เป็นข้อเท็จจริงมักเกิดขึ้นโดยการใช้การวางแผนภาษีร่วมกันกับการใช้ดินแดน Tax haven ซึ่งผลที่เกิดขึ้นมันมากกว่าวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาที่แท้จริงเพราะทำให้ไม่มีภาระภาษีขึ้นเลย ซึ่งการเบี่ยงเบนต่างๆจากมาตรการของกฎหมายภาษีภายในประเทศแหล่งเงินได้ควรถูกจำกัด เฉพาะผู้ที่จะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง หากไม่เช่นนั้นแล้ววัตถุประสงค์ของการร่างกฎหมาย เช่นบทบัญญัติดังกล่าวจะถูกทำลายลง

นอกจากนี้ การไม่มีการพิสูจน์ถึงความบริสุทธิ์ในการใช้สิทธิในอนุสัญญา รวมถึงการใช้ดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีที่ต่ำหรือไม่มีเลยนั้น อาจส่งส่งผลให้มีภาระภาษีที่ต่ำต่อผู้ลงทุนจากประเทศที่สามมากกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีของอนุสัญญา สิ่งนี้อาจจะนำไปสู่ข้อเสียเปรียบในการแข่งขันของผู้มีสิทธิตามอนุสัญญาที่แท้จริงเพราะพวกเขาอาจจะไม่สามารถใช้โครงสร้างการลงทุนที่ปราศจากภาษี หรือในอัตราที่ต่ำเพื่อการแข่งขันกับบุคคลจะประเทศที่สามดังกล่าว

3. เป็นการลดแรงจูงใจให้ประเทศต่างๆ เข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีของอนุสัญญาทางภาษี หรือเป็นภาคีในอนุสัญญาทางภาษีที่ไม่ได้ให้สิทธิประโยชน์ที่จูงใจสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศเหล่านั้นจะไม่มีแรงกดดันที่จะเข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศเหล่านั้นก็จะขาดแรงจูงใจที่จะสร้างอนุสัญญาของตนเอง เนื่องจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนสามารถที่จะเลือกใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่มีค่าใช้จ่ายที่ต่ำที่สุดในเครือข่ายอนุสัญญาที่มีอยู่ และปราศจากประเทศที่สามที่จะต้องอนุญาตให้สิทธิต่างตอบแทนซึ่งกันและกัน

ถ้าหากการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty shopping) เป็นสิ่งที่สามารถทำได้โดยถูกต้อง จะทำให้อำนาจต่อรองของประเทศแหล่งเงินได้ในเวลาต่อรองสิทธิประโยชน์ทางภาษีกับต่างประเทศลดน้อยลง เพราะถ้าใช้ออนุสัญญาในการเลี่ยงภาษีได้ ประเทศคู่สัญญาก็จะไม่กังวลกับการถูกประเทศแรกหักภาษีในอัตราสูง

สำหรับในส่วนของการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น เป็นมุมมองของประเทศที่ไม่เห็นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty shopping) เป็นปัญหา โดยมองว่าผลที่ได้รับจากการกระทำดังกล่าวจะเป็นการ

กระตุ้นให้ต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น ซึ่งถึงแม้ว่าจะมีสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ควรจะเป็นได้ก็ตาม แต่ก็อาจจะได้ผลประโยชน์ในรูปแบบอื่นที่คุ้มค่ากว่าก็เป็นได้หรือแม้แต่ในประเทศที่เป็นทางผ่านโดยถูกเข้ามาแฝงตัวเพื่อส่งผ่านสิทธิประโยชน์ก็ตาม ก็อาจจะมีรายได้จากภาษีที่มีเงินได้ผ่านเข้ามาในประเทศด้วย

3.2 มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping)

ในบทนี้จะเป็นการอธิบายให้เห็นถึงมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping) โดยจะอธิบายถึงความหมายของมาตรการ ความจำเป็นที่จะต้องมีการมาตรการดังกล่าว รวมถึงรูปแบบของมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบัน ผลกระทบที่ได้รับจากการใช้มาตรการ โดยจะมีการยกตัวอย่างถึงประเทศที่มีการยอมรับ และบังคับใช้มาตรการดังกล่าวด้วย

3.2.1 ความหมายของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping)

เมื่อพิจารณาในส่วนของความหมายที่แน่นอนของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะพบว่าไม่มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าคืออะไร หรือหมายถึงอะไร อีกทั้งลักษณะของมาตรการต่างๆเองก็มีรูปแบบที่หลากหลายขึ้นอยู่กับความต้องการของประเทศแต่ละประเทศว่าต้องการใช้มาตรการในลักษณะใดมาจัดการกับปัญหาดังกล่าวซึ่ง พบว่าในบางกรณีมาตรการที่นำมาใช้ก็เป็นมาตรการป้องกันการหนีภาษีโดยทั่วไป หรือที่เรียกว่า Anti-Tax Avoidance Measures ซึ่งโดยแท้จริงแล้วอาจจะกล่าวได้ว่า มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็เป็น หนึ่งใน Anti-Tax Avoidance Measures ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะขอกกล่าวถึงเพียงแค่มาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยตรงเท่านั้น

ซึ่งตามความเห็นของผู้วิจัย เนื่องจากลักษณะของการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นเทคนิคในการวางแผนภาษีที่จะอาศัยการจัดตั้งบริษัทส่งผ่านมาเป็นตัวกลางในการทำธุรกรรมต่างๆ โดยที่บริษัทส่งผ่านดังกล่าวมักจะถูกจัดตั้งในดินแดนที่ทำให้สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ผู้ลงทุนที่แท้จริงต้องการที่จะได้รับประโยชน์ ดังนั้นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นจึงควรที่จะมีลักษณะที่เป็นบททดสอบ(Test) ว่าผู้ที่ขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวเป็นผู้ที่มีสิทธิรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่แท้จริงหรือไม่ หรือเป็นเพียงแค่นุ่นเชิดที่ตั้งขึ้นมาให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเท่านั้น

ซึ่งในการพิจารณาว่าการจัดตั้งบริษัทดังกล่าวจะเป็นเป็นการกระทำเพื่อที่ต้องการได้รับประโยชน์โดยมิชอบหรือไม่นั้น ถือเป็นเรื่องที่ยากลำบากมากในการที่จะพิจารณาเนื่องจากว่า การที่นักลงทุนคนใดคนหนึ่งจะดำเนินธุรกิจอย่างใดอย่างหนึ่ง เขาย่อมที่จะมีสิทธิอย่างเต็มที่ในการจัดสรรองค์การของเขาในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นมันจึงเป็นสิทธิของเอกชนที่รัฐไม่อาจจะเข้าไปก้าวก้าวได้ในกรณีที่เขาจะไปจัดตั้งบริษัทใดบริษัทหนึ่ง ในดินแดนใดดินแดนหนึ่ง ดังนั้นบททดสอบที่จะนำมาใช้จึงต้องมีความละเอียดอ่อนในการตัดสินโดยคำนึงเหตุผลในทางธุรกิจประกอบด้วยการกระทำของนักลงทุนดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบหรือไม่

3.2.2. ที่มาของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure)

ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเริ่มเป็นที่สนใจในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นครั้งแรก ดังนั้นมาตรการในการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบจึงเริ่มมีวิวัฒนาการจากประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวกัน โดยในช่วงต้นของสงครามโลกครั้งที่สอง อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำกับประเทศต่างๆเป็นที่ได้รับความนิยมจากผู้ทำการลงทุนกับประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นจำนวนมาก ทำให้มีนักลงทุนหลายคนทำการวางแผนภาษีโดยใช้วิธีการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งทำให้ กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาสู้เสียดายได้ทีควรจะได้รับเป็นจำนวนมาก ดังนั้นต่อมาภายหลังที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีมติโดยสภา

คอนเกรส ให้เจรจาในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อไปจะต้องมีการแทรกบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบเอาไว้ด้วย รวมถึงมีมติให้ฝ่ายเจรจาทำอนุสัญญาทางภาษีของประเทศทำการเจรจาแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวในอนุสัญญาที่ได้ทำไว้ก่อนที่จะมีมติดังกล่าวไว้ด้วย

และเมื่อพิจารณาจากลักษณะของบทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะพบว่า มาตรการ Limitation-on-benefit เป็นมาตรการแรกที่ได้จัดทำขึ้นในบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำกับสหราชอาณาจักร ในปี 1945 ส่วนมาตรการพิเศษเกี่ยวกับ Anti-Avoidance provision อันแรกนั้นได้ถูกแทรกอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำกับประเทศลักเซมเบิร์ก ในปี 1962 ซึ่งต่อมาได้ถูกพัฒนาและนำมาแทรกไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศประเทศเนเธอร์แลนด์ที่เกี่ยวข้องกับเนเธอร์แลนด์แอนทิส ในปี 1963¹⁸

ซึ่งต่อมาภายหลังที่ประเทศอื่นมีการตื่นตัวในประเด็นนี้กันมากขึ้น ก็จึงเริ่มที่จะมีการแทรกบทบัญญัติที่มีลักษณะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมากขึ้นตามลำดับอย่างเช่นประเทศสวิสเซอร์แลนด์ในปี 1962 ได้มีการออกกฎหมายภายในห้ามหรือจำกัดการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีจะได้รับการคุ้มครองต่อเมื่อสามารถพิสูจน์ต่อศาลว่าตนมีสิทธิตามอนุสัญญาได้¹⁹ ซึ่งต่อมาองค์การระหว่างประเทศต่างๆ เช่น OECD หรือ องค์การสหประชาชาติเองก็เริ่มที่จะมีการทำวิจัยและเผยแพร่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับมาตรการดังกล่าวด้วย โดยในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ฉบับปี 1992 ในข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ก็มีข้อความจำกัดบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาว่าจะต้องเป็นเจ้าของผู้ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงด้วย

สถาบันวิจัยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁸ Simone M. Haug, "The United States Policy of Stringent Anti-Shopping Provisions," *Vanderbilt Journal of Transnational Law* (March, 1996):240

¹⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*, หน้า 216

3.2.3 รูปแบบของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping)

มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีอยู่ด้วยกันหลายมาตรการซึ่งพอที่จะจำแนก ออกได้ 3 มาตรการใหญ่ ๆ ดังนี้

3.2.3.1 มาตรการทางอนุสัญญาทางภาษี

เนื้อหาในส่วนนี้จะศึกษาถึงมาตรการในการป้องกันการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ ที่อาศัยบทบัญญัติที่อยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเองในการป้องกันปัญหาการละเมิดอนุสัญญาทางภาษีอากรดังกล่าว โดยมักเป็นการวางมาตรการเกี่ยวกับการทำอนุสัญญา หรือเป็นการวางเงื่อนไขในการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นๆตามแต่ละฉบับ ดังนั้นมาตรการตอบโต้ในรูปแบบนี้จึงมักมีลักษณะที่แตกต่างกันตามแต่ละอนุสัญญา

ซึ่งอันดับแรกที่เราควรจะพิจารณาได้แก่ แนวทางที่ถูกแนะนำในอนุสัญญาต้นแบบของOECD ในปี1992 และในส่วนของบทอธิบาย (Commentary) ซึ่งให้ความสำคัญในมาตรการป้องกันการละเมิดในอนุสัญญาทางภาษี ตามด้วยมาตรการต่างๆที่ระบุอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศต่างได้จัดทำขึ้น ไม่ว่าจะเป็นของประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศอื่นๆ เพื่อเป็นตัวอย่างในการนำมาพัฒนากฎหมายของประเทศไทยต่อไปซึ่งได้แก่

มาตรการ Limitation -on- Benefits Provisions²⁰

ก่อนที่จะสร้างมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบนั้น สิ่งสำคัญสิ่งแรกที่จะต้องระบุให้ได้คือ ลักษณะ และโครงสร้างของการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นเพื่อที่จะได้กำหนดวิธีการ

²⁰ Simone M. Haug, "The United States Policy of Stringent Anti-Shopping Provisions," *Vanderbilt Journal of Transnational Law*(March, 1996):221-231

แก้ไขปัญหาก็เหมาะสมซึ่งในอนุสัญญาต้นแบบของทั้งOECD และองค์การสหประชาชาติได้มีการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในสองประเภท ได้แก่ มาตรการLimitation on Residence Status Testในข้อ4 และมาตรการ The Beneficial Ownership Testในข้อ10-12 นอกจากนี้ยังมีการเปิดโอกาสให้ประเทศต่างๆสามารถสร้างบทบัญญัติที่ใช้พิสูจน์การใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยถูกต้องได้ โดยได้มีการแนะนำหลักการพื้นฐานที่ประเทศต่างๆสามารถนำไปใช้เป็นพื้นฐานในการสร้างบทบัญญัติดังกล่าวได้

1. Limitation on Residence Status Test

โครงสร้างของการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มักจะมีการตั้งนิติบุคคลในประเทศที่เป็นภาษีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ของอนุสัญญา โดยแท้ที่จริงแล้วผู้ที่มีภาระภาษีดังกล่าวไม่ใช่ผู้ที่อนุสัญญาประสงค์ให้มีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์นั้นหากว่าบุคคลดังกล่าวเข้ามาประกอบธุรกรรมโดยตรง ดังนั้นบุคคลดังกล่าวจึงต้องอาศัยวิธีการวางแผนทางภาษีโดยอาศัยหลักการที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาษีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมมีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ดังนั้นถ้านิติบุคคลที่สอดแทรกไว้ในรัฐภาษีอนุสัญญาดังกล่าวได้รับสิทธิตามอนุสัญญาในฐานะของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาษีภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ บริษัทดังกล่าวก็จะมีอำนาจในการที่จะอ้างสิทธิตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งอนุสัญญาต้นแบบทั้งหลายไม่ว่าจะเป็นของOECD ขององค์การสหประชาชาติ หรือแม้แต่ของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ตาม ต่างก็มีการจัดหารายละเอียดของคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาษี”เอาไว้ซึ่งบุคคลที่มีคุณสมบัติในฐานะของผู้มีถิ่นที่อยู่ บุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้ที่ต้องมีภาระภาษีภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น โดยสาเหตุจากภูมิลำเนาของบุคคลดังกล่าว หรือการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ถูกพิจารณาโดยอาศัย สถานที่ในการบริหารกิจการ หรือบรรทัดฐานอื่นใดอันจะแสดงให้เห็นในลักษณะที่คล้ายคลึงกัน

อย่างไรก็ตามอนุสัญญาต้นแบบของOECD ได้แยกคำนิยามของ “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคี” ออกจากบุคคลผู้ซึ่งมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีในรัฐที่อาศัยจุดเกาะเกี่ยว เพียงเพราะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศนั้น หรือเงินทุนที่ตั้งอยู่ในที่นั้น โดยในCommentary ได้ อธิบายว่า ลักษณะดังกล่าวจะไม่สามารถใช้บังคับได้กับบุคคลบางประเภท เช่น ในกรณีของกลุ่ม ของเจ้าหน้าที่กงสุล และทูตต่างประเทศ และยังรวมถึงกรณีของบริษัทที่ถูกตั้งโดยชาวต่างชาติซึ่ง ถูกยกเว้นภาษีในประเทศที่เป็นตัวกลางบนเงินได้ของพวกเขาเนื่องจากเอกสิทธิ์พิเศษที่ถูก ออกแบบมาเพื่อดึงดูดบริษัทส่งผ่าน โดยOECD เข้าใจดีว่ามาตรการที่พิจารณาเกี่ยวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ใน นี้อาจจะถูกตีความอย่างกว้างโดยการนำหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดินแดนมาใช้เพื่อที่จะแยก ใช้ผู้มีถิ่นที่อยู่ทั้งหมดของประเทศในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นจึงได้แนะนำว่า จำเป็นต้องตีความ นิยามดังกล่าวอย่างจำกัด

ดังนั้นภายใต้หลักการนี้แม้ในบางกรณีอาจจะไม่สามารถที่จะ ป้องกันการละเมิดอนุสัญญาได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากในบางกรณีหลักการนี้อาจไม่ได้ถูก พิจารณาจนเป็นที่พอใจ จึงมีการเสนอมาตรการอื่นๆเพื่อป้องกันการละเมิดมาตรการตาม อนุสัญญา ซึ่งมาตรการที่ถูกแนะนำที่สำคัญอันหนึ่งคือมาตรการAbstinence approach เนื่องการ เลือกใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมักจะเกี่ยวข้องกับการสอดแทรกของบริษัทที่อยู่ใน ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือเป็นดินแดน Tax haven ทางแก้อย่างหนึ่งที่มี ประสิทธิภาพคือการที่รัฐจะไม่ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศเหล่านี้ อย่างไรก็ตามมาตรการนี้ก็ไม่สามารถที่จะทำได้ หรือเป็นทางออกที่ดีสำหรับทุกกรณี แม้ว่าในทาง ปฏิบัติของประเทศส่วนใหญ่ได้ยกเลิกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหลายฉบับที่ทำกับ ดินแดนTax havenแล้วก็ตาม แต่ในบางครั้งก็ดูเหมือนว่าจะเป็นการดีกว่าที่จะยังคงอนุสัญญากับ ดินแดนเหล่านี้เอาไว้ เนื่องจากประโยชน์บางอย่างเช่นเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูล อีกทั้งมาตรการ Abstinence approachก็ไม่ใช่วางแก้ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับประเทศที่ไม่ได้เป็นดินแดนTax haven ซึ่งมีกฎหมายการลงทุนภายในประเทศที่เป็นที่ดึงดูดซึ่งต่อไปจะมีการขยายตัวของบริษัทส่งผ่าน เช่นในประเทศเนเธอร์แลนด์ ดังนั้นการจำกัดโดยการใช้โดยทั่วไปของกฎเกณฑ์ผู้มีถิ่นที่อยู่จึงยังมี ความจำเป็นอยู่

2. The Beneficial Ownership Test

เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาต้นแบบของOECD และขององค์การสหประชาชาติในข้อที่10, 11 และ12 ซึ่งเกี่ยวข้องกับการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของ ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้ที่มีสิทธิในการได้รับการลด หรือยกเว้นภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้จะถูกจำกัดเพียงแค่ เจ้าของผลประโยชน์ (Beneficial Owner) ซึ่งในอนุสัญญาเหล่านี้ ถ้าผู้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริงได้จัดตั้งบริษัทส่งผ่าน(Conduit Company) ขึ้นเพื่อการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีตามอนุสัญญา บริษัทที่ได้ถูกจัดตั้งขึ้นมานี้อาจจะไม่สามารถได้รับสิทธิในการบรรเทาภาระภาษีตามอนุสัญญาได้เนื่องจาก บริษัทดังกล่าวไม่ใช่เจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริงในเงินได้จำนวนดังกล่าว ซึ่งในCommentary ของอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าว ได้แนะนำไว้ว่า ในการพิจารณาในเรื่องของ ความเป็นเจ้าของผลประโยชน์ (Beneficial Ownership) จะต้องมีการพิจารณาสถานการณ์บางอย่างของการใช้อนุสัญญาที่ไม่เหมาะสม โดยในCommentaryได้มีการให้แนวทางเพียงเล็กน้อยในความหมายของคำว่า “Beneficial Owner” ซึ่งเป็นเพียงแค่ว่าพิจารณาในCommentaryเท่านั้นไม่ใช่เป็นการวางหลักที่ตายตัวว่าสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาจะไม่สามารถได้รับ เมื่อมีคนกลาง ตัวอย่างเช่น ตัวแทนเป็นผู้แทรกกลางระหว่างผู้รับผลประโยชน์ และผู้จ่าย

สำหรับคำว่า “Beneficial Ownership” ไม่ใช่บทบัญญัติทางกฎหมายอย่างแท้จริง และไม่ใช่คำที่สามารถอธิบายได้โดยการอ้างถึงกฎหมายภายในประเทศของประเทศภาคีอนุสัญญา และมีเพียงไม่กี่ประเทศที่เสนอคำจำกัดความของคำนี้โดยอาศัยกฎหมายภายในประเทศ สำหรับCommentary ของOECD ก็เพียงแต่อ้างถึงสถานการณ์ที่ว่าสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาไม่ควรที่จะถูกใช้โดยบุคคลที่สาม ที่เป็นคนกลางตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าข้างต้น ซึ่งในที่นี้อาจจะหมายถึงตัวบริษัทส่งผ่านที่ถูกตั้งมาเพื่อเป็นตัวกลางในการรับ และส่งผ่านเงินก็เป็นได้ ซึ่งอาจจะอ้างอิงได้ว่าวัตถุประสงค์ของการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา จะพิจารณาจากความเป็นจริงจากทางเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบที่เกิดขึ้นที่จะทำให้ได้สิทธิทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ หรือพิจารณาในอีกแง่หนึ่งก็คือการพิจารณาว่าจะได้รับสิทธิประโยชน์ตาม

อนุสัญญาหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาจากสิ่งที่มีอยู่จริงมากกว่ารูปแบบในการทำธุรกรรม ซึ่งการบรรเทาภาระทางภาษีสำหรับเงินได้เหล่านี้จะไม่ควรถูกใช้ หากว่ามีการใช้บริษัทส่งผ่านระหว่างผู้ที่จ่ายเงินได้ กับบุคคลที่ไม่ได้อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในทางปฏิบัติแล้วมาตรการ Beneficial Ownership จะอยู่ในบทบัญญัติข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิ โดยจะเป็นมาตรการที่ใช้ตรวจสอบได้เพียงผิวเผินว่าผู้รับผลประโยชน์เป็นเพียงบริษัทที่ปลอมแปลงเข้ามา หรือเป็นเพียงแค่บริษัทส่งผ่าน ซึ่งถ้าบริษัทดังกล่าวมีเจ้าของที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีของอนุสัญญาแล้วประเทศแหล่งเงินได้จะต้องแสดงให้เห็นว่ามีการป้องกันการใช้ออนุสัญญาซึ่งบทบัญญัตินี้มีอำนาจค่อนข้างที่จะแคบ และเป็นการยากในทางปฏิบัติที่ประเทศแหล่งเงินได้จะพิสูจน์ หรือยกคำถามที่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์ถึงการเป็นเจ้าของสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง โดยข้อเท็จจริงที่ว่าหน้าที่หลักของบริษัทคือการถือทรัพย์สินหรือสิทธิในทรัพย์สินยังไม่เพียงพอในตัวของมันเองที่จะระบุว่าบริษัทดังกล่าวเป็นเพียงแค่ตัวกลางหรือไม่ ซึ่งในปัจจุบันยังเป็นที่สงสัยว่าบริษัทที่ทำหน้าที่ในฐานะศูนย์กลางทางการเงิน สำหรับกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศ จะถูกพิจารณาว่าเป็นบริษัทส่งผ่านได้หรือไม่ แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของมันคือเพื่อการหาประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่เจ้าของที่แท้จริงไม่มีสิทธิก็ตาม ดังนั้นจึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่ามาตรการนี้ยังไม่เพียงพอที่จะจำกัดการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบได้

3. มาตรการอื่นๆที่ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อกำจัดการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

คณะกรรมการในOECD ตระหนักว่าบทบัญญัติที่มีอยู่ในอนุสัญญาต้นแบบไม่ได้มีผลในการที่จะป้องกันการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นจึงได้ทำการพัฒนามาตรการต่างๆเพิ่มเติมเพื่อใช้จัดการกับปัญหาดังกล่าว ซึ่งในCommentaryของอนุสัญญาต้นแบบOECDปี 1977 แนะนำว่ารัฐที่เจรจาในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควรที่จะกำหนดโดยเฉพาะเจาะจงถึงบุคคลที่ควรจะได้รับสิทธิตาม

อนุสัญญา เพื่อช่วยในการระบุถึงเจ้าของสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง(The Beneficial Owner) โดยการ ใช้บททดสอบที่หลากหลาย ซึ่งได้ถูกร่วมไว้ในมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์(Limitation on Benefits) ซึ่งได้ถูกแนะนำโดยOECD Commentary และคณะผู้เชี่ยวชาญจากองค์การ สหประชาชาติ ซึ่งได้มีการประชุมร่วมกันในปี1987 โดยรูปแบบที่หลากหลายของมาตรการเหล่านี้ ได้ถูกใช้ในหลายๆประเทศในทางปฏิบัติ

ทฤษฎีเบื้องหลังต่างๆของมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) นั้น ถือว่าการที่จะยอมให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานิติบุคคล ดังกล่าวจะต้องมีจุดเกาะเกี่ยวที่เพียงพอกับประเทศที่อ้างว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งสามารถที่จะ พิจารณาทั้งโดยตรงและโดยอ้อม ในการเป็นเจ้าของ หรือผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ของนิติบุคคล โดย การพิจารณาบนพื้นฐานทางเศรษฐกิจ นิติบุคคลดังกล่าวกับประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญา ซึ่งมาตรการต่างๆมีด้วยกันดังต่อไปนี้

ก. Direct or Look-Through approach

มาตรการตามหลักการนี้จะเป็นการพิจารณาถึงการเป็น เจ้าของ หรือการเป็นผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์โดยตรงหรือโดยอ้อมของนิติบุคคลดังกล่าว และจะ อนุญาตสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาต่อบริษัทเพียงเท่าที่บริษัทดังกล่าวมีเจ้าของเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ ในรัฐที่เป็นภาคีอนุสัญญาฉบับนั้นๆ ประเด็นที่น่าสนใจก็คือในร่างแรกของCommentaryใน อนุสัญญาต้นแบบของOECD มาตรการ Look-Through approach ระบุเพียงแต่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ภาคีอื่นสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้ อย่างไรก็ตามสำหรับCommentary ที่ ได้รับการปรับปรุงในปี1994 ได้มีการระบุรวมถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งที่เป็นภาคีของอนุสัญญา ภายใต้ถ้อยคำใน Commentary ในปี1994 “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในที่เป็นนิติบุคคลในรัฐภาคีหนึ่งซึ่งถูกเป็น เจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐภาคีอื่นสามารถที่จะอ้างสิทธิตามอนุสัญญาในรัฐอื่นนั้นได้”

เมื่อพิจารณาถ้อยคำดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่า มีลักษณะเป็นการป้องกันโดยตรงต่อบริษัทส่งผ่าน(Conduit Company) ซึ่งCommentaryของ OECD ได้แนะนำว่ารัฐทุกๆรัฐที่จะใช้มาตรการดังกล่าวควรที่จะต้องพิจารณาถึง มาตรการที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่ถูกพิจารณาในเรื่องของเจ้าของ และอำนาจการบริหารโดยผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ การพิจารณาตามหลักการนี้สามารถที่จะได้ผลโดยการกำหนดอัตราส่วนที่เฉพาะเจาะจงในการถือหุ้นโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีรัฐใดรัฐหนึ่งเพื่อที่บริษัทดังกล่าวจะได้มีคุณสมบัติที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา อย่างไรก็ตามมาตรการดังกล่าวเป็นการพิจารณาเพียงแค่หลักเกณฑ์หนึ่งของโครงสร้างการส่งผ่าน และอาจจะไม่สามารถป้องกันการวางแผนภาษีโดยการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบStepping stone company ยกตัวอย่างเช่นวิธีการในการหลบหลีกมาตรการนี้สามารถทำได้โดยการสร้างองค์กรที่มีทุนจดทะเบียนที่ต่ำมากๆโดยบริษัทดังกล่าวถือหุ้นโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ที่แท้จริง ภายใต้วิธีการนี้เงินทุนที่แท้จริงจะถูกจัดหามาในรูปแบบของหนี้สินของบริษัท ซึ่งดอกเบี้ยของหนี้ดังกล่าวก็จะถูกส่งไปยังผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่อันเป็นผู้ที่ได้รับสิทธิที่แท้จริง

โดยสรุปแล้วตามหลักการนี้เป็นการพิจารณาถึงผู้เป็นเจ้าของที่แท้จริงของนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีว่าอาจจะไม่ได้รับสิทธิในการบรรเทาภาระภาษีภายใต้อนุสัญญาดังกล่าว ซึ่งมีสัมพันธต่อประเภทต่างๆของเงินได้ ผลประโยชน์ หรือกำไรของนิติบุคคล ถ้านิติบุคคลดังกล่าวถูกเป็นเจ้าของหรือถูกควบคุมโดยตรง หรือผ่านจากนิติบุคคลอื่นหนึ่งหรือหลายนิติบุคคล โดยบุคคลผู้ซึ่งไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญา ซึ่งหากจะพิจารณาตามCommentary ได้เปิดโอกาสสำหรับประเทศภาคีตามอนุสัญญาที่จะตัดสินใจในการเจรจาอนุสัญญาของพวกเขาสำหรับมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความถูกต้องในการเป็นเจ้าของนิติบุคคล หรือถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่ มาตรการนี้ถูกเชื่อว่าเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมสำหรับอนุสัญญาประเทศต่างๆที่ไม่เก็บภาษี หรือเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากๆ

ข. Base-Erosion or Channel Approach

มาตรการนี้เป็นวิธีการป้องกันการเลือกใช้ออณุญาตาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่สำคัญโดยวิธีการลดฐานภาษีของบริษัทส่งผ่าน ซึ่งภายใต้มาตรการ Channel Approach บริษัทที่อาศัยอยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญาภาษีของรัฐหนึ่งจะไม่ได้รับอนุญาตให้อำนาจสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ถ้าสัดส่วนที่แน่นอน(ปกติแล้วจะอยู่ที่ร้อยละ50) ของเงินได้รวมของบริษัทนั้น ถูกใช้โดยการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ภาคีของอนุสัญญา มาตรการนี้มุ่งพิจารณาไปที่บริษัทที่มีรายได้รวมที่สูง แต่ว่ามีเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่ต่ำโดยผลของการที่มีค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปสู่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในกรรัฐภาคีอนุสัญญาในอัตราที่สูง มาตรการนี้ถือได้ว่าเป็นมาตรการที่ใช้ป้องกันการเลือกใช้ออณุญาตาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยวิธีStepping stone company ได้อย่างดี

ค. Exclusion Approach

มาตรการนี้จะเป็นการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อนิติบุคคลที่ได้รับประโยชน์ในระบบภาษีพิเศษภายในประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่ เช่นการที่บริษัทดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีบริษัท(หรือที่ใกล้เคียงกับการยกเว้นภาษี) ซึ่งโดยปกติจะถูกระบุเป็นพิเศษในกฎหมายภาษี หรือในกฎหมายการค้าของประเทศที่บริษัทตั้งอยู่ ได้ให้สิทธิพิเศษทางภาษีซึ่งให้แก่บริษัทเหล่านี้ที่มีสถานะคล้ายคลึงกับบริษัทของผู้ที่ได้มีถิ่นที่อยู่ ดังนั้นถ้ารัฐสร้างสิทธิพิเศษสำหรับบริษัทบางประเภทในกฎหมายภาษีของประเทศ มาตรการป้องกันจะต้องถูกใช้เพื่อการป้องกันการให้สิทธิพิเศษเหล่านี้ โดยการเชื่อมโยงกับสิทธิประโยชน์ที่มอบให้โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

วิธีการที่ง่ายที่สุดในการป้องกันอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีเช่นนี้ถูกละเมิดก็คือควรที่จะต้องกันบริษัทที่ได้สิทธิพิเศษเหล่านี้จากการที่จะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา อย่างไรก็ตามมาตรการป้องกันนี้จะไม่สามารถใช้กับบริษัทส่งผ่านที่ดำเนินธุรกิจโดยสุจริต(Bona fide business)

ง. Subject-To-Tax Approach

มาตรการนี้อนุญาตให้มีการบรรเทาภาระทางภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ถ้าผู้รับเงินได้ดังกล่าวจ่ายภาษีบนเงินได้แต่ละประเภทในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ หลักการเบื้องหลังของมาตรการนี้คือการพิจารณาโดยอาศัยวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ต้องการที่จะขจัดปัญหาภาษีซ้อน และไม่ให้มีการยกเว้นซ้อนในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามทั้งCommentary ของOECD และผู้เชี่ยวชาญขององค์การสหประชาชาติต่างก็ไม่แนะนำมาตรการนี้ด้วยเหตุผลหลายประการ

ประการแรก นิติบุคคลที่ควรที่จะได้รับการช่วยเหลือ เช่นองค์กรการกุศล , กองทุนบำนาญ หรือนิติบุคคลอื่นที่ถูกยกเว้นภาษีภายใต้กฎหมายภายในประเทศด้วยเหตุผลพิเศษ เช่น เพื่อการกระตุ้นการพัฒนาทางเศรษฐกิจในบริเวณพิเศษ อาจจะถูกขัดขวางไม่ให้ได้รับการบรรเทาภาระทางภาษี

ประการที่สอง มาตรการตอบโต้นี้อาจจะไม่สามารถขัดขวางการวางแผนภาษีในการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยวิธี Stepping stone company หรือโดยการจัดการอื่นๆโดยใช้กฎหมายทางภาษีในประเทศที่เป็นดินแดนTax Haven

ประการที่สาม มันค่อนข้างเป็นการยากลำบากในการดำเนินการเนื่องจากกฎเกณฑ์ทางภาษี ยกตัวอย่างเช่นการเก็บภาษีและการการอนุญาตให้หักภาษีมีความแตกต่างกันอย่างมากมาประเทศทั้งสองที่ต้องการที่จะหาทางแก้ปัญหาที่ยุติธรรม

จ. Bona Fide Provisions

แนวความคิดเบื้องหลังมาตรการLimitation on Benefit ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นมีเพื่อเป็นอุปสรรคของนิติบุคคลทั้งหลายซึ่งได้ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อความตั้งใจ

ในการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์เพื่อการบรรเทาภาระทางภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มาตรการทั้ง 4 ที่ได้กล่าวไปแล้ว อาจมีผลในการจำกัดที่เข้มงวดสำหรับนิติบุคคลที่ไม่ได้ถูกสร้างมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นใน Commentary ของอนุสัญญาต้นแบบ OECD ในปี 1995 ได้เน้นว่ามาตรการทั้งหลายจำเป็นต้องถูกเพิ่มเติมโดยหลักการที่รับรองถึงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในสถานการณ์โดยสุจริตซึ่งก็คือพิจารณาควบคู่ไปกับหลักสุจริตดังต่อไปนี้

- Stock Exchange Test

ภายใต้มาตรการนี้ การบรรเทาภาระทางภาษี อาจจะถูกอนุญาตต่อบริษัทมหาชนต่างๆ ซึ่งได้มีการซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญาประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังการทดสอบนี้คือว่ามันเป็นยากที่บริษัทเหล่านี้จะถูกตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการละเมิดอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นจึงได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่านิติบุคคลดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่มีอยู่จริงในปัจจุบัน, มีเหตุผลในทางพาณิชย์, มีอิสระในการพิจารณาทางภาษี สำหรับบริษัทที่ได้ถูกจัดตั้งในประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทมหาชน มากไปกว่านั้นเมื่อความเป็นเจ้าของสามารถถูกเปลี่ยนแปลงอย่างบ่อยครั้ง และมีอัตราจำนวนของเจ้าของที่มาก และหลากหลาย การควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพของเจ้าของกิจการจึงแทบจะเป็นไปไม่ได้ ซึ่งทั้ง Commentary ของ OECD และผู้เชี่ยวชาญจากองค์การสหประชาชาติต่างก็แนะนำว่าการทดสอบในวิธีการ Stock Exchange Test ควรถูกใช้ในฐานะของการยกเว้นที่ครอบคลุมในมาตรการทั่วไปที่ได้กล่าวมาในข้างต้นทั้งหมด

- Active Trade or Business Test

มาตรการนี้เป็นอีกมาตรการหนึ่งที่ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อป้องกันการบริหารจัดการที่สุจริต ซึ่งมาตรการนี้จะพิจารณาถึงบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีของอนุสัญญาว่าได้เข้าร่วมในการดำเนินการทางธุรกิจที่สำคัญหรือไม่ และได้กระทำกิจกรรม

ที่เกี่ยวข้องของการค้าพานิชที่มีอยู่จริงหรือไม่ โดยมาตรการนี้ได้ถูกพิจารณาในCommentaryของอนุสัญญาต้นแบบOECD ในปี 1995 ว่าเป็นหลักสำคัญในแนวคิดเรื่องหลักสุจริต ในการพิจารณาถึงการดำเนินการทางธุรกิจและการค้าที่แสดงถึงความมีอยู่จริงในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามถ้าหากถอนมาตรการนี้ออกไปจะทำให้เกิดความยากลำบากในการที่จะระบุว่าสิ่งใดเป็นการดำเนินการทางการค้าการลงทุน

- Motive Test

มาตรการนี้เป็นมาตรการที่มีการใช้เป้าหมายร่วมกันกับมาตรการ Active Trade or Business Test ที่ต้องการให้บริษัทดังกล่าวแสดงถึงวัตถุประสงค์หลักของบริษัท, การดำเนินการทางธุรกิจของบริษัท, เงินได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่มุ่งหวังว่าจะได้จากการค้าโดยปกติมากกว่าความต้องการที่จะได้รับการบรรเทาภาระทางภาษี ดังนั้นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยวิธีนี้อาจมีว่าจะไม่มีการบรรเทาภาระทางภาษีถ้าหากว่าวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของธุรกรรมบางอันนั้นเป็นการทำเพื่อลดภาษี เพราะว่าเงื่อนไขที่จะต้องมีเป็นอันดับแรกสำหรับการได้รับการบรรเทาภาระภาษีตามอนุสัญญาได้แก่ความตั้งใจของตัวผู้เสียภาษีเองที่จะต้องเป็นการดำเนินการเพื่อธุรกิจ ซึ่งมาตรการนี้เป็น การสร้างปัญหาอย่างมากในการใช้ เนื่องจากเหตุผลทางธุรกิจ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม หรือโครงสร้างทางธุรกิจนั้นมักเป็นบรรทัดฐานที่ค่อนข้างไม่ชัดเจน สำหรับการระบุถึงความตั้งใจในการที่จะละเมิดอนุสัญญาทางภาษี อย่างไรก็ตามมาตรการนี้ยังคงมีประโยชน์อย่างมากในการฟ้องร้องคดีที่มีการแสดงเหตุผลทางธุรกิจค่อนข้างชัดเจน และสามารถพิจารณาได้ว่าไม่เป็นการละเมิดอนุสัญญา

- Alternative Relief Test

มาตรการนี้ได้ถูกแนะนำโดย Commentary ของOECD ว่ามาตรการนี้จะมุ่งเน้น ไปยังความสามารถของผู้มีภาระภาษีที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เหมือนกันหรือดีกว่าจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับอื่นหรือไม่ โดย

ถ้าการที่เข้ามาแทรกกลางของบริษัทดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ที่มากขึ้นแก่ผู้ลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับอนุสัญญาอื่นอื่นที่มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิพิเศษ การตั้งนิติบุคคลในเขตอำนาจของอนุสัญญาดังกล่าว ย่อมถือว่าได้กระทำโดยสุจริต

4. การอาศัยขอบเขตการบังคับใช้ด้านบุคคลในอนุสัญญา

ในส่วนนี้จะเป็นการอาศัยการทดสอบการเป็น ผู้มีถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาอื่นจะเป็นผู้มีสิทธิในการรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยอาศัยบทบัญญัติในส่วนของขอบเขตการบังคับใช้ด้านบุคคลเป็นตัวพิจารณา

ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วในบทบัญญัติดังกล่าวจะมีเกณฑ์ที่สามารถใช้เป็นตัวทดสอบในเบื้องต้นว่าผู้ที่เข้ามาขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีหรือไม่ โดยรัฐสามารถใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวเข้ามาเป็นตัวทดสอบในแง่ลึกต่อไปหากต้องการใช้มาตรการนี้เป็นตัวป้องกัน

โดยขอบข่ายด้านบุคคล ของอนุสัญญาเป็นการกำหนดถึงลักษณะ หรือคุณสมบัติของผู้ที่จะถือว่าเป็นผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับจะมีข้อความในข้อ 1. ว่า “อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หรือทั้งสองรัฐ”²¹ ซึ่งก็เป็นการแสดงให้เห็นหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าต้องการให้บุคคลผู้มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือมีภูมิลำเนาเพื่อการรักษาไว้ในรัฐที่เป็นภาคีของอนุสัญญาดังกล่าว

²¹ ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ซึ่งการที่จะพิจารณาต่อไปว่าบุคคลดังกล่าวถือว่าเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่นั้นสามารถที่จะพิจารณาได้ 2 แนวทางดังนี้

1. ในอนุสัญญาข้อที่ 4 จะมีการระบุถึงลักษณะของบุคคลที่จะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้วในการพิจารณาดังกล่าว จะไม่มีการพิจารณาในส่วนของสัญชาติของบุคคลดังกล่าว ดังนั้นการที่จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในข้อนี้เท่านั้น

2. เนื่องจากในเงินได้บางประเภทได้มีการกำหนดว่าจะให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแก่ “คนชาติ” ดังนั้นในการพิจารณาดังกล่าวต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ที่กำหนดถึงความเป็นคนชาติเอาไว้

นอกจากนี้ยังมีอีกประเด็นที่ควรจะต้องพิจารณานั้นก็คือ สถานประกอบการถาวร ตามข้อ 5 โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาว่ารูปแบบในการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนส่วนใหญ่แล้วจะเป็นการอาศัยรูปแบบในการจัดตั้งนิติบุคคลเข้าไปแทรกในรัฐภาคีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนบ้างนั้น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวก็จะต้องมีความเกี่ยวข้องในเรื่องของรายได้โดยรายได้ที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งคือกำไรของบริษัท ซึ่งการที่นิติบุคคลดังกล่าวจะมีภาระภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ตามข้อ 7 นั้นจำเป็นต้องมีการตั้งสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่ง การที่นิติบุคคลดังกล่าวจะกลายเป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ตามข้อ 5

3.2.3.2 มาตรการทางภาษีภายในประเทศ

ในส่วนนี้จะเป็นการออกมาตรการป้องกันโดยฝ่ายเดียว ซึ่งอาจกระทำได้ 2 ลักษณะ ได้แก่

1. เป็นการออกกฎหมายภายในมาห้าม หรือยกเว้นการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เช่นบทบัญญัติการป้องกันการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ 1962 หรือในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการใช้หลักการกฎหมายที่ออกมาหลังจากสามารถยกเลิกกฎหมายที่ออกมาก่อนได้โดยการออกกฎหมายภายในที่มีเนื้อหาขัดกับอุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งเป็นที่วิจารณ์กันอย่างมากโดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้อำมาตรา 6 แห่งรัฐธรรมนูญประเทศสหรัฐอเมริกาในการออกกฎหมายดังกล่าว²²

2. การปรับปรุงโครงสร้างทางภาษีภายในของประเทศในบางกรณีเช่น การพิจารณาว่านิติบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภายในหรือไม่ หากยึดถือตามสถานที่ที่ใช้ในการจดทะเบียนยอมที่เกิดปัญหาการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มากกว่าการถือตามบริหารการจัดการที่แท้จริงเป็นต้น

3.2.3.3 มาตรการอื่นๆเพื่อป้องกันการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1. การอาศัยมาตรการแบบทางอ้อมซึ่งเป็นการใช้การกีดกันทางเศรษฐกิจและการเมืองเพื่อให้รัฐอิกรัฐหนึ่ง กำจัดการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ตัวอย่างเช่นที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กระทำต่อประเทศสวิตเซอร์แลนด์ จนต้องตราพระราชบัญญัติตอบได้ในปี ค.ศ.1962

2. การอาศัยวิธีการปรับใช้กฎหมายภายในประเทศมาใช้ป้องกันเป็นบางกรณีซึ่งก็จะต้องขึ้นอยู่กับบทบัญญัติกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังเช่นตัวอย่างข้างต้นซึ่งในประเทศไทยก็มีการเสนอแนวคิดในการใช้กฎหมายไทยที่มีอยู่ในการป้องกันการเลือกใช้อุสสุญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งจะขอวิเคราะห์ในบทต่อไป

²² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า216

3. การอาศัยมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี(Anti-tax avoidance measure) ซึ่งเป็นมาตรการในลักษณะที่เป็นการป้องกันโดยทั่วไปในการเลี่ยงภาษีซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ถึงมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีที่เป็นการทั่วไปแต่อย่างใดแต่จะมีการกล่าวไว้พอเป็นพื้นฐานเนื่องจากมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Anti-Treaty Shopping measure) เป็นหนึ่งในมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี(Anti-tax avoidance measure)นั่นเอง*

4. การอาศัยหลักการในเรื่องของHarmful Tax Competitionมาเป็นมาตรการหนึ่งที่ใช้ในการป้องกันการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ประเด็นของHarmful Tax Competitionนี้OECD.ได้จัดพิมพ์เป็นรายงานเผยแพร่หลักการนี้ในปี 1998 โดยประเด็นหลักในเรื่องของHarmful Tax Competition จะเป็นกล่าวถึงในเรื่องที่เกี่ยวกับดินแดนTax haven และ Harmful preferential tax regimes ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงรูปแบบในการทำการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วจะพบว่าในทางปฏิบัติมักจะมีการใช้ดินแดนที่มีลักษณะดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งในการวางแผนภาษีโดยอาจจะใช้เป็นดินแดนที่จัดตั้งบริษัทส่งผ่านในการส่งผ่านสิทธิประโยชน์ตามอุสสัญญาก็เป็นได้**

โดยรายงานฉบับดังกล่าวได้มีการระบุถึงหลักเกณฑ์ที่จะใช้ในการพิจารณาว่าดินแดนใดที่มีลักษณะเป็นHarmful Tax Competition ซึ่งหากว่าดินแดนไหนที่เข้าข่ายลักษณะดังกล่าวก็อาจจะถูกตอบโต้โดยมาตรการต่างๆ ต่อไป

หลักเกณฑ์ที่ใช้ระบุถึงการเป็นดินแดนTax haven ได้แก่

1. ไม่มีการเก็บภาษี หรือมีการจัดเก็บภาษีเพียงเล็กน้อย
2. ขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลข้อสนเทศที่มีประสิทธิภาพ
3. ขาดความโปร่งใสเกี่ยวกับกฎหมายต่างๆในดินแดน

4. ขาดสาธารณูปโภคที่สำคัญในการดำเนินธุรกิจแต่อาศัยการดึงดูดการลงทุนจากประเด็นทางด้านภาษีเพียงอย่างเดียว

* ผู้ที่สนใจศึกษาในเรื่องมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี(Anti-tax avoidance measure) สามารถศึกษาได้จากวิทยานิพนธ์ ของคุณเกรียงเดช มาจำเนียรปี 2542 ชื่อ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร. นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย เอกชนและธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

** ดูOECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, 1998

ส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้ระบุการเป็น Harmful preferential tax regimes ได้แก่

1. ไม่มีการเก็บภาษี หรือมีการจัดเก็บภาษีเพียงเล็กน้อย
2. มีการใช้หลักการring fencing ในระบบภาษี
3. ขาดความโปร่งใสเกี่ยวกับกฎหมายต่างๆในดินแดน
4. ขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลข้อสนเทศที่มีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอื่นๆที่ใช้ในการพิจารณาประกอบการเป็นHarmful preferential tax regimes ได้แก่

1. มีการทำค่านิยมของฐานภาษีขึ้นเอง
2. ไม่มีหลักการเกี่ยวกับtransfer pricing
3. มีการยกเว้นการเก็บภาษีบนเงินได้จากต่างประเทศ
4. สามารถต่อรองอัตราภาษีได้
5. มีมาตรการในการปกปิดความลับ
6. มีเครือข่ายอนุสัญญาทางภาษีที่ใหญ่
7. มีกฎเกณฑ์ที่เป็นการกระตุ้นการดำเนินการทางภาษีเท่านั้น

โดยหากว่าดินแดนใดเข้าลักษณะตามปัจจัยที่กล่าวไว้ข้างต้นก็อาจจะถูกกำหนดให้เป็นดินแดนที่มีลักษณะเป็นHarmful Tax Competitionซึ่งก็จะถูกตอบโต้โดยมาตรการต่างๆซึ่งในรายงานฉบับนี้ได้แบ่งออกเป็น19 ข้อย่อย โดยหากว่าจะจัดกลุ่มของมาตรการตอบโต้ดังกล่าวสามารถจัดได้ 3 กลุ่มใหญ่ๆได้แก่²⁵

1. มาตรการที่เกี่ยวข้องการใช้ หรือการออกกฎหมายภายใน
2. มาตรการที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาทางภาษี
3. มาตรการที่เกี่ยวข้องกับการร่วมมือในระดับนานาชาติต่อ Harmful

Tax Competition

เมื่อพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเมื่อดินแดนใดถูกกำหนดให้เป็น Harmful Tax Competitionก็ย่อมที่จะต้องถูก

²⁵ Roy Rohatgi, Basic International Taxation,(London: Kluwer Law International, 2002.), pp.570-

มาตรการต่างๆตอบโต้ทำให้โอกาสที่จะสามารถที่ดินแดนดังกล่าวมาเป็นส่วนหนึ่งในการวางแผนภาษีในวิธีการนี้ย่อมลดลงด้วย นอกจากนี้ในมาตรการตอบโต้ที่OECD.แนะนำในข้อที่9 ที่อยู่ในส่วนของมาตรการที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาทางภาษีก็ได้ระบุในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทำ Treaty Shopping ไว้โดยเฉพาะว่า จะต้องมีการลดความเสี่ยงของการใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ภาษีของอนุสัญญาโดยการเพิ่มมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการทำTreaty Shopping ซึ่งมาตรการที่ใช้ก็มีได้ในหลายๆมาตรการดังที่กล่าวไว้ในข้างต้น ยกตัวอย่างเช่น เมื่อมีการระบุว่าดินแดนใดเป็นดินแดนที่มีลักษณะเป็น Harmful Tax Competition โดยที่ดินแดนดังกล่าวอาจจะมีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยประเทศไทยก็อาจจะยกเอาหลักการ Abstinance approachไม่ทำอนุสัญญากับประเทศดังกล่าว หรือ มาตรการExclusion Approachที่จะปฏิเสธการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าว

ซึ่งในปัจจุบันนี้ประเทศในแถบยุโรปส่วนใหญ่ก็จะทำการกันประเทศที่อยู่ในนิยามของHarmful Tax Competition ไม่ให้มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาทางภาษีต่างๆ โดยการไม่ทำอนุสัญญาทางภาษี หรือมีการตัดดินแดนดังกล่าวออกจากรายชื่อที่จะทำให้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์

3.2.4 สรุปการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping measure) ในต่างประเทศ

ในส่วนนี้จะนำตารางซึ่งสรุปการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศต่างๆที่สำคัญมาแสดงให้เห็นถึงแนวโน้มในการใช้มาตรการดังกล่าวในระดับนานาชาติที่มีการสำรวจในปี1985²⁷

^{*} ดูOECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue,1998, pp. 47-48

²⁷ Helmut Becker and Felix J Wurm, Treaty Shopping: An Emerging and Various Countries,pp.309-337

ตารางที่ 1
SUMMARY

Tax Workshop 1985, Dusseldorf
Philosophy toward Treaty Shopping

	No special Philosophy	Abstinence approach	Exclusion approach	Subject-to- tax approach	Look- through approach	Channel approach	Bona Fide approach
Australia	X	X	X	Nu	X	nu	X
Austria	X	X	X	X	X	nu	nu
Belgium	X	X	X	X	nu	x	nu
Canada	X	nu	X	X	X	nu	nu
Cyprus	X	nu	X	Nu	nu	nu	nu
Denmark	X	X	X	X	X	X	X
Finland	na	na	na	Na	na	na	na
France	X	X	X	X	X	X	nu
Germany	X	X	X	X	nu	X	nu
Italy	X	X	nu	Nu	X	X	nu
Luxemburg	X	X	X	X	nu	nu	nu
Netherlands	X	X	X	X	X	nu	X
Norway	X	nu	nu	Nu	nu	nu	nu
Singapore	X	X	nu	X	nu	X	nu
Spain	X	X	X	X	nu	X	nu
Sweden	X	X	X	X	nu	nu	X
Switzerland	X	X	nu	X	nu	X	X
UK	X	X	X	X	X	nu	X
U.S.A.	X	X	X	Nu	X	X	X
Used by..							
Countries	18	15	14	13	9	9	7

x = ถูกใช้

nu = ไม่ได้ถูกใช้

na = ไม่ได้มีการใช้ โดยยอมให้มีการทำการเลือกใช้อัตนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

ตารางที่ 2

Tax Workshop 1985, Dusseldorf
Approaches to Direct Conduit Companies

	Abstinence Philosophy	Exclusion approach	Subject- to-tax approach	Look- through approach	Channel approach	Bona Fide approach	Domestic approach
Australia	X	Nu	nu	nu	nu	X	X
Austria	X	X	X	X	nu	nu	X
Belgium	X	X	X	X	X	nu	X
Canada	X	X	X	X	nu	X	X
Cyprus	X	X	nu	nu	X	X	nu
Denmark	X	X	X	X	X	X	X
Finland	na	Na	na	na	na	na	X
France	X	X	X	X	X	nu	X
Germany	X	X	X	nu	X	nu	nu
Italy	X	Nu	nu	X	X	nu	nu
Luxemburg	X	Nu	X	nu	nu	nu	X
Netherlands	X	X	X	X	nu	X	X
Norway	X	Nu	nu	nu	nu	nu	X
Singapore	X	X	nu	nu	nu	nu	X
Spain	X	X	X	nu	X	nu	X
Sweden	X	X	X	nu	nu	X	nu
Switzerland	X	X	nu	nu	X	X	X
UK	X	X	X	X	nu	X	X
U.S.A.	X	X	nu	X	X	X	X
Used by..							
Countries	18	14	12	7	9	9	14

x = ถูกใช้

nu = ไม่ได้ถูกใช้

na = ไม่ได้มีการใช้ โดยยอมให้มีการทำการเลือกใช้อัตนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

ตารางที่ 3

SUMMARY

Tax Workshop 1985, Dusseldorf

Approaches to Direct Conduit Companies

	No special Philosophy	Abstinence approach	Exclusion approach	Subject-to- tax approach	Look- through approach	Channel approach	Bona Fide approach
Australia	X	Nu	nu	nu	nu	nu	X
Austria	X	Na	na	na	na	nu	na
Belgium	X	Nu	X	nu	X	nu	X
Canada	X	Na	na	na	na	nu	na
Cyprus	X	Nu	nu	nu	X	nu	nu
Denmark	X	Nu	nu	X	X	X	X
Finland	na	Na	na	na	na	na	na
France	X	Nu	X	nu	X	nu	X
Germany	X	Nu	X	X	X	nu	X
Italy	X	Nu	X	na	X	nu	nu
Luxemburg	X	Na	na	nu	na	nu	na
Netherlands	X	Nu	nu	nu	nu	nu	X
Norway	X	Nu	nu	nu	nu	nu	nu
Singapore	X	Nu	nu	nu	nu	nu	X
Spain	X	Nu	nu	nu	X	nu	X
Sweden	X	Nu	nu	nu	nu	nu	nu
Switzerland	X	Nu	X	nu	X	nu	X
UK	X	X	X	X	nu	X	nu
U.S.A.	X	X	nu	X	X	X	X
Used by..							
Countries	18	3	6	4	9	3	10

x = ถูกใช้

nu = ไม่ได้ถูกใช้

na = ไม่ได้มีการใช้ โดยยอมให้มีการทำการเลือกใช้นิติสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

ตารางที่ 4

Tax Workshop 1985, Dusseldorf

Bilateral Relations

	Quintet structure Accepted	Same Country Holding accepted	Domestic tax law applicable
Australia	Na	na	
Austria	X	X	
Belgium	Na	X	
Canada	X	X	X
Cyprus	X	X	
Denmark	Na	X	
Finland	Na	na	
France	X	X	
Germany	X	X	X
Italy	Na	X	
Luxemburg	X	X	
Netherlands	Na	X	
Norway	Na	X	
Singapore	X	X	
Spain	Na	na	Na
Sweden	Na	X	X
Switzerland	X	X	X
UK	X	x	X
U.S.A.	X	X	X
Used by..			
Countries	18	3	6

x = ใช่

na = ไม่มีการออกกฎเกณฑ์สำหรับรูปแบบนี้

ตารางที่ 5

SUMMARY

Tax Workshop 1985, Dusseldorf

Interposition of company : accepted or improper?

	Not improper, unless special Provision in treaty	Interposition of company may be challenged under domestic tax law
Australia	X	X
Austria	X	X
Belgium	X	
Canada	X	
Cyprus	X	
Denmark	X	
Finland	Na	
France	X	X
Germany	X	X
Italy	X	
Luxemburg	X	
Netherlands	X	
Norway	X	
Singapore	X	
Spain	X	Na
Sweden	X	
Switzerland	X	X
UK	X	
U.S.A.	X	
Used by..		
Countries	18	5

x = ใช่

na = ไม่ได้มีการใช้ โดยยอมให้มีการทำการเลือกใช้นิติสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

ตารางที่ 6

Tax Workshop 1985, Dusseldorf

Criteria for assumption of improper use of a tax treaty

	Control of company A Over company B	Low taxation of company B	No treaty/no treaty benefit in direct relation A-C	Absence of economic reasons	Requalif of income
Australia	X	X	X	X	nu
Austria	X	X	X	X	X
Belgium	X	X	X	X	X
Canada	X	X	X	X	nu
Cyprus	na	na	na	na	na
Denmark	nu	X	nu	X	nu
Finland	na	na	na	na	na
France	X	X	nu	nu	nu
Germany	X	X	X	X	X
Italy	nu	nu	nu	nu	nu
Luxemburg	na	na	na	na	na
Netherlands	X	X	nu	X	X
Norway	X	X	X	X	X
Singapore	X	X	X	X	X
Spain	na	na	na	na	X
Sweden	na	na	X	X	nu
Switzerland	X	nu	X	X	X
UK	X	x	X	X	nu
U.S.A.					
Used by..					
Countries	12	12	11	10	8

x = ใช่

nu = ยังไม่ทราบผล

na = ยอมให้มีการทำการเลือกใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

ตารางที่ 7

Tax Workshop 1985, Dusseldorf
Philosophytoward Treaty Shopping

	No treaty Benefit	Company recognized, But income requalified	Company recog- nized, but direct relationship assumed	Special domestic rule applies	Allocati legislat
Australia	X	nu	nu	nu	nu
Austria	X	X	X	nu	nu
Belgium	X	X	X	nu	nu
Canada	X	nu	nu	nu	X
Cyprus	na	na	na	na	nu
Denmark	X	nu	nu	nu	nu
Finland	na	na	na	na	nu
France	X	X	nu	nu	x
Germany	X	X	X	X	X
Italy	nu	nu	nu	nu	nu
Luxemburg	na	na	na	na	nu
Netherlands	X	X	X	X	nu
Norway	X	nu	X	nu	nu
Singapore	X	nu	nu	nu	nu
Spain	X	x	nu	nu	nu
Sweden	X	nu	X	nu	nu
Switzerland	X	x	nu	X	nu
UK	X	x	nu	nu	nu
U.S.A.	x	nu	X	nu	X
Used by..					
Countries	16	7	7	2	4

x = ใช่

nu = ยังไม่ทราบผล

na = ยอมให้มีการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

บทที่ 4

การนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti - Treaty Shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย

สำหรับประเทศไทยจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ายังไม่ได้ให้ความสนใจในปัญหาเกี่ยวกับการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping)เท่าที่ควร โดยเมื่อพิจารณาจากการศึกษาในประเด็นดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีละเมิดสนธิสัญญาทางภาษีประเภทอื่นๆ จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ามีการให้ความสนใจของผู้เชี่ยวชาญทางภาษีในประเทศไทยเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวน้อยมาก ทั้งที่ในต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้วต่างให้ความสนใจในประเด็นดังกล่าวมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว อีกทั้งทั้งมีการศึกษา และการพัฒนาในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับTreaty Shopping เป็นอย่างมากไม่ว่าจะในแง่บวก หรือลบก็ตาม

ในฐานะที่ประเทศไทยก็เป็นประเทศที่มีการส่งเสริมทางการค้าเสรีเป็นอย่างมากอีกทั้งประเทศไทยเองก็มีศักยภาพในด้านต่างๆที่เหมาะสมในการลงทุนทำธุรกิจไม่ว่าจะเป็นในลักษณะที่เป็นประเทศผู้รับการลงทุน หรือแม้แต่จะเป็นประเทศผู้ทำการลงทุนเองก็ตาม จึงมีการลงทุนในลักษณะที่เป็นการลงทุนข้ามชาติเป็นจำนวนมาก ส่งผลให้ต้องมีการทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ที่เป็นประเทศคู่ค้าเป็นจำนวนมาก แต่อย่างไรก็ตามประเทศไทยก็ยังไม่สามารถที่จะทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนให้ครอบคลุมทุกประเทศที่มีการติดต่อทำการค้ากับประเทศไทยได้ทั้งหมด ซึ่งอาจจะมีนักลงทุนที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีการทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยบางรายทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) หรือในบางกรณีอาจจะเป็นกรณีของนักลงทุนที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีการทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเอาไว้แล้ว แต่เห็นว่าสนธิสัญญาที่ประเทศของตนทำไว้กับประเทศไทยให้ผลประโยชน์ที่ต่ำกว่าสนธิสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น หรือด้วยเหตุผลทางธุรกิจอื่นใดก็ตามทำให้นักลงทุนดังกล่าวทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) โดยการแฝงตัวเป็นผู้ที่มีสิทธิในการได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรตามสนธิสัญญาที่ตนเห็นว่าให้ประโยชน์กับตนเองมากกว่าสนธิสัญญาที่ตนเป็นผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์อยู่ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงสนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำร่วมกับประเทศต่างๆแล้วจะเห็นว่าประเทศไทยได้มีการตกลงสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นดินแดนTax Havens ซึ่งอาจจะเป็นสาเหตุอย่างหนึ่งที่จูงใจให้นักลงทุนที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยพยายามที่จะเข้าไปเป็นผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามสนธิสัญญาฉบับดังกล่าวก็เป็นได้

ดังนั้นจึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเด็นการละเมิดอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) เป็นปัญหาทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเช่นเดียวกับปัญหาการละเมิดการเสียภาษีในเรื่องต่างๆ แต่ประเทศไทยกลับยังไม่ได้ความสนใจในประเด็นดังกล่าวเท่าที่ควรเมื่อเทียบกับปัญหาในประเด็นอื่นๆโดยเมื่อพิจารณาจากการศึกษาของผู้เชี่ยวชาญทางภาษีของประเทศไทยจะเห็นได้ว่ามีการศึกษาในประเด็นดังกล่าวน้อยมากทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วรัฐอาจจะสูญเสียเงินได้เป็นจำนวนมากจากภาษีที่รัฐบาลไทยควรที่จะต้องเป็นผู้ได้รับจากผู้ลงทุนที่ทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) แต่การที่ยังไม่มีการให้ความสนใจในประเด็นดังกล่าว โดยอาจจะเนื่องมาจากเหตุผลทางเศรษฐกิจอื่น ๆ เช่นการกระทำได้กล่าวอาจจะเป็นการสนับสนุนให้มีการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น เป็นต้น ดังนั้นจึงควรที่จะต้องมีการศึกษาต่อไปว่าควรที่จะมีการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping)หรือไม่ หรือควรทำในรูปแบบใด

4.1 มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure) ในประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่าประเทศไทยไม่ได้ให้ความสนใจในประเด็นการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Treaty Shopping) เท่าที่ควร ทำให้มีการสร้างมาตรการเพื่อป้องกันการกระทำได้กล่าวในลักษณะที่เป็นรูปธรรมในประเทศไทยมีน้อยมาก หรือแทบจะไม่มีเลย ซึ่งในส่วนของบทบัญญัติที่เป็นมาตรการป้องกันในกฎหมายภายในนั้น จะเห็นได้ว่าไม่มีปรากฏเลย อย่างไรก็ตามหากพิจารณาถึงแนวทางการปรับเอาหลักกฎหมายในประเทศไทยเข้ามาใช้ในการป้องกันการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้มีการเสนอไว้แบบที่แล้ว ข้าพเจ้าใคร่ที่จะเสนอแนวทางการป้องกันโดยวิธีการดังกล่าว โดยหากนำหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540¹ มาวิเคราะห์ซึ่งแท้ที่จริงแล้วคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน(Transfer Pricing) โดยในหมายเหตุท้ายคำพิพากษาดังกล่าวได้ให้ความเห็นในประเด็นที่ว่าถ้าหากว่าคู่สัญญาในการประกอบธุรกิจนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างแน่นแฟ้นจนเกือบที่จะเรียกได้ว่าเป็นบุคคลคนเดียวกันย่อมที่จะสามารถที่จะตกลงทำสัญญากันในลักษณะ วิธีการและเงื่อนไขอย่างใดก็ได้เพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร¹ ซึ่งหากลองนำมาประยุกต์โดยเทียบเคียงเข้ากับรูปแบบของการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จะพบว่ากรณีที่ผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริงทำการจัดตั้งบริษัทส่งผ่านเพื่อเป็นตัวกลางใน

¹ดูภาคผนวก ข.

การส่งผ่านสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ นั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลทั้งสองก็ย่อมที่จะต้องถือว่ามี ความใกล้ชิดกันอย่างมากในขนาดที่ผู้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริงสามารถที่จะบงการให้บริษัทตัวกลางดังกล่าวดำเนินการใด ๆ ตามที่ตนเองต้องการได้ จากประเด็นนี้ทำให้มีประเด็นที่จะสามารถ ใช้กฎหมายภายในของประเทศไทยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้อยู่สาม หลักการได้แก่ หลักเจตนาลวงตามมาตรา 155 วรรค 1 , หลักนิติกรรมอำพรางตามมาตรา 155 วรรค 2 และหลักการในเรื่องตัวการตัวแทน ดังนั้น เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับตัวอย่างที่ได้ยกเอาไว้ในบทที่สามก็จะพบว่าก็จะสามารถนำมาใช้ในทางปฏิบัติได้ดังนี้

กรณีตามตัวอย่างที่ 2 ในบทที่ 3 ในเมื่อบริษัททั้งสามตามตัวอย่างต่างก็มีความสัมพันธ์กันอย่างแน่นอนเพราะถือได้ว่าเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน โดยบริษัทแม่ในประเทศไทยได้หุ้น สามารถออกคำสั่งให้บริษัทลูกทั้งหลายประกอบธุรกิจใดก็ได้ ดังนั้นการที่บริษัทแม่ในประเทศไทยได้ส่งเจ้าหน้าที่ในบริษัทของตนเข้ามาดำเนินการให้คำปรึกษาในบริษัทลูกในประเทศไทยแต่กลับมีการสั่งให้บริษัทลูกทั้งสองมีการทำสัญญาจ้างที่ปรึกษาหารือกันนั้น เมื่อมาพิจารณาถึงสัญญาที่ทำระหว่างกันจะเห็นว่า สัญญาจ้างปรึกษาจ้างบริหารงานที่ของบริษัทลูกทั้งสองของบริษัทแม่ในไต้หวันได้แก่บริษัท TWI ในประเทศไทยทำกับบริษัท TWM ในมอริเชียสเป็นเพียงนิติกรรมอำพรางสัญญาจ้างบริหารงานที่แท้จริงระหว่างบริษัทลูกในไทยกับบริษัทแม่ในไต้หวันเพื่อต้องการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับมอริเชียส ดังนั้นสัญญาระหว่างบริษัทลูกทั้งสองจึงต้องเป็นโมฆะตามมาตรา 155 วรรค 2 เพราะเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาไม่ได้ประสงค์ที่บังคับตามสัญญาดังกล่าว และเมื่อสัญญาที่ใช้บังคับกันจริงไม่ได้มีการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฉบับใดๆ เงินได้จากการเป็นที่ปรึกษาดังกล่าวจึงต้องถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละสิบห้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

หรือจากกรณีข้างต้นหากจะพิจารณาว่าการที่บริษัทลูกในมอริเชียสเข้ามารับเงินค่าที่ปรึกษาดังกล่าวเป็นการกระทำในลักษณะที่เป็นตัวแทนของบริษัทแม่ในไต้หวันก็สามารถที่จะพิจารณาตามหลักของกฎหมายตัวการตัวแทนที่ว่าตัวแทนย่อมทำการใดๆ ได้ไม่เกินขอบอำนาจของตัวการ ดังนั้นการที่บริษัทแม่ในไต้หวันไม่ได้มีอำนาจที่จะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศมอริเชียสได้ ดังนั้นบริษัทลูกในมอริเชียสในฐานะตัวแทนในการรับเงินดังกล่าวก็ไม่สามารถที่จะใช้สิทธิในการลดอัตราภาษีตามอนุสัญญาได้เพราะการกระทำดังกล่าวไม่ได้ทำในฐานะตัวเองที่มีถิ่นที่อยู่ในมอริเชียสแต่ทำใน

ฐานะของตัวแทนของตัวการในไต่ห้วงดังนั้นเงินได้ดังกล่าวจึงถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อย ละสิบห้า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70

อย่างไรก็ตามถ้าหากข้อเท็จจริงตามตัวอย่างมีการเปลี่ยนแปลงไปว่าผู้ที่เข้ามาให้ คำปรึกษาเป็นพนักงานที่มาจากบริษัทลูกที่มอริเชียสถึงแม้ว่าการดำเนินการจะมาจากคำสั่งของ บริษัทแม่ก็ตาม ในกรณีนี้ข้าพเจ้าเห็นว่าจะไม่สามารถที่จะอ้างหลักกฎหมายข้างต้นมาป้องกันได้ และการกระทำดังกล่าวคู่สัญญาก็สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้

อีกตัวอย่างหนึ่ง หากจะปรับใช้มาตรการดังกล่าวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันตามที่ ยกตัวอย่างจากหนังสือของกรมสรรพากรในบทที่สามจะพบว่าสามารถที่จะปรับใช้กฎหมายภายใน ที่กล่าวในข้างต้นมาป้องกันการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบดังกล่าวได้ เป็นอย่างดี ยกตัวอย่างเช่น ตามข้อเท็จจริงในหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/3104 ที่ผู้ที่เป็นผู้รับ ประโยชน์ที่แท้จริงเป็นลูกค้านี่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ของบริษัท ง. ที่ไปจดทะเบียนจัดตั้ง บริษัทในประเทศสิงคโปร์ โดยบริษัทดังกล่าวจะให้บริการในการเก็บรักษาหลักทรัพย์ของลูกค้า และจะเป็นผู้ทำการแทนในการขายหลักทรัพย์ ดังนั้นบริษัท ง. จึงเป็นตัวแทนถือหลักทรัพย์แทน ลูกค้า และจะมีชื่อเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น โดยไม่ได้มีหน้าที่ในการประกอบธุรกิจ อื่นอีก จากข้อเท็จจริงนี้จะเห็นได้ว่าบริษัท ง. เป็นเพียงแค่บริษัทส่งผ่านในการส่งสิทธิประโยชน์ใน การขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้แก่ลูกค้า โดยที่การขายหลักทรัพย์ดังกล่าวนั้น สามารถได้รับการยกเว้นการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติในข้อ 13 อนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ ทำให้ผู้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง ได้แก่ลูกค้าในบริษัท ง. จึงได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าวไปด้วยทั้งที่จริงแล้ว ไม่ได้เป็นผู้ที่อนุสัญญาฉบับดังกล่าวต้องการที่จะให้ได้รับสิทธิประโยชน์ ดังนั้นจากแนวทางการ ป้องกันข้างต้นหากกรมสรรพากรไทยต้องการที่จะปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวก็สามารถ ที่จะอ้างเอาหลักการเรื่องตัวการตัวแทนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยมา ใช้ได้ โดยมองว่าแท้ที่จริงแล้วบริษัท ง. ผู้มีสิทธิตามอนุสัญญาเป็นเพียงตัวแทนในการขาย หลักทรัพย์ของลูกค้าที่เป็นตัวการเท่านั้น ดังนั้นการที่ตัวแทนจะทำการใดได้นั้นจะต้องอยู่ภายใต้ สิทธิของตัวการด้วย ในเมื่อตัวการเป็นลูกค้าของบริษัทที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์จึงไม่ใช่ผู้ ที่จะมีความสามารถในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าว ทำให้บริษัท ง. ตัวแทนไม่มีสิทธิ ในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาไปด้วยเนื่องจากเป็นการกระทำแทนผู้อื่น มิใช่การทำการ เพื่อตนเองอันจะมีสิทธิตามอนุสัญญา

จากเหตุผลข้างต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเทศไทยสามารถที่จะนำหลักการในกฎหมายภายในของประเทศไทยมาป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ เพียงแต่ว่าหากพิจารณาในทางปฏิบัติคงเป็นการยากที่กรมสรรพากร หรือศาลจะพิสูจน์ถึงข้อเท็จจริงในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลรวมถึงเจตนาในการประกอบธุรกิจต่างๆ เพื่อที่จะปฏิเสธการเข้ามาสวมสิทธิตามอนุสัญญา อีกทั้งการใช้มาตรการดังกล่าวยังไม่สามารถที่จะใช้ครอบคลุมได้ทุกกรณีอีกด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาในกฎหมายอื่นๆ ประกอบอีกด้วย

โดยในส่วนของมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยบทบัญญัติในอนุสัญญา ยังพบบทบัญญัติดังกล่าวได้ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบางฉบับ ซึ่งที่เด่นชัดได้แก่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสหรัฐอเมริกาข้อที่18 เรื่อง Limited on benefit (ภาคผนวก ค.), อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสิงคโปร์ข้อที่22 เรื่อง Limited on relief (ภาคผนวก จ.) และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศลักเซมเบิร์กในข้อที่29 เรื่อง Exclusion of Certain Company ซึ่งเป็นมาตรการ Exclusion Approach (ภาคผนวก ข.)²

ซึ่งสำหรับมาตรการที่พบในอนุสัญญาที่ทำกับประเทศสหรัฐอเมริกานั้นเกิดจากการที่รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกมากระตุ้นให้ประเทศไทยยอมรับเอามาตรการการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefit) ซึ่งเป็นมาตรการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เริ่มกระทำกับประเทศเนเธอร์แลนด์และต่อมาก็ได้ใช้รูปแบบของมาตรการนี้กับประเทศอื่นๆ ที่รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ร่วมทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนด้วย สำหรับประเทศไทยมาตรการดังกล่าวก็ได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ในข้อที่ 18 ซึ่งได้มีการอธิบายรายละเอียดต่างๆ เอาไว้ใน Treasury Department Technical Explanation (Oct7, 1997) (ภาคผนวก ง.) โดยวัตถุประสงค์ของมาตรการนี้เกิดจากการที่ประเทศสหรัฐอเมริกามองว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นเป็นเหมือนกับเครื่องมืออย่างหนึ่งในการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีของอนุสัญญา จากมุมมองนี้แสดงให้เห็นว่าจุดมุ่งหมายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นมีไว้เพื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในแท้จริงในรัฐภาคีอนุสัญญาเท่านั้น และหากว่าจะพิจารณาจากอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ในส่วนของ Commentary เองก็มีการกล่าวถึงการให้อำนาจในการปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตาม

² Edvin van der Bruggen, Current Trends in Asian and International Business Taxation, p.83

อนุสัญญาต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ภาคีอนุสัญญาภายใต้หลักเกณฑ์ที่สร้างขึ้นในการตรวจสอบ ถึงแม้ว่าในตัวของอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าวจะไม่มีการวางมาตรการไว้โดยตรงก็ตาม เพียงแต่ได้มีการวางคำแนะนำในหลักการกว้างๆไว้ในCommentary ในข้อ 1 โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้ยึดถือแนวทางการป้องกันนี้เป็นอย่างมากจึงได้ทำการพัฒนาแนวคิดดังกล่าวมาเป็นบทบัญญัติที่เป็นรูปธรรม ต่อมามาตรการLimited on benefit จึงกลายเป็นสิ่งที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาทุกฉบับจะต้องมีการมีภาระบัญญัติไว้เป็นบทบัญญัติที่สำคัญข้อหนึ่ง

ปัญหาหลักที่เกิดจากมาตรการนี้คือการพิสูจน์เจตนาของผู้เสียภาษี ซึ่งกรมสรรพากรของแต่ละประเทศต่างก็ไม่มีข้อมูล หรือสิ่งที่สามารถใช้ในการวิเคราะห์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการพิจารณาในประเด็นนี้อยู่ภายใต้ดุลยพินิจของบุคคลจนเกินไป มาตรการตามข้อ 18 นี้จึงได้บรรจุบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นบททดสอบถึงลักษณะของผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ โดยมีข้อสันนิษฐานต่างตามบททดสอบเป็นสิ่งที่ผู้ที่จะขอรับสิทธิประโยชน์จะต้องแสดงให้เห็นไปตามสิ่งที่ได้ระบุไว้ในมาตรการดังกล่าว ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการพิสูจน์ถึงวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่แท้จริงสำหรับรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่ใช้ หรือจุดเกาะเกี่ยวกับประเทศภาคีที่เพียงพอเพื่อเป็นการประกันถึงสิทธิประโยชน์ที่ตนจะได้รับ โดยที่วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ จะต้องมื่อน้ำหนักมากกว่าวัตถุประสงค์อื่นใดเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ซึ่งสามารถที่จะแยกพิจารณาได้ดังนี้

วรรคแรก จะเป็นการกำหนดหลักการที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีที่ได้รับเงินได้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้จะต้องเป็นผู้ที่ถูกระบุตามบทบัญญัติในวรรคแรกนี้ อย่างไรก็ตาม ได้มีข้อยกเว้นตามบทบัญญัติในบางข้อของอนุสัญญาที่ไม่ได้กำหนดว่าจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ยกตัวอย่างเช่น ข้อที่ 26 วรรคแรกในเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ ข้อที่ 27 ในเรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และข้อที่ 29 ในเรื่องของผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล และในย่อหน้าแรกนี้ได้มีการแยกย่อยออกเป็น 6 อนุวรรค ซึ่งในแต่ละอนุวรรคนี้ได้มีการอธิบายถึงลักษณะของผู้มีถิ่นที่อยู่ในที่จะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ได้ ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

อนุวรรค ก. ได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้แก่บุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคี ดังนั้นถ้าหากว่าผู้ที่ขอรับสิทธิประโยชน์เป็นบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม กรมสรรพากรของประเทศภาคีอนุสัญญาก็อาจจะปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตาม

อนุสัญญาได้ เนื่องจากหลักการที่ว่าผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในเงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญานั้นเอง

อนุวรรค ข. ได้ระบุผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ได้แก่องค์กรต่างๆที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล ซึ่งได้แก่รัฐภาคี ส่วนราชการ รวมไปถึงองค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐภาคี โดยที่จะต้องเป็นผู้ที่อยู่ภายใต้คำนิยามตามข้อที่สี่ ในเรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่ ของอนุสัญญาด้วย

อนุวรรค ค. ในส่วนนี้ได้ระบุบททดสอบในสองส่วนได้แก่ Ownership test และ Base erosion test โดยนิติบุคคลทั้งหลายที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญาที่จะขอรับสิทธิประโยชน์จะต้องมีลักษณะตามที่ระบุไว้ในข้อนี้ โดยในส่วนของ Ownership test จะถูกกำหนดไว้ในวรรคแรก อนุวรรค ค. (1) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า ผลประโยชน์มากกว่าร้อยละห้าสิบ โดยถ้าเป็นในกรณีของบริษัทจำนวนหุ้นมากกว่า ร้อยละห้าสิบ จะต้องถูกถือโดยตรง หรือโดยอ้อมจากบุคคลซึ่งเป็นผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามบทบัญญัติในวรรคแรกนี้ หรือจากบุคคลที่เป็นผู้มีสัญชาติสหรัฐ ซึ่งกรณีของทรัสต์ ก็อาจจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามบทบัญญัติ นี้ได้ถ้าทรัสต์ดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามข้อที่ 4 ของอนุสัญญาและได้มีคุณสมบัติต่างๆ ตามที่ระบุในวรรคแรกนี้ โดยอาศัยสัดส่วนของการเป็นเจ้าของเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในลักษณะเดียวกับบริษัท และในประเด็นของ Base erosion test ได้กำหนดให้จำนวนร้อยละห้าสิบของเงินได้ทั้งหมดจะต้องไม่ถูกใช้โดยตรง หรือโดยอ้อมต่อความรับผิดชอบซึ่งรวมถึงความรับผิดชอบในเรื่องของ ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ ต่อบุคคลผู้ซึ่งไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีของอนุสัญญาภายใต้หลักเกณฑ์ตามวรรคแรกนี้ ซึ่งในประเด็นเรื่องของเงินได้ทั้งหมดนั้น ไม่ได้มีการให้คำนิยามเอาไว้ในอนุสัญญา ดังนั้นจึงต้องอาศัยบทบัญญัติในข้อที่ 3 วรรคที่สอง ในเรื่องบทนิยามทั่วไปในการใช้ความหมายที่มีอยู่ในกฎหมายภายในของประเทศ หรือขึ้นอยู่กับความตกลงของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทั้งหลาย ซึ่งในกรณีนี้อาจจะหมายถึงเงินได้ทั้งหมดที่บริษัทได้รับโดยยังไม่มีกรหักรายจ่ายใดๆทั้งสิ้น

อนุวรรค ง. และ จ. จะเป็นประเด็นที่เกี่ยวกับบริษัทในสองลักษณะ ได้แก่ บริษัทมหาชนและบริษัทที่เป็นบริษัทลูกของบริษัทมหาชน โดยใน อนุวรรค ง. ได้กำหนดคุณสมบัติของบริษัทที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาจะต้องเป็นบริษัทที่มีการซื้อขายหุ้นส่วนใหญ่ของบริษัทโดยปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้มีการยอมรับ ซึ่งในย่อหน้าที่ห้า ของข้อ18นี้ก็มีการให้คำนิยามของตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับเอาไว้ นอกจากนี้หุ้นที่ทำการซื้อขายกันก็จะต้องเป็นหุ้นสามัญที่มีอำนาจออกเสียงในบริษัท ส่วนความหมายของคำว่าการซื้อขายส่วนใหญ่ และเป็นปกติวิสัยนั้น

ก็ต้องอาศัยบทบัญญัติในข้อที่ 3 วรรคที่สองในการตีความเนื่องจากไม่มีการให้คำนิยามในอนุสัญญาเอาไว้ โดยอาจจะอ้างอิงจากในกฎหมายภาษีภายในประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญา

อนุวรรค จ. จะเป็นบททดสอบที่เกี่ยวกับบริษัทลูกของบริษัทในอนุวรรค ง. โดยถ้าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทที่ถูกถือหุ้นทั้งหมดโดยทางตรงหรือทางอ้อมจากบริษัท ในอนุวรรค ง. ซึ่งบริษัทลูกนี้ก็มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเช่นเดียวกับบริษัทแม่ ซึ่งตามอนุวรรคนี้ได้ยอมรับในเรื่องของการเป็นเจ้าของโดยอ้อม ซึ่งการเป็นเจ้าของโดยบริษัทมหาชนตามอนุวรรค ง. ไม่จำเป็นจะต้องเป็นเจ้าของโดยตรง เพียงแต่เป็นเจ้าของที่เป็นตัวคั่นกลางในแต่ละทอดของรูปแบบการเป็นเจ้าของจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของภูมิลำเนา

อนุวรรค ฉ. จะเป็นการระบุถึงองค์กรที่มีได้แสวงหาผลกำไรซึ่งอาจจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ได้ถ้าองค์กรดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศที่ตนเองเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ และมีจำนวนของผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ สมาชิก หรือผู้ที่เข้าร่วมในองค์กรมากกว่าครึ่งหนึ่งเป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยความหมายของผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ที่ระบุเอาไว้ในอนุวรรคนี้จะหมายถึงผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากองค์กรดังกล่าว

มาตรการทั้งหลายที่มีในวรรคแรกนั้นจะสามารถมีผลด้วยตัวของมันเองซึ่งจะแตกต่างจากบทบัญญัติในวรรคที่สี่ ที่จะได้กล่าวต่อไป โดยการเรียกร้องสิทธิตามวรรคแรกนี้ไม่จำเป็นที่จะต้องมีการออกคำสั่ง หรือการอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ แต่แน่นอนว่าเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสามารถที่จะตรวจสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวได้ทำการอันไม่เหมาะสมตามที่ระบุในวรรคนี้ หรือไม่ใช่ผู้ที่ขอรับสิทธิตามวรรคนี้หรือไม่

สำหรับวรรคที่สองได้สร้างบททดสอบอยู่สองอัน ซึ่งจะมีผลทำให้ผู้ที่ไม่มีคุณสมบัติที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในวรรคแรกสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยพิจารณาจากประเภทของเงินได้ในบางประเภทซึ่งจะมีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจ หรือการค้าที่ได้ทำในรัฐภาคีอนุสัญญา

ในวรรคที่สองอนุวรรค ก. มีหลักการอยู่สองหลักการที่จะทำให้ผู้รับผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นผู้ที่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยหลักการแรกถ้าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ถูกส่งมาจากรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่งโดยเป็นเงินที่เกี่ยวข้องกับการค้า หรือการประกอบธุรกิจในรัฐภาคีดังกล่าว หลักการที่สองการค้า หรือธุรกิจที่ได้กระทำดังกล่าวจะต้องมีความสัมพันธ์โดยส่วนใหญ่ในรัฐภาคีที่ก่อให้เกิดเงินได้

วรรคที่สอง อนุวรรค ข. ระบุถึงบททดสอบที่สอง โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอาจจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในกรณีเงินได้ที่ได้ถูกส่งมาจากรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่งนั้น เป็นเงินได้ที่มีผลโดยตรงจากการค้า หรือการประกอบธุรกิจของรัฐภาคีดังกล่าว

ในส่วนความหมายของ การค้า หรือการประกอบธุรกิจนั้นไม่ได้มีการระบุเอาไว้ในอนุสัญญา จึงต้องมีการนำเอาข้อ 3 วรรคที่สองมาใช้เพื่อที่จะสามารถนำความหมายที่ระบุในกฎหมายภายในมาประยุกต์ใช้ และเมื่อพิจารณาถึงการนำมาตรรกานี้จะพบว่ามีความยุ่งยากมากในทางปฏิบัติในการตีความบทบัญญัติดังกล่าว ดังนั้นจึงขอยกตัวอย่างประกอบเพื่อความเข้าใจดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 USCo เป็นบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยที่ USCo ประกอบธุรกิจผลิตสินค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ USCo ถือหุ้นทั้งหมด ใน ThaiCo ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ThaiCo เป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของ USCo ในประเทศไทย เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าบริษัททั้ง 2 แห่งเกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์เดียวกัน จึงถือได้ว่าการเป็นตัวแทนจำหน่ายของ ThaiCo ถือเป็นส่วนหนึ่งของกิจการผลิตสินค้าของ USCo ตามความหมายของ อนุวรรค 2(ก)(1)

ตัวอย่างที่ 2 ข้อเท็จจริงเป็นตามตัวอย่างที่ 1 ทั้งหมดยกเว้นแต่ USCo ไม่ได้เป็นผู้ผลิต แต่ USCo ได้ดำเนินการวิจัยและพัฒนาสินค้าซึ่งดำเนินการในประเทศสหรัฐอเมริกา และ USCo ได้อนุญาตบริษัทในเครือทั่วโลกใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญานี้ทั่วโลก ซึ่งรวมไปถึง บริษัท ThaiCo และบริษัทในเครือ USCo เพื่อผลิตและทำการค้าสินค้าที่ USCo ออกแบบในตลาดของแต่ละประเทศ เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าบริษัททั้งสองแห่งมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าที่มีเส้นทางเดียวกัน จึงถือได้ว่าการกิจการของ USCo และกิจการของ ThaiCo เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ หรือ การค้าเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 3 Amerciar เป็นบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งประกอบกิจการสายการบินระหว่างประเทศ และบริษัท ThaiSub เป็นบริษัทที่ถือหุ้นโดยบริษัทในเครือของ Amerciar ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย Thaisub ประกอบกิจการร่วมกับโรงแรมที่ตั้งอยู่ให้สนามบินที่มีสายการบินAmerciar ดำเนินการ ในบางครั้ง Amerciar ได้ขายแพ็คเกจทัวร์ซึ่งในแพ็คเกจทัวร์นี้จะรวมไปถึงการบินมาประเทศไทย และเข้าพักในโรงแรมของ ThaiSub แม้ว่าบริษัททั้งสองแห่งได้ร่วมกันทำการค้าหรือธุรกิจแต่กิจการของบริษัททั้งสองแห่งเป็นธุรกิจและการค้าที่แตกต่างกัน ดังนั้น ธุรกิจของ ThaiSub จะไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของ Amerciar อย่างไรก็ตาม กรณีนี้ถือว่าการกิจการของ ThaiSub เป็นส่วนที่ช่วย(complementary) ของธุรกิจของ Amerciar เพราะเหตุว่า

กิจการของ Americair และ ThaiSub เป็นส่วนหนึ่งของอุตสาหกรรมเดียวกัน (อุตสาหกรรมท่องเที่ยว) และความสัมพันธ์ในการจัดการกิจการของบริษัททั้งสองแห่งแสดงให้เห็นถึงการเชื่อมโยงระหว่างกัน (interdependent)

ตัวอย่างที่ 4 ข้อเท็จจริงเป็นไปตามตัวอย่างที่ 3 เว้นแต่ในตัวอย่างนี้ ThaiSub เป็นเจ้าของอาคารสำนักงานที่ตั้งประเทศไทย และไม่มีส่วนใดของธุรกิจของ Americair ที่กระทำผ่านอาคารสำนักงานนั้น กรณีนี้จะไม่ถือว่าธุรกิจของ ThaiSub เป็นส่วนหนึ่ง หรือมีส่วนช่วยธุรกิจของ Americair กิจการทั้ง 2 ประเภทประกอบธุรกิจหรือการค้าที่แตกต่างกันในอุตสาหกรรมคนละประเภท และไม่มีความเชื่อมโยงทางเศรษฐศาสตร์ระหว่างกิจการของบริษัททั้ง 2 แห่งนี้

ตัวอย่างที่ 5 USFlower เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งผลิตและขายดอกไม้ในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศอื่น บริษัท USFlower เป็นบริษัทที่ถือหุ้นทั้งหมดใน ThaiHolding ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ThaiHolding เป็น Holding Company ที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจ หรือ การค้าในประเทศไทย ThaiHolding ถือครองหุ้นของบริษัท 3 แห่งในประเทศไทย (1) ThaiFlower (2) ThaiLawn (3) ThaiFish โดย ThaiFlower เป็นตัวแทนจำหน่ายดอกไม้ของบริษัท USFlower ภายใต้เครื่องหมายการค้า USFlower ในประเทศไทย ThaiLawn ทำธุรกิจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์เพื่อดูแลรักษาพื้นดินในประเทศไทย ภายใต้เครื่องหมายการค้า USFlower ในประเทศไทย โดยนอกจากการทำการค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าเดียวกันแล้ว สินค้าของ ThaiLawn และ ThaiFlower ขายในร้านเดียวกัน และการขายสินค้าของบริษัททั้ง 2 แห่งนี้ทำให้เห็นแนวโน้มว่าสินค้าประเภทหนึ่งจะช่วยเพิ่มยอดขายให้กับสินค้าอีกประเภทหนึ่ง ThaiFish นำเข้าปลาจากประเทศสหรัฐอเมริกา และจัดจำหน่ายปลาให้แก่ผู้ค้าส่งในประเทศไทย ดังนั้นธุรกิจของ ThaiFlower เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ USFlower และธุรกิจของ ThaiLawn เป็นธุรกิจที่มีส่วนช่วย (complementary) ธุรกิจของ USFlower ขณะที่ ThaiFish มิได้เป็นส่วนหนึ่ง หรือ เป็นธุรกิจที่มีส่วนช่วยธุรกิจของ USFlower ตามเจตนารมณ์ของ วรรคที่สอง

วรรคที่สาม ได้ระบุถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่เป็น กิจการวิเทศชนกิจ ภายใต้กฎหมายในประเทศไทย หรือกิจการใดๆที่ได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายไทย ในฐานะกิจการวิเทศชนกิจ จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ใดๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกาในเงินได้ที่กิจการดังกล่าวได้รับจากประเทศสหรัฐอเมริกา

วรรคที่สี่ ใต้ระบุถึงบุคคลผู้ซึ่งไม่มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเมื่อพิจารณาตามวรรคแรก วรรคที่สองและวรรคที่สาม ของข้อที่ 18 นี้ อาจจะได้รับอนุญาตให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ได้ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐที่เงินได้ดังกล่าวได้เกิดขึ้นเป็นผู้อนุญาต มาตรการนี้เป็นการพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวกับการพัฒนาของขอบเขต และความหลากหลาย ในความสัมพันธ์ทางธุรกิจระหว่างประเทศนั้น อาจจะมีในหลายๆกรณีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามเป็นผู้ที่มีส่วนสำคัญในองค์กรของรัฐภาคี โดยองค์กรดังกล่าวมีการดำเนินการทางธุรกิจหรือมีโครงสร้างทางธุรกิจที่ยาวนานโดยไม่ได้มีความต้องการที่จะสร้างขึ้นเพื่อการได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐอาจจะพิจารณาภายใต้มาตรการนี้โดยอาศัย การจัดตั้ง สิ่งที่ได้รับ หรือการคงอยู่ของบุคคลที่ต้องการสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา หรือผลของการดำเนินการของบุคคลดังกล่าวว่ามีจุดประสงค์หลักเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่ ดังนั้นบุคคลที่ดำเนินกิจการในรัฐภาคีรัฐใดรัฐหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญามักจะไม่ได้ได้รับอนุญาตให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามวรรคที่สี่นี้

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอาจจะตัดสินใจอนุญาตให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาทั้งหมดหรือบางส่วน ยกตัวอย่างเช่นอาจจะอนุญาตเพียงแค่เงินได้บางประเภทในลักษณะที่คล้ายคลึงกับวรรคที่สอง มากไปกว่านั้นอาจจะมีการกำหนดระยะเวลาสำหรับการอนุญาตก็ได้

นอกจากนี้ มีข้อสันนิษฐานที่ว่าวัตถุประสงค์ในการใช้วรรคที่สี่นี้ ผู้มีภาระภาษีไม่จำเป็นต้องคอยให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐใดรัฐหนึ่งตัดสินใจว่าสิทธิประโยชน์ที่ได้ถูกปฏิเสธจะได้รับ การอนุญาตตามวรรคนี้หรือไม่ เนื่องจากถ้าหากว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดังกล่าวเห็นว่าสิทธิประโยชน์ดังกล่าวสมควรที่จะได้รับการอนุญาต เจ้าหน้าที่ดังกล่าวก็สามารถที่จะอนุญาตย้อนหลังไปตั้งแต่เวลาที่มีการใช้ออนุสัญญาตั้งแต่แรกได้

วรรคที่ห้า เป็นบทบัญญัติที่เป็นการขยายความในความหมายของ ตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับซึ่งได้มีการระบุความหมายเอาไว้ในอนุวรรค ก. อนุวรรค ข. และอนุวรรค ค.

วรรคที่หก ระบุว่าถ้าเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐภาคีรัฐหนึ่งได้ถูกยกเว้นภาษีทั้งหมด หรือบางส่วนในรัฐภาคีนั้นภายใต้มาตรการใดๆของมาตรการนี้ และบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีในเงินได้ดังกล่าวภายใต้กฎหมายภาษีในรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่งโดยการอ้างถึงจำนวนของเงินได้ที่ถูกส่ง หรือ

ได้รับในรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่ง เมื่อมีการอนุญาตให้บรรเทาภาระภาษีตามอนุสัญญาในรัฐภาคีที่เงินได้
ได้เกิดขึ้น การบรรเทาดังกล่าวจะใช้ได้เฉพาะกับเงินได้ที่ได้มีการส่งไปยังรัฐภาคีอีกรัฐหนึ่งภายในปี
ปฏิทินที่เงินได้เกิดขึ้นมา หรือในปีถัดมา

วรรคที่เจ็ด ระบุว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐภาคีอาจจะแลกเปลี่ยนข้อมูลเท่าที่จำเป็น
ในการดำเนินการตามมาตรานี้ได้ เนื่องจากการที่จะตัดสินใจอนุญาต หรือปฏิเสธสิทธิประโยชน์
ตามบทบัญญัตินี้จำเป็นต้องอาศัยข้อมูลต่างๆในการวิเคราะห์เป็นจำนวนมาก

จากการที่ได้วิเคราะห์บทบัญญัติข้างต้นถึงแม้ว่ามาตรการต่างๆที่ได้ระบุเอาไว้จะเป็นสิ่งที่
มีประโยชน์ในการที่จะใช้ในการพิสูจน์วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของผู้ที่ขอรับสิทธิประโยชน์ แต่กลไก
ตามบททดสอบดังกล่าวก็อาจไม่สามารถที่จะใช้พิสูจน์ได้ทุกกรณีอีกทั้งในบางกรณีอาจจะเป็นอุป
สรรคต่อผู้ที่ดำเนินธุรกิจโดยถูกต้อง ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าในข้อ 18 วรรคที่สี่ จึงได้ให้อำนาจแก่ผู้มี
อำนาจจัดเก็บภาษีในการอนุมัติให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตาม
อนุสัญญาได้

นอกจากนี้ในเรื่องความสัมพันธ์กับกฎหมายภายใน จะเห็นว่าบทบัญญัติในข้อที่ 18 นี้ถือได้
ว่าเป็นส่วนที่สนับสนุนซึ่งกันและกันกับกฎหมายป้องกันการหนีภาษีภายในประเทศ เช่นการที่
บทบัญญัติตามข้อ 18 นี้สามารถที่จะใช้ในการพิจารณาต่อผู้ที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับรัฐภาคีได้ว่าเป็นผู้ที่
อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวต้องการให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่

ถ้าหากจะพิจารณาในส่วนของหลักการเบื้องหลังที่แฝงอยู่ในบทบัญญัติต่างๆจะพบว่า ได้มี
การนำมาตรการที่เป็นการทดสอบการเป็นเจ้าของที่แท้จริง (Ownership Test) โดยอาศัยหลักการ
Direct or Look-Through approach จากบทบัญญัติตาม วรรคแรกอนุวรรค ค.(1) ซึ่งบทบัญญัตินี้
สามารถที่จะใช้พิจารณาในการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยวิธีการ
Direct Conduit Company ได้นอกจากนี้ยังได้บรรจุบททดสอบตามหลักการของ Base Erosion Test
ตามบทบัญญัติในวรรคแรกอนุวรรค ค. (2) โดยหลักการทั้งสองนี้ได้ถูกนำมาใช้กับการพิสูจน์
คุณสมบัติในการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาของนิติบุคคลทั้งหลายไม่ว่าจะเป็นทรัสต์,
ห้างหุ้นส่วน, หรือบริษัท ซึ่งบทบัญญัตินี้สามารถที่จะใช้พิจารณาในการป้องกันการเลือกใช้
อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยวิธีการ Stepping Stone Conduit Company และเคยมี
ผลทำให้บริษัทที่มีชื่อว่า “Delaware Company” ที่มีซึ่งถือหุ้นส่วนใหญ่โดยคนไทยไม่มีคุณสมบัติใน
การที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับนี้มาแล้ว

โดยนอกจากที่จะมีมาตรการที่เป็นตัวทดสอบตามหลักการของ Limitation on Benefit แล้วในบทบัญญัติข้อนี้ยังมีการแทรกหลักสุจริต (Bona Fide Provision) ในหลักการของ Stock Exchange Test ไว้ด้วยในบทบัญญัติ วรรคแรก อนุวรรค ง. และ จ. หรือแม้แต่ใน อนุวรรค ฉ. ที่เกี่ยวกับองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรก็เป็นการบัญญัติโดยอาศัยหลักสุจริตเช่นเดียวกัน และสำหรับ มาตรการ Active Trade or Business Test อันเป็นหนึ่งในมาตรการของหลักสุจริต (Bona Fide Provision) ก็มีบัญญัติอยู่ในวรรคที่สอง

ดังนั้นหากจะพิจารณาจากบทบัญญัติตาม ข้อ 18 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาที่วิเคราะห์เอาไว้ข้างต้น ถึงแม้ว่าจะเป็นมาตรฐานทาง อนุสัญญาที่ดูแล้วสมบูรณ์แบบในระดับหนึ่งโดยมีการวางหลักการต่างอย่างเหมาะสม แต่ในทาง ปฏิบัติจะพบว่ามาตรการดังกล่าวถือได้ว่าเป็นมาตรการที่มีปัญหาในการบังคับใช้พอสมควร เนื่องจากความยุ่งยากในการที่จะพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามบทบัญญัตินั้นถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก มาก หรือแม้แต่กระทั่งการตีความของบทบัญญัติเองก็ตามยกตัวอย่างเช่นในบทบัญญัติตามวรรค ที่สอง ที่ต้องมีการอาศัยกฎหมายภายในเข้ามาตีความซึ่งในบางกรณีถ้าหากกฎหมายภายในของ ประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกามีความขัดแย้งกันก็อาจจะเกิดปัญหาได้ นอกจากนี้เนื่องจากการที่มาตรการต่าง ๆ นั้นเป็นบททดสอบที่อาศัยการพิจารณาเจตนาในการประกอบธุรกิจเป็น สำคัญดังนั้นการที่จะได้รับข้อมูลต่าง ๆ ที่จะใช้ในการพิจารณาได้อย่างแน่ชัดจึงเป็นเรื่องที่กระทำ ได้ยากในทางปฏิบัติ

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการ เลือกลงทุนเลือกซื้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทยยังมีอยู่อย่างจำกัด ซึ่งการที่มี บทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวในอนุสัญญาเพียงไม่กี่ฉบับแม้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเป็น หลักเกณฑ์ที่ดี แต่ก็หาประโยชน์ไม่เนื่องจากนักลงทุนผู้ซึ่งต้องการทำการเลือกซื้ออนุสัญญาเพื่อ การเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ยังสามารที่จะเลือกซื้ออนุสัญญาฉบับอื่นๆได้อีกหลายฉบับ ดังนั้นจึง เห็นได้อย่างชัดเจนว่าประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะป้องกันการเลือกซื้ออนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพเพียงพอ

4.2 ความจำเป็นของการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Anti-Treaty Shopping measure)มาใช้ในประเทศไทย

รัฐบาลไทยไม่ได้ทำข้อสงวนใดๆตามที่Commentary ของอนุสัญญาต้นแบบของOECD ข้อที่1 ได้ทำข้อแนะนำเอาไว้ว่ารัฐต่างๆในกรณีที่ต้องการที่จะควบคุมการวางแผนภาษีที่เป็นการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ประเทศดังกล่าวควรที่จะต้องนำเอามาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบเข้ารวมไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือว่ามีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในที่เป็นการต่อต้านการหนีภาษีที่จะมีผลกระทบต่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งข้อแนะนำทั้งหลายเหล่านี้ได้ถูกพบในCommentary ตั้งแต่ปี1977³

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นว่าประเทศไทยยังไม่มีการศึกษาในเรื่องของการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอย่างจริงจังเหมือนอย่างในต่างประเทศทำให้ยังขาดข้อมูลต่างๆอันเป็นสถิติตัวเลขที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่เกิดจากการปล่อยให้มีการทำการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ถ้าหากว่าจะพิจารณาจากสถิติตัวเลขที่ต่างประเทศได้รวบรวมเอาไว้ดังเช่นข้อมูลที่ได้นำเสนอในบทก่อนหน้านี้ จะเห็นได้ว่าทุกประเทศต่างก็ไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงปัญหาการหนีภาษีโดยรูปแบบนี้ได้และผลจากการที่ปล่อยให้มีการวางแผนภาษีโดยวิธีการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นทำให้รัฐบาลของประเทศต่างๆต้องสูญเสียเงินภาษีอากรที่ควรจะได้รับเป็นจำนวนมาก

ซึ่งเมื่อพิจารณาในส่วนของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศที่มีการเปิดเสรีทางการค้ากับนานาประเทศอีกทั้งจากศักยภาพต่างๆของประเทศไม่ว่าจะเป็นทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง ตลอดจนสาธารณูปโภคต่างๆของประเทศทำให้ประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศที่มีความสำคัญในทางการค้าการลงทุนไม่เพียงแต่ในกลุ่มประเทศเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ที่ประเทศไทยมีการร่วมมือกันทางเศรษฐกิจกันเป็นอย่างดีเท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงประเทศต่างๆในโลกที่มีประเทศไทยเป็นคู่ค้าที่สำคัญ ดังนั้นประเทศไทยจึงเป็นประเทศที่มีศักยภาพอย่างมากในการดึงดูดนักลงทุนต่างๆ ให้เข้าทำธุรกิจกับประเทศไทย อีกทั้งประเทศไทยเองนอกจากจะมีกฎหมายส่งเสริมการลงทุนอันเป็นดึงดูดนักลงทุนแล้ว ประเทศไทยยังถือได้ว่าเป็นประเทศหนึ่งที่มีเครือข่ายทางภาษีที่เข้มแข็งเป็น

³ Edwin van der Bruggen, Current Trends in Asian and International Business Taxation, page 82

อย่างมากโดยปัจจุบันนี้รัฐบาลไทยได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีกับประเทศต่างๆ มากกว่า 50 ประเทศ อีกทั้งยังมีแนวโน้มว่าจะมีการทำเพิ่มต่อไป และถึงแม้ว่าประเทศไทยจะไม่มีดินแดนที่มีลักษณะเป็นดินแดน Tax Haven อันเป็นที่นิยมของนักลงทุนทั้งหลายที่จะใช้เป็นส่วนหนึ่งในการวางแผนภาษี แต่อย่างไรก็ตามในบรรดาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำทั้งหมดนั้นก็ยังมีจำนวนไม่น้อยที่ประเทศไทยได้ตกลงอนุสัญญาดังกล่าวกับประเทศที่เป็นดินแดน Tax Haven จากองค์ประกอบทั้งหลายที่ได้กล่าวมาแล้วคงปฏิเสธไม่ได้ว่าประเทศไทยเองก็เป็นอีกหนึ่งประเทศที่จะต้องประสบกับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากสถานการณ์ในปัจจุบันที่ประเทศต่างๆ ทั้งในสหรัฐอเมริกาและยุโรปได้มีการตื่นตัวในประเด็นที่เกี่ยวกับการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาเป็นเวลานานแล้วประเทศไทยกลับยังคงมีท่าทีที่ไม่สนใจต่อการละเมิดอนุสัญญาภาษีในรูปแบบดังกล่าวโดยเห็นได้จากการที่ประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เป็นรูปธรรมจำนวนน้อยมาก นอกจากนี้เมื่อพิจารณาในแง่ของความสนใจของนักภาษีภายในประเทศ หรือรัฐบาลในการศึกษาถึงผลกระทบต่างๆ อันเกิดจากการวางแผนภาษีในรูปแบบนี้ก็ยิ่งถือได้ว่ามีจำนวนที่น้อยเกินไป ซึ่งอาจจะเป็นเพราะว่าประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่รับการลงทุนเป็นหลัก ดังนั้นจึงไม่เห็นการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะเป็นปัญหา หากแต่มองว่าถ้าการกระทำดังกล่าวจะก่อให้เกิดการลงทุนในประเทศไทยย่อมจะส่งผลดีว่าถึงแม้ว่าอาจจะมียุทธศาสตร์ทำให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับได้ก็ตามแต่อย่างไรก็ตามยังได้ประโยชน์จากทางอื่นเช่นทางเศรษฐกิจทำให้เมื่อพิจารณาถึงพฤติการณ์ของกรมสรรพากรจะพบว่ามีการยอมรับให้มีการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ยกตัวอย่างเช่นการที่กรมสรรพากรยอมให้มีการกระทำดังกล่าวเพื่อเปิดโอกาสให้ตลาดหุ้นของไทยเป็นที่ดึงดูดของนักลงทุนจากต่างประเทศ ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้ตลาดหุ้นของประเทศไทยสามารถที่จะแข่งขันกับตลาดหุ้นในต่างประเทศได้ อีกทั้งเมื่อพิจารณาในท่าทีของกรมสรรพากรในการป้องกันดินแดนที่มีลักษณะ Harmful Tax Competition จะเห็นว่ากรมสรรพากรยังคงมีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับดินแดนดังกล่าวอยู่รวมถึงไม่ได้มีความ

¹ พิจารณาจากหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15266 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2531, หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/20141 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2533 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3104 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547 ตามภาคผนวก ก.

พยายามที่จะแก้ไขในอนุสัญญาที่ได้ทำไปแล้วกับดินแดนดังกล่าว ซึ่งแตกต่างกับประเทศในกลุ่มยุโรปที่มักจะป้องกันดินแดนดังกล่าวในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา

อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าในปัจจุบันนี้ประเทศไทยยังไม่มีความต้องการที่จะป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่เมื่อพิจารณาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการกระทำดังกล่าวแล้วจะพบว่ากฎหมายของประเทศไทยยังไม่สามารถป้องกันปัญหาการละเมิดอนุสัญญาในลักษณะดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอเนื่องจากยังไม่มีกฎหมายที่เพียงพอและไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติ ที่จะใช้ป้องกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นหากว่าต่อไปในอนาคตถ้ามีการเปลี่ยนแปลงแนวความคิดเพื่อที่จะป้องกันการกระทำดังกล่าวขึ้นมาจะต้องวางมาตรการในการรับมือการการละเมิดอนุสัญญาภาษีในรูปแบบดังกล่าวที่ดีขึ้น จึงเป็นการสมควรที่รัฐบาลควรที่จะต้องมีการศึกษาถึงประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อที่จะพิจารณารูปแบบการป้องกันที่เหมาะสมต่อไป เนื่องจากในการป้องกันการกระทำดังกล่าวจำเป็นต้องมีการใช้กฎหมายอื่นเข้ามาประกอบอย่างมากมาย

4.3 รูปแบบของมาตรการตอบโต้การเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Anti-Treaty Shopping measure)ที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาถึงมาตรการต่างๆที่ใช้ในการป้องกันการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในระดับนานาชาติที่ได้ศึกษาในบทที่สาม แล้วจะพบว่าจากรูปแบบของมาตรการทั้งสามรูปแบบได้แก่ มาตรการทางอนุสัญญาทางภาษี, มาตรการกฎหมายทางภาษีภายในประเทศ, และมาตรการอื่นๆเพื่อป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มาตรการที่น่าจะเหมาะสมในการนำมาใช้กับประเทศไทยมากที่สุดได้แก่มาตรการทางอนุสัญญาภาษี

ในส่วนของมาตรการทางอนุสัญญาภาษีจะเห็นว่าเป็นมาตรการที่เป็นที่นิยมที่สุดในระดับสากลอีกทั้งเป็นมาตรการที่แพร่หลายในหลายๆประเทศ และมีการใช้กันมาอย่างยาวนานจนถึงข้อดี ข้อเสียของมาตรการต่างๆ อีกทั้งมาตรการทางอนุสัญญาภาษี มีความหลากหลายทำให้มีความยืดหยุ่นในการที่จะปรับใช้ในการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีด้วยกันหลากหลายรูปแบบ อีกทั้งการที่แทรกมาตรการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวจะต้องทำโดยลักษณะที่เป็นข้อตกลงในอนุสัญญาซึ่งจะทำให้ประเทศไทยสามารถที่จะทำการเจรจาประเทศที่จะเป็นภาคีอนุสัญญาเพื่อบทบัญญัติ รวมถึง

มาตรการที่เหมาะสมที่สุดระหว่างสองประเทศทำให้สามารถป้องกันการละเมิดอนุสัญญาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

การที่จัดทำเป็นบทบัญญัติในอนุสัญญานอกจากสามารถกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยในการป้องกันตามแต่อนุสัญญาแต่ละฉบับซึ่งจะแตกต่างการออกเป็นกฎหมายภายในที่จะต้องมีการวางกฎในลักษณะที่กว้างเพื่อสามารถปรับใช้ได้กับทุกอนุสัญญาแล้ว ข้อเสียของการทำเป็นกฎหมายภายในอีกประการหนึ่งคืออาจจะเป็นการทำลายความเชื่อมั่นระหว่างรัฐภาคีเนื่องจากการออกกฎหมายภายในที่มีผลกระทบต่อข้อตกลงระหว่างประเทศ

นอกจากนี้แนวความคิดในการแก้ไขกฎหมายภายในบางฉบับเพื่อไม่เป็นการสนับสนุนให้มีการมีการทำการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้โดยง่าย เช่น การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคแรก จากการพิจารณาจากแหล่งที่จดทะเบียน มาเป็นพิจารณาจากแหล่งที่มีการบริหารจัดการ ก็อาจจะทำให้มีผลกระทบต่อธุรกรรม และกฎหมายอื่นๆอย่างมากมาย ดังนั้นการวางบทบัญญัติให้มีบททดสอบการเป็นผู้ที่มีสิทธิในสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน น่าจะเป็นทางออกที่ดีกว่า

ส่วนวิธีการอื่นๆเพื่อป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เช่นการใช้อำนาจทางการเมือง หรือการชู้ตเพื่อบีบบังคับให้ประเทศอื่นมีการทำการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ไม่น่าจะเป็นสิ่งที่ประเทศไทยทำได้เนื่องจากประเทศไทยไม่ใช่ประเทศมหาอำนาจดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา อีกทั้งการกระทำดังกล่าวอาจจะเป็นการทำลายความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศก็เป็นได้

ซึ่งโดยความเห็นของข้าพเจ้ารูปแบบของมาตรการในทางอนุสัญญาภาษีที่ประเทศไทยควรยึดไว้เป็นแนวทางในการเจรจากับประเทศต่างๆในการกำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับต่างๆนั้นได้แก่บทบัญญัติการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่อยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสหรัฐอเมริกาข้อที่ 18 เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวได้นำมาตรการต่างๆที่สามารถป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในรูปแบบต่างๆได้อย่างครอบคลุม อีกทั้งยังมีการนำหลักสุจริตเข้ามาประกอบการพิจารณาเพื่อลดความเข้มงวดในการตรวจสอบอันอาจจะเกิดผลกระทบต่อนิติบุคคลที่ประกอบกิจการโดยสุจริตดังที่ได้วิเคราะห์ไว้ในข้อ 4.1 อีกทั้งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติเดียวกับบทบัญญัติที่ประเทศ

สหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทุกฉบับที่ได้เป็นภาคีกับประเทศอื่นๆ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวจึงมีความเป็นสากลและง่ายในการเจรจาให้ประเทศอื่นยอมรับ และหากว่าสามารถกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวในทุกๆ อนุสัญญาได้ก็จะทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีมาตรฐานการป้องกันในระดับเดียวกันทุกฉบับอันเป็นการเท่าเทียมกันต่อทุกประเทศแต่อย่างไรก็ตามในการที่จะใช้บทบัญญัติดังกล่าวก็ควรที่จะต้องทำการปรับปรุงบทบัญญัติดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นในทางปฏิบัติด้วยโดยเฉพาะในเรื่องของการพิสูจน์ข้อเท็จจริงมีฉะนั้นมาตรการดังกล่าวก็จะไร้ค่าเพราะไม่สามารถใช้ได้จริง

หนึ่งในขณะการเจรจาแก้ไขอนุสัญญายังไม่เป็นผล หรืออาจจะต้องใช้เวลาอันยาวนานในการเจรจา การใช้บทบัญญัติที่มีอยู่ในอนุสัญญา อาทิเช่น ขอบเขตการบังคับใช้ด้านบุคคลของอนุสัญญาเป็นตัวพิจารณาในการอนุญาตให้บุคคลดังกล่าวมีสิทธิในสิทธิประโยชน์ด้านอนุสัญญาหรือไม่ก็อาจจะเป็นทางเลือกที่ดีในการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพราะมาตรการดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นบททดสอบของการเป็นผู้มีสิทธิในสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาดังที่วิเคราะห์ไว้ข้างต้น

นอกจากนี้ในประเด็นการใช้กฎหมายภายในของประเทศไทยในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามที่วิเคราะห์ไว้ข้างต้นข้าพเจ้าเห็นว่าเป็นวิธีการในการแก้ไขปัญหที่ดีทางหนึ่งหากเพียงแต่จะสามารถใช้ได้ค่อนข้างที่จะจำกัดโดยไม่สามารถใช้ได้ครอบคลุมทุกรูปแบบของการละเมิดอนุสัญญาในวิธีการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและยังมีปัญหาในเรื่องของการพิสูจน์เจตนาดังที่กล่าวไว้ข้างต้น จึงเป็นเพียงแนวทางหนึ่งในการแก้ปัญหาแต่ยังไม่ใช่วางออกที่ดีที่สุดสำหรับปัญหานี้ เนื่องจากยังไม่เป็นมาตรการที่เป็นรูปธรรมเท่าไรนัก ดังนั้นโดยสรุปอย่างไรก็ตามประเทศไทยควรที่จะต้องมีการที่เป็นรูปธรรมโดยวิธีการกำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องลงไปในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนน่าจะเป็นทางเลือกที่ดีที่สุด

นอกจากนี้ประเทศไทยควรต้องมีการป้องกันการกระทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับดินแดนที่มีลักษณะเป็นHarmful tax competitionเหมือนอย่างเช่นประเทศอื่นทำ รวมไปถึงการเจรจาแก้ไขในอนุสัญญาที่ได้ทำไปแล้วด้วย

4.4 ผลกระทบของการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน(Anti-Treaty Shopping measure)มาใช้ในประเทศไทย

4.4.1 ผลกระทบในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

หากว่ามี การนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ในประเทศไทยผลที่เกิดขึ้นในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีย่อมทำให้นักลงทุนที่ต้องการที่จะลงทุนโดยอาศัยการวางแผนภาษีโดยวิธีการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมกระทำได้โดยยากลำบากมากขึ้น เนื่องมาตรการที่เป็นบททดสอบนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นเพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานั้น ได้สร้างภาระในการที่จะต้องพิสูจน์ความถูกต้องในการที่จะมีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ซึ่งอาจจะต้องทำให้นักลงทุนดังกล่าวต้องหาวิธีการอื่นในการวางแผนทางภาษีต่อไป

ผลอีกประการหนึ่งก็คือรัฐบาลก็จะสามารถจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลสมควรจะได้รับ ในฐานะของการเป็นประเทศแหล่งเงินได้จากนักลงทุนที่ไม่ได้มีสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ถึงแม้ว่าในประเทศไทยจะยังไม่มีการศึกษาถึงจำนวนภาษีที่รัฐเสียประโยชน์ในการจัดเก็บไป แต่จากตัวอย่างที่นำมาวิเคราะห์จากประเทศสหรัฐอเมริกาในบทที่สาม จะเห็นว่าจำนวนเงินภาษีที่รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียประโยชน์ในการจัดเก็บไปนั้นมีมูลค่าหลายล้านล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งภายหลังจากการที่มีการใช้มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทำให้รัฐบาลสามารถได้รับเงินจำนวนดังกล่าวเพื่อมาใช้ในการบริหารประเทศต่อไป

4.4.2 ผลกระทบต่อโครงสร้างทางกฎหมาย

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างทางกฎหมายนั้นจะพบว่าหากว่าจะมี นำการมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ นั้นจะพบว่าผลกระทบอันดับแรกที่จะเกิดขึ้นก็คือจำนวนของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีจำนวนเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากเนื่องจากนักลงทุนจากประเทศคู่ค้าที่ไม่ได้เป็นภาคีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย จะไม่สามารถที่จะอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำร่วมกับประเทศอื่นมาใช้เพื่อบรรเทาภาระภาษีของตนได้อันเป็นเหตุให้ประเทศ

ของนักลงทุนดังกล่าวมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยต่อไป

มากไปกว่านั้นสำหรับอนุสัญญาต่างๆที่ได้กระทำไปแล้วนั้นก็ต้องมีการเจรจาเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อตกลงบางประการเพราะนอกจากที่จะต้องมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ในส่วนของข้อตกลงต่างๆที่ยังทำให้อุสัญญาบางฉบับยังมีข้อเสียเปรียบอนุสัญญาฉบับอื่นก็จะต้องมีการแก้ไขเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการค้าขายกับต่างประเทศ

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภายในนั้นหากว่ารัฐบาลตัดสินใจที่จะออกกฎหมายภายในเพื่อมาใช้ประกอบกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเหมือนอย่างในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้กระทำขึ้นในการตรวจสอบถึงสิทธิของนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาก็ไม่น่าที่จะมีผลกระทบต่อโครงสร้างของกฎหมายในส่วนอื่นๆ แต่ถ้าหากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการกระทำต่อกฎหมายภายในที่เป็นหลักการในการพิจารณาโดยทั่วไป เช่น การเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย เช่นนี้อาจจะเกิดปัญหาที่จะต่อกฎหมายตัวอื่นซึ่งเป็นวิธีการที่ควรหลีกเลี่ยงอย่างยิ่ง

4.4.3 ผลกระทบทางด้านเศรษฐกิจ และการลงทุน

หากจะพิจารณาจากตัวอย่างที่กรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาได้เปิดเผยมานั้นจะพบว่า การที่ปล่อยให้มีการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นจะผลทำให้เกิดการบิดเบือนกระแสการลงทุนที่แท้จริง โดยบ่อยครั้งที่ดูเหมือนว่ามีสัดส่วนการลงทุนจำนวนมากมาจากประเทศที่ไม่น่าจะมีศักยภาพในการลงทุนที่สูงเช่นนั้น เพียงแต่ประเทศเหล่านั้นเป็นดินแดนที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) อย่างเช่นตัวอย่างที่เกิดกับประเทศสหรัฐอเมริกา กับดินแดนเนเธอร์แลนด์แอนทิส หรือประเทศนั้นอาจจะมีข้อตกลงทางภาษีที่ดีกว่าประเทศอื่นๆ เช่นตัวอย่างที่เกิดในตลาดหุ้นมาดริดที่มีสัดส่วนการลงทุนจากประเทศในกลุ่มสหราชอาณาจักรสูงที่สุดเนื่องจากมีอนุสัญญาทางภาษีระหว่างกัน ทำให้ประเทศต่างๆใช้เส้นทางการลงทุนผ่านกรุงลอนดอนแทนที่จะลงทุนโดยตรง

จากตัวอย่างข้างต้นถึงแม้ว่าการปล่อยให้มีการทำการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอาจจะมีผลให้มีการลงทุนที่มากขึ้นแต่ถ้าพิจารณาในมุมกลับกันการลงทุนใน

บางช่วงอาจจะเป็นเพียงแค่การตั้งนิติบุคคลเพื่อใช้เป็นบริษัทส่งผ่านอันเป็นโครงสร้างในการวางแผนภาษีเท่านั้นซึ่งมีประโยชน์ทางเศรษฐกิจน้อยมาก ดังนั้นหากประเทศไทยมีการนำเอามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอันสุญญากาศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ อาจจะมีผลกระทบต่อการลงทุนในระยะแรกที่ประเทศที่ยังไม่มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย อาจจะมีการลงทุนที่น้อยลงแต่อย่างไรก็ตามการลงทุนที่เกิดขึ้นจะเป็นการลงทุนที่ไม่ได้บิดเบือนกระแสการลงทุนที่แท้จริง อันจะมีประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจที่มากกว่าการลงทุนตามรูปแบบเพราะบริษัทต่างต้องมีการดำเนินธุรกิจจริงๆ มิใช่เข้ามาเพื่อเป็นบริษัทที่มีมาส่งผ่านสิทธิประโยชน์เท่านั้น

4.4.4 ผลกระทบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นที่แน่นอนว่ากรมสรรพากรจะต้องมีรายได้ในการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้นเนื่องจากกรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีที่เมื่อก่อนไม่สามารถที่จะจัดเก็บได้เพราะติดข้อตกลงตามอนุสัญญาที่หากพิจารณาตามความเป็นจริงแล้วจะพบว่าเป็นภาษีที่กรมสรรพากรควรจะได้รับ

แต่อย่างไรก็ตามในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเองก็ต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการหาบุคลากรที่จะเข้ามาจัดเก็บภาษี ตลอดจนกระบวนการต่างๆที่จะต้องใช้พิสูจน์ว่านิติบุคคลดังกล่าวนี้เป็นผู้ที่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ นอกจากนี้กระบวนการที่มีปัญหาอีกประการหนึ่งก็คือการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่างๆกับรัฐที่เป็นคู่ค้าโดยเฉพาะถ้าข้อมูลที่ต้องการที่จะได้รับไปอยู่ที่ประเทศที่ประเทศไทยไม่ได้มีการทำข้อตกลงทางภาษีเอาไว้เช่นนี้จะเป็นปัญหาอย่างมากในการบริหารงานจัดเก็บภาษีซึ่งอาจจะต้องใช้งบประมาณที่ค่อนข้างมากในการที่จะจัดการกับภาษีดังกล่าวเช่นเดียวกันดังนั้นรัฐบาลควรที่จะต้องมีการทำวิจัยเพื่อหาข้อมูลในส่วนนี้เอาไว้ด้วย

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ปัจจุบันนี้ประเทศไทยถือได้ว่าเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการพัฒนาทางเศรษฐกิจที่สูงมาก และมีบทบาททางการค้าการลงทุนอย่างสูงในกลุ่มประเทศเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ โดยถือได้ว่าเป็นผู้นำทางเศรษฐกิจที่สำคัญในภูมิภาคนี้โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประเทศในกลุ่มอาเซียนมีการตกลงร่วมมือทางเศรษฐกิจที่มากขึ้น ประเทศไทยซึ่งถือได้ว่าเป็นประเทศที่มีปัจจัยสำคัญต่างๆที่ดึงดูดนักลงทุน ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องสภาพทางเศรษฐกิจ การเมือง บุคลากร หรือสาธารณูปโภคต่างๆที่พร้อมในการที่จะสนับสนุนธุรกิจในทุกรูปแบบทำให้นักลงทุนจากต่างประเทศทั้งหลายไม่ว่าจะในยุโรป ประเทศสหรัฐอเมริกา หรือแม้แต่ประเทศในทวีปเอเชียด้วยกันต่างก็ยิ่งให้ความสนใจที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทย เพื่อเป็นศูนย์กลางการค้าการลงทุนในภูมิภาคนี้ต่อไป

ประเทศไทยนอกจากจะมีปัจจัยต่างๆที่ดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้นปัจจัยที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือประเทศไทยมีแนวนโยบายทางกฎหมายที่ค่อนข้างเป็นการส่งเสริมการลงทุนที่ดี ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายส่งเสริมการลงทุนหรือที่เรียกว่า “BOI” หรือในกฎหมายอื่นๆก็ตาม แต่กฎหมายหนึ่งที่มีผลในการจูงใจนักลงทุนอย่างมากก็คือ กฎหมายภาษีอากร เนื่องจากในการทำธุรกิจต้นทุนถือว่าเป็นสิ่งที่สำคัญมากเพราะถ้ายิ่งลดต้นทุนได้มากเท่าไรความได้เปรียบในการที่จะแข่งขันทางการค้ากับคู่แข่งทางธุรกิจก็ย่อมมีมากขึ้นเท่านั้น และภาษีอากรถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่สำคัญในการประกอบธุรกิจ จากการทำให้นักลงทุนทั้งหลายต่างก็มุ่งหวังจะต้องเสียภาษีที่ต่ำที่สุดจึงต้องอาศัยการวางแผนโครงสร้างทางธุรกิจของตนให้มีภาระทางภาษีที่ต่ำที่สุดที่เรียกว่าการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งพิจารณาได้ สองแนวทางแนวทางแรกคือ การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งเป็นการวางแผนภาษีอย่างหนึ่งซึ่งนักวางแผนภาษีจะอาศัยช่องว่าง หรือความบกพร่องของกฎหมายมาวางรูปแบบในการดำเนินธุรกิจ

เพื่อให้ผู้มีภาระทางภาษีไม่ต้องเสียภาษี หรือมีภาระทางภาษีที่ลดลงกว่าที่ควรจะเป็น อีกแนวทางหนึ่งคือการหนีภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้ผู้มีภาระทางภาษี ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น

ประเด็นหนึ่งในเรื่องการวางแผนภาษีที่เป็นที่ถกเถียงกันมานานในต่างประเทศ ซึ่งก็คือการวางแผนภาษีโดยอาศัยวิธีการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งเป็นการวางแผนภาษีที่อาศัยอ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาเป็นส่วนสำคัญในการวางแผนภาษี ประเทศไทยเองก็เป็นประเทศหนึ่งที่มีเครือข่ายอ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่กว้างขวาง โดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีการทำอ่อนสัญญาเพื่อการกรเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆมากกว่า 50 ประเทศทั่วโลก และมีแนวโน้มที่จะเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ซึ่งในบรรดาประเทศต่างๆที่ประเทศไทยได้ตกลงเป็นภาคีอ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนด้วยนั้นนอกจากมีประเทศที่เป็นมหาอำนาจของโลกแล้วยังประกอบไปด้วยประเทศที่เป็นดินแดน Tax Haven อันเป็นดินแดนที่ให้สิทธิพิเศษทางภาษีเป็นอย่างมากแก่นักลงทุน ซึ่งปัจจัยต่างๆเหล่านี้ย่อมเป็นการเอื้อให้มีการวางแผนภาษีโดยวิธีการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทยเนื่องจากถึงแม้ว่าประเทศไทยได้มีการทำอ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นจำนวนมากแต่ยังคงไม่ครอบคลุมทุกประเทศคู่ค้า อีกทั้งแต่ละอ่อนสัญญาก็มีการให้สิทธิประโยชน์ที่แตกต่างกันอีกด้วย ทำให้มีนักลงทุนจำนวนไม่น้อยที่อาศัยวิธีการวางแผนภาษีโดยวิธีดังกล่าวซึ่งในหลายๆประเทศได้มีการออกมาตรการต่างๆเพื่อป้องกันการกระทำดังกล่าว แต่สำหรับประเทศไทยถือได้ว่ายังค่อนข้างที่ไม่ได้ให้ความสำคัญในประเด็นนี้เท่าที่ควรโดยนอกจากที่แทบจะไม่มีมาตรการต่างๆที่เป็นการป้องกันการวางแผนภาษีโดยวิธีดังกล่าวแล้ว ยังไม่มีการศึกษาในประเด็นนี้อีกด้วย

การที่อ่อนสัญญาแต่ละฉบับต่างก็มีจุดเด่นเป็นของตัวเองและประโยชน์ที่ได้รับก็ต่างกันจึงทำให้ให้นักลงทุนบางคนอาศัยความแตกต่างดังกล่าว โดยการพิจารณาว่าอ่อนสัญญาฉบับใดที่เกี่ยวข้องกับประเทศที่ตนเองจะเข้าไปลงทุนที่จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเองมากที่สุดโดยไม่คำนึงว่าตนเองเป็นบุคคลที่อ่อนสัญญาดังกล่าวประสงค์ให้ได้รับสิทธิประโยชน์หรือไม่ หลังจากนั้นก็จะอาศัยการวางแผนทางภาษีที่จะทำให้ตนเองได้รับสิทธิประโยชน์ตามอ่อนสัญญาฉบับนั้น ดังนั้นการกระทำดังกล่าวจึงมี

รูปแบบที่หลากหลายเพราะต้องมีการปรับรูปแบบของโครงสร้างในการทำธุรกรรมให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่จะทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยวิธีการที่มักจะใช้มากที่สุดคือการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศที่เป็นภาคีกับอนุสัญญาระดับดังกล่าวเพื่อทำหน้าที่ในการส่งผ่านประโยชน์ต่างๆต่อไปซึ่งการกระทำเช่นนี้ถูกเรียกว่า การเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

การกระทำดังกล่าวมีผลกระทบอย่างมากในกระแสการค้าการลงทุน เพราะโดยจะสังเกตได้จากตัวอย่างต่างๆที่ยกมาในบทก่อนๆ เช่นการที่ตลาดหุ้นในมาดริดมีอัตราการลงทุนจากต่างประเทศโดยมาจากประเทศในกลุ่มสหราชอาณาจักรมากที่สุด แต่ในความเป็นจริงเกิดจากการที่นักลงทุนในประเทศต่างๆอาศัยประเทศอังกฤษเป็นเส้นทางผ่านไปลงทุนเนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศอังกฤษทำกับประเทศสเปน ซึ่งในต่างประเทศเป็นที่ถกเถียงกันมานานว่าเป็นการกระทำที่เป็นปัญหาหรือไม่โดยในในกลุ่มประเทศที่เห็นว่าเป็นปัญหามองว่าการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดผลเสียดังนี้

ประการแรก การกระทำดังกล่าวทำให้รัฐสูญเสียภาษีที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับ เนื่องจากบุคคลที่มีภาระภาษีดังกล่าวอาศัยสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ตนเองไม่ควรที่จะมีสิทธิได้รับ

ประการที่สอง การกระทำดังกล่าวเป็นอุปสรรคในการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐเนื่องจากการที่รัฐตกลงในการทำอนุสัญญาระหว่างกันก็จะต้องมีการตกลงแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างกันแต่ผู้ลงทุนจากประเทศที่สาม กลับมาใช้ประโยชน์ที่รัฐอื่นมีการแลกเปลี่ยนกันโดยที่ตนไม่ต้องเสียประโยชน์ใดๆ

ประการที่สาม การกระทำดังกล่าวเป็นการลดอำนาจในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาของประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจากประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญาก็ไม่ได้มีความจำเป็นใดๆที่จะต้องเข้ามาทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเนื่องจาก นักลงทุนของประเทศตนสามารถที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาระดับอื่นๆได้อยู่แล้ว

อย่างไรก็ตามก็มีประเทศอื่นอีกไม่น้อยที่เห็นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ได้เป็นปัญหา โดยมองว่าแม้รัฐของตนอาจจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนดังกล่าวได้ แต่อย่างไรก็ตามการกระทำดังกล่าวก็ยังคงก่อให้เกิดมีการลงทุนในประเทศ ซึ่งมีผลเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจ รวมทั้งรัฐดังกล่าวอาจจะมีรายได้ในทางอื่นที่ไม่ใช่ภาษีก็เป็นได้ และถึงแม้ว่าการเข้ามาลงทุนดังกล่าวอาจจะเป็นเพียงการตั้งบริษัทส่งผ่านที่ไม่มีประโยชน์ทางเศรษฐกิจแต่ก็ยังมีผลทำให้รัฐดังกล่าวได้รับค่าธรรมเนียมเล็กน้อยๆได้

เมื่อพิจารณาจากแนวโน้มของประเทศต่างๆในระยะหลังจะเห็นว่าหลายประเทศต่างมองว่าการกระทำดังกล่าวเป็นปัญหามากขึ้นโดยพิจารณาได้จากการที่องค์ระหว่างประเทศต่างๆก็เริ่มที่จะมีการวางแนวทางแก้ไขปัญหานี้ออกมา โดยจะเห็นได้ว่าปัจจุบันนี้มีแนวทางที่ใช้ป้องกัน การกระทำดังกล่าวอย่างหลากหลาย โดยมาตรการส่วนใหญ่เป็นการแก้ไขปัญหาโดยพิจารณาว่า เมื่อการกระทำดังกล่าวเป็นการเข้ามาแฝงตัว เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาจากบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ดังนั้นมาตรการเหล่านั้นจึงมีลักษณะเป็นบททดสอบถึงความเป็นบุคคลที่อนุสัญญาประสงค์ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ ซึ่งมีด้วยกันหลายแนวทางไม่ว่าจะเป็นการวางบทบัญญัติดังกล่าวในตัวอนุสัญญา หรือออกกฎหมายภายในเข้ามาจัดการกับปัญหา รวมถึงการใช้กฎหมายภายในที่มีอยู่ในการแก้ไขปัญหานี้ หรือแม้แต่การใช้วิธีการอื่นๆเช่นการใช้การกีดกันทางการเมือง หรือเศรษฐกิจให้รัฐอื่นมีการออกกฎหมายมาป้องกันการกระทำดังกล่าว

มาตรการที่น่าสนใจที่สุดได้แก่การที่วางบทบัญญัติในการป้องกันการกระทำดังกล่าวในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมาตรการที่สำคัญได้แก่มาตรการ Limitation -on-Benefits Provisionsหรือมาตรการการจำกัดสิทธิประโยชน์ซึ่งแยกพิจารณาได้อีกเป็นLimitation on Residence Status Testซึ่งเป็นการทดสอบถึงความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคี, The Beneficial Ownership Test ซึ่งเป็นการทดสอบถึงการเป็นผู้รับสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง ซึ่งมาตรการทั้งสองถือได้ว่าเป็นมาตรการที่เป็นการทั่วไปโดยอาจจะพบเห็นได้จากอนุสัญญาที่มีที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบของOECD นอกจากนี้ยังมีมาตรการอื่นที่ประเทศต่างๆสามารถเพิ่มเข้าไปในอนุสัญญาของตนได้ซึ่งได้แก่ Direct or Look-Through approach, Base-Erosion or Channel Approach,

Exclusion Approach, Subject-To-Tax Approach ซึ่งมาตรการทั้ง 4 นี้จะเป็นแนวคิดเบื้องต้นหลังในการจำกัดสิทธิประโยชน์ซึ่งในบางกรณีมาตรการดังกล่าวอาจจะเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ดำเนินงานธุรกิจโดยสุจริต ดังนั้นจึงต้องมีการใช้มาตรการดังกล่าวควบคู่ไปกับหลักสุจริต (Bona Fide Provisions) เพื่อบรรเทาความเข้มข้นในการตรวจสอบจากมาตรการข้างต้นซึ่งสามารถแยกได้ดังนี้ Stock Exchange Test, Active Trade or Business Test, Motive Test, Alternative Relief Test

ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงท่าทีของประเทศไทยในปัจจุบันเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ายังไม่ได้ให้ความสนใจในประเด็นการเลือกใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเท่าที่ควรโดยสังเกตได้จากการที่มีการศึกษาในประเด็นนี้น้อยมาก รวมถึงประเทศไทยยังไม่มีแนวความคิดที่จะป้องกันการทำอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับดินแดนที่มีลักษณะเป็น Harmful tax competition โดยสังเกตจากการที่กรมสรรพากรของประเทศไทยยังมีการทำอุสสัญญาทางภาษีกับดินแดนดังกล่าวอยู่ อีกทั้งยังแทบจะหามาตรการที่เป็นการป้องกันการกระทำดังกล่าวไม่ได้เลย โดยที่พอจะพบมาตรการที่เป็นรูปธรรมอย่างชัดเจนก็มีเพียงมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ในอุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย กับประเทศสหรัฐอเมริกาในข้อที่ 18 ซึ่งถ้าหากจะพิจารณาถึงที่มาของมาตรการดังกล่าวก็เกิดจากการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาต้องการที่จะให้มีมาตรการในลักษณะดังกล่าวในทุกอุสสัญญาที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำขึ้นหาได้เกิดจากความต้องการของประเทศไทยไม่ โดยเมื่อพิจารณาถึงกฎหมายภายในของประเทศไทยก็ไม่ได้มีกฎหมายใดที่เป็นการป้องกันการกระทำดังกล่าว และหากจะพิจารณาถึงบทบัญญัติที่มีอยู่ตามอุสสัญญาฉบับดังกล่าวก็ยังไม่เพียงพอในการป้องกันเนื่องจากผู้ลงทุนยังสามารถเลือกใช้อุสสัญญาฉบับอื่นๆที่ไม่มีมาตรการที่เป็นการป้องกันมาใช้ก็ได้ หรือแนวคิดที่จะใช้บทบัญญัติที่มีอยู่ในประมวลแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องของเจตนาหลง นิติกรรมอำพราง หรือตัวการตัวแทนมาจัดการกับการกระทำดังกล่าวซ้ำพเจ้าเห็นว่ามาตรการดังกล่าวไม่สามารถใช้จัดการกับการกระทำดังกล่าวได้ทุกรูปแบบอีกทั้งในการใช้วิธีการดังกล่าวยังมีปัญหาในทางปฏิบัติในเรื่องของการพิสูจน์เจตนาของผู้ลงทุน ด้วยความเคารพซ้ำพเจ้าเห็นว่าวิธีการดังกล่าวเป็นเพียงทางออกของปัญหาทางหนึ่งแต่ยังไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ดังนั้น

จึงสรุปได้ว่าประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่สามารถป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.2 ข้อเสนอแนะ

1. ถึงแม้ว่าเมื่อพิจารณาถึงสถานะเศรษฐกิจไทยในปัจจุบันประเทศไทยอาจจะยังไม่พร้อมในการที่จะป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอย่างเต็มที่ อย่างไรก็ตาม ภาครัฐบาลควรจะต้องมีการศึกษาในประเด็นดังกล่าว โดยจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นทางเศรษฐกิจของประเทศ และรายได้ที่ประเทศไทยได้สูญเสียจากการกระทำดังกล่าวเพื่อหาข้อสรุปถึงทิศทางของประเทศไทยเกี่ยวกับพฤติกรรมของนักลงทุนในลักษณะนี้ ในอนาคต

2. ซึ่งถ้าหากประเทศไทยเห็นด้วยกับการแก้ไขปัญหการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มาตรการที่ข้าพเจ้าเห็นว่ามาตรการป้องกันโดยอาศัยบทบัญญัติในอนุสัญญาน่าจะเป็นทางออกที่ดีที่สุด โดยควรที่จะยึดเอาบทบัญญัติในข้อ 18 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทย ทำกับประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นแม่แบบในการพิจารณาโดยจะต้องมีการศึกษา โดยต้องปรับปรุงให้บทบัญญัติดังกล่าวสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะในเรื่องของการพิสูจน์ตามบทบัญญัติ และต้องมีการป้องกันการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดน Harmful tax competition รวมถึงการเจรจาตัดดินแดนดังกล่าวไม่ให้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศได้ทำไปแล้วด้วย

นอกจากนี้รัฐบาลควรที่จะต้องมีการหารือกับประเทศต่างๆที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือที่กำลังจะทำในอนาคตถึงความเป็นไปได้ในการร่วมมือจัดการกับปัญหาดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการออกบทบัญญัติหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่างๆรวมถึงการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพกรมในการที่จะต้องเข้ามาตรวจสอบและจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในลักษณะดังกล่าวต่อไป

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

- กาญจนา นิมมานเหมิน. เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.
- กฤตศิลป์ กนกนาก. ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2524
- เกรียงเดช มาจำเนียร. มาตรการป้องกันการค้าเลี่ยงภาษีอากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, กฎหมายเอกชนและธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2542
- เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรสาส์น ปีที่ 44 ฉบับที่ 11 (พฤศจิกายน 2540): 161-169.
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. จำนวน 2000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ ฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546.
- ธัญญา ไตรวรรณนท์. ขอบเขตการเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทไทยและบริษัทต่างประเทศตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายออสเตรเลีย. สรรพากรสาส์น ปีที่ 44 ฉบับที่ 11 (พฤศจิกายน 2540): 109-126.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การจัดเก็บภาษีจากบริษัทตามกฎหมายไทยและออสเตรเลียตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้. สรรพากรสาส์น ปีที่ 44 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2540): 51-58.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ. วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมธิราช: 122-145.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้. สรรพากรสาส์น ปีที่ 45 ฉบับที่ 9 (กันยายน 2541): 75-87.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. หน้าที่เสียภาษีกับแหล่งเงินได้และถิ่นที่อยู่. วารสารธรรมนิติ ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (ตุลาคม 2524): 14-21.
- พิชาติ เกษเรือง, อติพัฒน์ วรทรัพย์, ศุภโชค ยิ้มประเสริฐ, และ เพ็ญสุข สังข์สุบรรณ. การจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน. สรรพากรสาส์น ปีที่ 46 ฉบับที่ 10 (ตุลาคม 2542).
- พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546.

- พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. สรรพากรสาส์น ปีที่ 46 ฉบับที่ 10 (พฤศจิกายน 2542).
- พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ(ตอนจบ). สรรพากรสาส์น ปีที่ 47 ฉบับที่ 1 (มกราคม 2543).
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. เล่ม 2. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.
- วรชาติ เรืองรุจิระ. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยบริษัทข้ามชาติภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2545.
- วีระชัย ตันติกุล. ข้อจำกัดในการบริหารงานจัดเก็บภาษีสรรพากร. สรรพากรสาส์น ปีที่ 45 ฉบับที่ 9 (กันยายน 2541): 107-110.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ. ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย, 1-15. กรุงเทพฯ: สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มธ, 2525.
- สันทัศน์ นิภาวงศ์. ปัญหาในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรระหว่างประเทศเพื่อป้องกันการหลบหนีภาษี. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2538.
- สุโขทัยธรรมมาธิราช, มหาวิทยาลัย. กฎหมายภาษีอากร 1. หน่วยที่ 8-15. นนทบุรี: ฝ่ายการพิมพ์, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547.
- สุธรรม จุลิรัชนี้กร. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของบริษัทต่างประเทศ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2538.
- สุพัตรา อนันตพงศ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ. 1200 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2548.
- สุพัตรา อนันตพงศ์. ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2538.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน, ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย, 16-95. กรุงเทพฯ: สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มธ, 2525.
- สาธิต รัศมิ์. เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร. เอกสารภาษีอากร ปีที่ 13 เล่มที่ 144 (กันยายน 2536): 71-83.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. 1000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

สุวรรณ วลัยเสถียร. สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย-อเมริกัน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2546.

หนังสือภาษาอังกฤษ

Anthony Ginsberg. Int'l Tax planning-offshore centers and European community.

Brian J Arnold and Michael J McIntyre. International Tax Primer. Second Edition. MA: Kluwer Law International, 2002.

Edvin van der Bruggen. Current Trends in Asian and International Business Taxation. Bangkok: Nitithum, 2001.

Helmut Becker and Felix J Wurn. Treaty Shopping:An Emerging and Various Countries. Newyork: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1982.

Jonathan Schwarz. Tax Treaties United Kingdom Law Practice. London: Sweet & Maxwell.

Kenneth A. Grady. COMMENT: Income Tax Treaty Shopping: An Overview of Prevention Techniques. Northwestern Journal of International Law & Business (Fall 1983).

Philip Baker. Double Taxation Conventions And International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, 1994.

Richard L Reinhold. What is tax treaty abuse?(is treaty shopping an outdated concept). Tax Lawyer (Spring 2000): 664-700.

Roy Rohatgi. Basic International Taxation. London: Kluwer Law International, 2002.

Ramon J Jeffery. The Impact of State on Global Trade and International. London: Kluwer Law International.

Stefran Heeghal. The Improper Use of Tax Treaty. London: Kluwer Law International, 1998.

Simone M Haug. The United States Policy of Stringent Anti-Treaty-Shopping Provision. Vanderbilt Journal of Transnational Law (March 1996): 195-287.

Tom O'Shea. Treaty Shopping/Abuse of Tax Treaties. Taxation Seminar Chulalongkorn
University 13-14 September 2006.



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ก.

ข้อหารือเกี่ยวกับการเสียภาษีกรณีซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/15266 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2531)

ถาม

1. ในกรณีที่บริษัทนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ในประเทศไทยได้สั่งให้บริษัทนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ในประเทศไทยทำการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีได้เปิดเผยว่าเป็นการกระทำแทนบริษัทใดหนึ่ง กรณีที่ถือได้ว่ากำไรจากการซื้อขายหลักทรัพย์เป็นของบริษัทนายหน้าในประเทศไทยหรือไม่ เมื่อบริษัทนายหน้าในประเทศไทยส่งคำสั่งแล้วออกไปให้บริษัทนายหน้าในประเทศไทย บริษัทนายหน้าในประเทศไทยจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 25 ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ในกรณีที่บริษัทนายหน้าในประเทศไทยได้แจ้งชื่อว่าลูกค้าของตนคือบริษัทซึ่งจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และโบว์นก็ระบุชื่อบริษัทอังกฤษเป็นผู้ถือหุ้น กรณีนี้หากการนำส่งเงินจากการขายหุ้นนั้นเป็นการนำส่งให้กับบริษัทเจ้าของหุ้นในประเทศอังกฤษ กรณีจะถือว่ากำไรจากการขายหุ้นนั้นเป็นของบริษัทอังกฤษ หรือไม่ เมื่อบริษัทนายหน้าในประเทศไทยส่งเงินกำไรจากการขายหุ้นออกไปให้บริษัทอังกฤษ บริษัทนายหน้าในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากกำไรจากการขายหุ้นดังกล่าวแต่อย่างใด ทั้งนี้ ตามข้อ 14 แห่งอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเก็บภาษีซ้อนและมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

3. ในกรณีที่บริษัทในฮ่องกงส่งขายหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งได้ซื้อจากอีกบริษัทหนึ่งในฮ่องกงโดยไม่ผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น บริษัทในฮ่องกงสามารถแจ้งราคาหุ้นที่ถูกต้องตามความเป็นจริงตามหลักฐานการซื้อขายในประเทศฮ่องกงมายังบริษัทนายหน้าในประเทศไทย เพื่อใช้ในการคำนวณหาจำนวนกำไรที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ในครั้งนี้ได้ บริษัทนายหน้าในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินกำไรจากการขายหลักทรัพย์ที่ส่งออกไปให้บริษัทฮ่องกงในอัตราร้อยละ 25 ของกำไรนั้น ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร

4. ในกรณีที่บริษัท A ซึ่งอยู่ในต่างประเทศได้ซื้อหลักทรัพย์ของบริษัทนาย ข. ไว้ แต่เปิดโหนดเบี่ยงผู้ถือหุ้นไม่ทัน เมื่อบริษัท ก. จ่ายเงินปันผล ก็จะจ่ายให้กับนาย ข. ซึ่งเป็นผู้มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. และจะหักภาษีเงินได้ไว้ในอัตราร้อยละ 7-15 ของเงินปันผล ตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 180) พ.ศ. 2529 เช่น ถ้าบริษัท ก. จ่ายเงินปันผล 100 บาท ก็จะหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 7 บาท กรณีดังกล่าวถ้าต่อมาบริษัทนายหน้าของบริษัท A ติดตามเงินปันผลจากนาย ข. ได้จำนวน 93 บาท เงินปันผลดังกล่าวย่อมถือเป็นประโยชน์ใด ๆ ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 40(4)ข) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทนายหน้าส่งเงินปันผลดังกล่าวออกไปให้บริษัท A ในต่างประเทศ บริษัทนายหน้าจะมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ร้อยละ 20 ของจำนวนเงิน

93 บาท ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นเดิมเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งบริษัท ก. ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้วในอัตราร้อยละ 20 เมื่อบริษัทนายหน้าติดตามเงินปันผลมาได้และส่งออกไปให้บริษัท A บริษัทนายหน้าไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายอีกแต่อย่างใด เพราะเงินปันผลดังกล่าวได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราที่สอดคล้องกฎหมายแล้ว

5. ในกรณีที่บุคคลธรรมดาสัญชาติไทยซื้อหุ้นจากบุคคลธรรมดาสัญชาติไทยขณะใกล้ปิดทะเบียนหุ้นแล้ว แต่มีความล่าช้าในการโอนทะเบียนจากผู้ถือหุ้นเดิมซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา มาให้ผู้ถือหุ้นใหม่ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเช่นกันนั้น เมื่อบริษัทนายหน้าได้ติดตามทวงเงินปันผลซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว คืนจากผู้ถือหุ้นเดิมมาให้ผู้ถือหุ้นใหม่ บริษัทนายหน้าไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกแต่อย่างใด เพราะเงินปันผลดังกล่าวได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราที่สอดคล้องกฎหมายแล้ว

6. ในกรณีที่บริษัทนายหน้าในต่างประเทศได้สั่งให้บริษัทนายหน้าในประเทศไทยขายหลักทรัพย์ของคน และได้สั่งให้บริษัทนายหน้าในประเทศไทยนำเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ ไปฝากไว้กับธนาคารในประเทศไทยก่อนในระหว่างที่รอการอนุมัติการส่งเงินออกนอกประเทศจากธนาคารแห่งประเทศไทยนั้น เมื่อธนาคารแห่งประเทศไทยได้อนุมัติแล้ว จำนวนเงินได้ดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นด้วยดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารซึ่งธนาคารจะหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ในอัตราร้อยละ 1 ของดอกเบี้ยตามข้อ 4(1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 กรณีดังกล่าว เมื่อบริษัทนายหน้าในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยเงินฝาก (จำนวนสุทธิหลังจากถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว) ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ออกไปให้บริษัทนายหน้าในต่างประเทศ บริษัทนายหน้าในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยอีกในอัตราร้อยละ 25 ของดอกเบี้ย (หรือร้อยละ 10 ของดอกเบี้ย หากผู้รับเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการธนาคารหรือกิจการประกันภัย) ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทนายหน้าในประเทศไทยย่อมสามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของดอกเบี้ยดังกล่าวมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีเงินได้ที่บริษัทนายหน้าในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องชำระได้ตามมาตรา 3 เศษ และ มาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร

ตอบ

ความเห็นของสมาคมฯ ถูกต้องแล้ว

สถาบันวิจัยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภายใต้เงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร
(หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/20141 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2533)

ถาม

1. ในการดำเนินกิจการดังกล่าว ธนาคารและบริษัทอังกฤษจะทำการติดต่อกับธนาคารในประเทศต่าง ๆ เพื่อขอเปิดบัญชีฝากหลักทรัพย์ในนามของบริษัทอังกฤษ นักลงทุนในต่างประเทศจะทำการติดต่อกับนายหน้าขายหลักทรัพย์ในประเทศของตนถึงความประสงค์ที่ตนต้องการจะซื้อหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจะทำการซื้อหุ้นและชำระราคาค่าหุ้นดังกล่าวโดยผ่านนายหน้าขายหุ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือในประเทศอังกฤษ โดยไม่เกี่ยวข้องกับธนาคารแต่อย่างใด นักลงทุนจะแจ้งให้นายหน้าของตนทำการจดทะเบียนหุ้นดังกล่าวในนามของบริษัทอังกฤษ และดำเนินการส่งมอบใบหุ้นให้แก่ Custodian Bank ซึ่งปัจจุบันได้แก่ธนาคาร จำกัด เพื่อไว้ในบัญชี Custodian Account ของบริษัทอังกฤษ

1.1 ธนาคารจะทำการออกใบรับฝากหลักทรัพย์ซึ่งเรียกว่า "American Depository Receipts" หรือ ADR ให้แก่นักลงทุนในสหรัฐอเมริกา และ "International Depository Receipts" หรือ IDR ให้แก่นักลงทุนที่มาจากประเทศอังกฤษหรือประเทศอื่น ๆ ในแถบภูมิภาคยุโรป ADR นี้ถือได้ว่าเป็นหลักทรัพย์ประเภทหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา และจะต้องขึ้นทะเบียนไว้ในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาคด้วย โดยนักลงทุนส่วนใหญ่จะเป็นกองทุน บริษัท ทรัสต์ นิติบุคคล และบุคคลธรรมดา

1.2 ในกรณีที่นักลงทุนประสงค์ที่จะทำการขายหลักทรัพย์ นักลงทุนจะมีทางเลือก 2 ประการ ประการแรกได้แก่ทำการขาย ADR หรือ IDR ในตลาดหลักทรัพย์ ณ ประเทศของนักลงทุน หรือประการที่สองได้แก่การคืนใบ ADR หรือ IDR ให้แก่ธนาคาร และทำการขายหุ้นดังกล่าวในตลาดหลักทรัพย์ในแต่ละประเทศที่เกี่ยวข้อง

1.3 หุ้นของบริษัทต่าง ๆ จะมีการซื้อขายกันในสองลักษณะได้แก่การขายในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศนั้น ๆ เอง และขายในตลาดหลักทรัพย์นอกประเทศโดยใช้ ADR หรือ IDR เนื่องจากการซื้อขายในรูปแบบต่าง ๆ กันสองลักษณะดังกล่าวและเนื่องจาก ADR หรือ IDR นั้นไม่ได้ระบุหมายเลขหุ้นที่เกี่ยวข้อง บริษัทอังกฤษจึงไม่อาจจะรู้ว่า ADR หรือ IDR แต่ละใบนั้นแสดงถึงหุ้นใดหุ้นหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง นักลงทุนที่ได้ทำการซื้อหุ้นและได้รับ ADR หรือ IDR จะทำการขาย ADR หรือ IDR ต่อไป ดังนั้น นักลงทุนคนสุดท้ายซึ่งประสงค์จะไต่ถอนหรือขายหลักทรัพย์ดังกล่าวจึงไม่ใช่ นักลงทุนคนเดิม

2. ขั้นตอนการดำเนินธุรกิจในประเทศไทย ประกอบด้วย

2.1 ธนาคารและบริษัทอังกฤษจะทำการติดต่อกับธนาคารในประเทศไทย (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า "Custodian Bank") เพื่อขอเปิดบัญชีฝากหลักทรัพย์ในนามของบริษัทอังกฤษ (Custodian Account)

2.2 เมื่อบริษัทในประเทศไทยต้องการที่จะเข้าร่วมในโครงการ ADR และ/หรือ IDR ธนาคารและบริษัทในประเทศไทยจะทำการกรอกแบบฟอร์มยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่

รับผิดชอบในประเทศที่เกี่ยวข้องโดยในกรณีของ ADR ธนาคารและบริษัทในประเทศไทย จะทำการจดทะเบียน ADR กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ บริษัทในประเทศไทยจะต้องดำเนินการจดทะเบียนหรือยื่นคำร้องขอยกเว้นการจดทะเบียน หลักทรัพย์ของบริษัทตนต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสหรัฐอเมริกาด้วย

2.3 ADR หรือ IDR จะได้รับอนุมัติให้ออกได้สำหรับหุ้นของบริษัทในประเทศไทย ดังกล่าว

2.4 นายหน้าหรือตัวแทนของนักลงทุนจะทำการซื้อหุ้นของบริษัทในประเทศ ณ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจะทำการจ่ายราคาหุ้น โดยนายหน้าหรือนักลงทุน ดังกล่าว ส่วนใหญ่จะเป็นนายหน้าหรือนักลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกา

2.5 หุ้นของบริษัทในประเทศไทยที่ได้ทำการซื้อมานั้น จะจดทะเบียนไว้ในนามของบริษัทอังกฤษและถูกส่งมอบให้แก่ Custodian Bank เพื่อเก็บไว้ใน Custodian Account ในนามของบริษัทอังกฤษ

2.6 หุ้นที่หุ้นดังกล่าวถูกเก็บไว้ใน Custodian Account ธนาคารจะทำการออก ADR และ/หรือ IDR สำหรับหุ้นนั้น โดยระบุชื่อของบริษัทในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น ดังกล่าว ADR หรือ IDR จะถูกจดทะเบียนในนามของผู้ซื้อ โดยในทางปฏิบัติจะเป็นชื่อของผู้ทำการแทนผู้ซื้อซึ่งได้แก่นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ ดังนั้น บริษัทอังกฤษและธนาคารจึงไม่สามารถระบุเจ้าของ ADR หรือ IDR ที่แท้จริงได้

2.7 เนื่องจาก ADR หรือ IDR นี้จัดเป็นหลักทรัพย์ประเภทหนึ่งซึ่งทำการซื้อขาย เปลี่ยนมือได้ การซื้อขาย ADR หรือ IDR ดังกล่าวจะไม่มีผลต่อหุ้นของบริษัทในประเทศไทย ซึ่งจดทะเบียนในนามของบริษัทอังกฤษและเก็บไว้ใน Custodian Account ณ Custodian Bank ของบริษัทอังกฤษ

2.8 หากนักลงทุนต้องการซื้อหุ้นของบริษัทในประเทศไทย นักลงทุนจะต้องทำการส่งออก ADR หรือ IDR คืนให้แก่ธนาคารและรับหุ้นกลับคืนไปจากบริษัทอังกฤษ หุ้นนั้น จะถูกส่งมอบให้แก่นักลงทุนจาก Custodian Account ของบริษัทอังกฤษ ซึ่งนักลงทุนจะทำการขายหุ้นนั้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือถือหุ้นนั้นต่อไปในบัญชี Custodian Account ของนักลงทุนเองในประเทศไทย

2.9 ในกรณีที่นักลงทุนต้องการซื้อหุ้นในประเทศไทยเพิ่มเติม ก็อาจจะทำได้โดยวิธีการข้างต้นเช่นกัน ADR และ IDR สำหรับหุ้นจำนวนที่ได้ซื้อเพิ่มเติมจะถูกออกให้แก่ นักลงทุน

2.10 ในกรณีที่บริษัทในประเทศไทยทำการจ่ายเงินปันผล หรือทำการออกหุ้นใหม่ หรือให้สิทธิในการจองซื้อหุ้นใหม่หรือให้หุ้นเป็นผลแก่ผู้ถือหุ้น ADR และ IDR ตามสัดส่วนต่อไป

2.11 เนื่องจากหุ้นของบริษัทในประเทศไทยทั้งหมดที่นักลงทุนได้ทำการซื้อไว้แล้วนั้น ได้จดทะเบียนไว้ในนามของบริษัทอังกฤษ ในตราสาร ADR และ IDR จะระบุแต่เพียงจำนวนหุ้นและชื่อของบริษัทในประเทศไทยที่ทำการออกหุ้นดังกล่าวเท่านั้น โดยมีได้ระบุเลขที่หุ้น นอกจากนี้รายชื่อของนักลงทุนผู้ถือหุ้น ADR และ IDR นั้น ๆ ก็มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

อันเนื่องมาจากการซื้อขาย ADR และ IDR ทั้งบริษัทอังกฤษและนักลงทุนแต่ละราย จึงไม่อาจระบุได้ว่าหุ้นเลขที่ใดบ้างเป็นหุ้นที่นักลงทุนรายนั้นได้ทำการซื้อมา ฉะนั้น กรรมสิทธิ์ในหุ้นที่จดทะเบียนไว้ในนามของบริษัทอังกฤษและเก็บไว้ ณ Custodian Account จึงเป็นของบริษัทอังกฤษตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แห่งประเทศไทย ตราสาร ADR และ IDR จึงเป็นเพียงหลักฐานที่แสดงสิทธิที่จะได้รับหุ้นและประโยชน์อื่นใดในหุ้นนั้น ๆ จากบริษัทอังกฤษเท่านั้น บริษัทอังกฤษและธนาคารจะไม่ทราบถึงสถานะที่แท้จริงของเจ้าของหรือราคาซื้อขายของ ADR, IDR หรือหุ้นของบริษัทในประเทศไทย

3. จากข้อเท็จจริงดังกล่าว ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงหรือว่าความเห็นดังต่อไปนี้ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถูกต้องหรือไม่

3.1 เงินปันผลที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายให้กับบริษัทอังกฤษในฐานะเป็นผู้มีชื่อในใบหุ้นจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลนั้น ถ้าบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลดำเนินการอุทธรณ์และบริษัทอังกฤษถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงในบริษัทดังกล่าวไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 หรือจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 ในกรณีอื่น ๆ ทั้งนี้ ตามนัยแห่งข้อ 11(3)(ก)(ข) ของอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

3.2 เนื่องจากหุ้นดังกล่าวเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทอังกฤษและได้จดทะเบียนไว้ในนามของบริษัทอังกฤษ ถ้าไจากการขายหุ้นดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย และให้เก็บภาษีได้ในประเทศอังกฤษเท่านั้น ตามนัยของข้อ 14(4) เว้นแต่กรณีจะเข้าลักษณะตามข้อ 14(5) อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

ตอบ

ความเห็นของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยถูกต้องแล้ว

สถาบันนิติไทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายหลักทรัพย์
(หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/3104 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547)**

ถาม

บริษัทที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร พ. (ซึ่งต่อไปเรียกว่า "สำนักงานฯ") เป็นบริษัทที่ดำเนินกิจการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับด้านกฎหมายและภาษีอากร แก่ผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศ สำนักงานฯ ขอหารือเกี่ยวกับภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายหลักทรัพย์ โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

ธนาคาร ซ. เป็นสาขาของธนาคารต่างประเทศ ประกอบกิจการธนาคารในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย ธุรกิจรวมประเภทหนึ่งที่ธนาคารฯ ดำเนินการ คือ การดูแลเก็บรักษาหลักทรัพย์ให้แก่ลูกค้า รวมถึงการเป็นผู้ทำการขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า ปัจจุบันหลักทรัพย์ไทยที่ธนาคารฯ ดูแลเก็บรักษาจะระบุชื่อ "บริษัท ก-US Nominee ของธนาคารฯ" เป็นผู้ถือหลักทรัพย์ ธนาคารฯ มีความประสงค์จะโอนการถือหลักทรัพย์ โดยธนาคารฯ จะโอนหลักทรัพย์ทั้งหมดที่ปัจจุบันจดทะเบียนในนามของ "บริษัท ก-US Nominee ของธนาคารฯ" ไปจดทะเบียนในนามของ "บริษัท ง - Singapore Nominee ของธนาคารฯ" (บริษัท ง เป็นบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์) ภายหลังจากโอนทะเบียนหลักทรัพย์ สาขาในประเทศสิงคโปร์ของธนาคารฯ จะเป็นผู้ให้บริการเก็บรักษาหลักทรัพย์ที่รับโอนมาและจะเป็นผู้ทำการแทนขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า โดยบริษัท ง จะเป็นตัวแทนถือหลักทรัพย์แทนลูกค้าของธนาคารฯ และจะมีชื่อเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น บริษัท ง ไม่มีหน้าที่อื่นนอกจากการเป็นผู้มีชื่อในฐานะเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงจากการขายหลักทรัพย์ดังกล่าวได้แก่ ลูกค้าของธนาคารฯ ซึ่งมีได้เป็นผู้มีถิ่นอยู่ในประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากกำไรจากการขายหลักทรัพย์ถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทไทยจ่ายเงินได้ดังกล่าวออกไปให้แก่บริษัท ง ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทไทยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากรตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสาธารณรัฐสิงคโปร์ ได้ยกเว้นภาษีเงินได้จากกำไรจากการขายหลักทรัพย์ให้แก่ผู้มีเงินได้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ และให้เก็บภาษีได้ในประเทศสิงคโปร์เท่านั้น ดังนั้น หากบริษัท ง ซึ่งเป็นผู้มีชื่อเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์และเป็นผู้มีภูมิลำเนาถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ บริษัท ง จะได้สิทธิยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสาธารณรัฐสิงคโปร์

ตอบ

บริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ออกหุ้น เมื่อบริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยจ่ายเงินได้ที่เป็นผลประโยชน์จากการโอนหุ้นออกไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยมีหน้าที่หักและนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 15 แล้วนำภาษีดังกล่าวส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเป็นอย่างอื่น

กรณีตามข้อเท็จจริง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ได้แก่ บริษัท ง ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้น ถึงแม้บริษัท ง. จะเป็นตัวแทนในการถือหลักทรัพย์ให้กับลูกค้าของธนาคาร บริษัท ง. จึงต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัท ง. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผลได้จากทุนหรือกำไรจากการขายหลักทรัพย์ ตามข้อ 13 ของอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้ประเทศที่ผู้เงินได้มีถิ่นอยู่เป็นผู้จัดเก็บ ดังนั้น บริษัท ง. จึงไม่ต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ข.

คำพิพากษาฎีกาที่123/2540

โจทก์ให้บริการรับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์ที่เรือชุดแร่อยอมถือได้ว่าพนักงานที่ทำงานบนเรือชุดแร่นี้ได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเนื่องจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนที่พนักงานได้รับการที่โจทก์เลี้ยงอาหารแก่พนักงานบนเรือดังกล่าวจึงเป็นประโยชน์เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงเป็นเงินได้ของพนักงานของโจทก์ซึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่ง ป.รัษฎากร และเงินได้ในส่วนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ด้วย โจทก์มีหน้าที่ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อจําเลย

เรือชุดแรกของบริษัท ท. ที่มีการซื้อขายในคดีนี้ได้ถูกออกแบบเป็นพิเศษเพื่อใช้งานสำหรับชุดแร่วิเวณที่บริษัท ท. ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ เมื่อบริษัท ท. ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว บริษัท ท. จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์หรือผู้ซื้อทรัพย์สินรายใดได้ แม้โจทก์จะอ้างหนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ที่บริษัทต่อเรือมีมาถึงโจทก์ แต่ก็เป็นเวลาหลังจากที่โจทก์ได้ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือจึงเป็นการยืนยันย้อนหลัง แสดงว่าในการทำหน้าที่สอบถามราคาไปเป็นเพียงแต่จะสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์สินเท่านั้น ไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง ส่วนที่โจทก์อ้างว่าภายหลังที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินจากบริษัท ท. แล้วโจทก์ได้นำไปประกันภัยในราคาที่สูงใกล้เคียงกับราคาซื้อขายของโจทก์นั้นก็ไม้อาจเชื่อถือได้ เพราะการกำหนดราคาเอาประกันภัยนั้นคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันเท่าใดก็ได้เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดเชยให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้น ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกันภัย ทั้งในการลงบัญชีทรัพย์สินที่ซื้อมาโดยที่สัญญาซื้อขายทรัพย์สินระบุเป็นรายการใหญ่ ๆ ต้องหาวิธีลงบัญชีเพื่อแยกเป็นรายการย่อย ๆ จึงใช้ดัชนีมาร์ชแอนด์สตี้เว่นมาเพื่อคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ลงบัญชี ดัชนีมาร์ชแอนด์สตี้เว่นเป็นการคำนวณค่าใช้จ่ายในการแต่งเรือย้อนหลังไป 1 ปี มีอัตราเงินเพื่อประมาณร้อยละ 16 การเปรียบเทียบจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน แต่กรณีของโจทก์ทรัพย์สินที่โจทก์ซื้อผ่านการใช้งานมาแล้วประมาณ 4 ปี การ

นำดัชนีราคาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับกรณีของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชี ท. มีราคา 221,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่บริษัท ท. ได้หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและได้นำไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ท. และได้หักค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้วกรณีที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของบริษัท ท. ในราคา 332,800,000 บาท จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนี้สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สิน และหนี้สินมีการระบายรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจากบริษัท ท. ไว้โดยไม่มีภาระระบุว่ามีการซื้อขายเจ้าหนี้ระยะยาวไว้แต่อย่างใด ดังนั้น การที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทนบริษัท ท. โดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วย ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่ง ป.รัชฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

คำพิพากษาฎีกาย่อยาว 123/2540

โจทก์ บริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด

จำเลย กรมสรรพากร

ป.รัชฎากร (มาตรา 39, 40, 50, 54, 65 ตี (13), (15))

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยให้การและฟ้องแย้งว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้องและบังคับให้โจทก์ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มแก่จำเลยด้วย ศาลภาษีอากรกลางมี

คำสั่งไม่รับฟ้องแย้งและศาลฎีกาพิพากษายืน

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...การที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ระหว่างปี 2520 ถึง 2524 โดยนำค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออาหารมาเลี้ยงพนักงานมาถือเป็นเงินได้ของพนักงานรวมเป็นเงินภาษีและเงินเพิ่มในระหว่างปี 2520 ถึง 2524 จำนวน 204,738.76 บาท นั้น ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่าตามคำอุทธรณ์ของโจทก์ได้ยอมรับว่าโจทก์ได้ให้บริการรับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์บนเรือชุดแร่ กรณียอมถือได้ว่าพนักงานที่ทำงานบนเรือชุดแร่ได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น เนื่องจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนที่พนักงานจะได้รับแสดงให้เห็นว่าโจทก์ยอมรับว่าการเลี้ยงอาหารแก่พนักงานบนเรือดังกล่าวถือเป็นประโยชน์เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานเช่นเดียวกับความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงถือเป็น

เงินได้ของพนักงานของโจทก์ซึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินได้ในส่วนดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อจ่ายเลย เมื่อโจทก์จ่ายเงินดังกล่าวไปโดยมิได้นำมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ประเมินและวินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายจากรายจ่ายค่าอาหารของโจทก์ดังกล่าวจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 ถึง 2524 ที่ได้ทำการแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิในปี 2520 ให้ลดลงเนื่องจากเห็นว่าโจทก์มีรายจ่ายต้องห้าม โดยมีรายละเอียดปรากฏตามเอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 11 ถึง 15 ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ปัญหานี้เนื่องจากเจ้าพนักงานของจำเลยตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์ตามประมวลรัษฎากรและทำการตัดรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามแล้วปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อการเรียกภาษีของโจทก์ใหม่ ซึ่งรายจ่ายต้องห้ามที่ต้องวินิจฉัยประการแรกคือกรณีที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินและหนี้สินจากเท็มโก้ราคา 332,800,000 บาท ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัท ปรากฏตามเอกสารพร้อมคำแปลหมาย จ.1 แผ่นที่ 28 ถึง 37 เป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าในการขายทรัพย์สินของเท็มโก้ นั้น เท็มโก้เป็นผู้มีอำนาจต่อรองในการที่จะกำหนดราคาขายทรัพย์สินมากกว่าผู้ซื้อเห็นว่า เรือชุดแร่ของเท็มโก้คือเรือนารายณ์ที่มีการซื้อขายในคดีนี้ได้ถูกออกแบบเป็นพิเศษโดยเฉพาะเพื่อใช้งานสำหรับชุดแร่บริเวณที่เท็มโก้ได้รับสัมปทาน โดยเฉพาะ เมื่อการทำแร่จะต้องได้รับสัมปทานและเท็มโก้ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว เท็มโก้จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์หรือผู้ซื้อทรัพย์สินรายใดได้ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าหนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ของบริษัทไมนิง แอนด์ ทรานสปอร์ต เอ็นจิเนียริง เอ็มทีอีเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้ เห็นว่า เมื่อพิจารณาหนังสือดังกล่าวแล้วปรากฏว่ามีมาถึงโจทก์หลังจากที่โจทก์ได้ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือก็เป็นที่ยืนยันย้อนหลัง แสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาไปก็เพียงแต่จะเป็นการสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์สินนั้นไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง หนังสือที่ทาง เอ็มทีอีแจ้งมายังโจทก์จึงไม่น่าเชื่อถือ และที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่า

ภายหลังจากที่โจทก์ได้ซื้อทรัพย์สินจากเท็มโก้แล้ว โจทก์ได้นำไปประกันภัยซึ่งผู้รับประกันก็รับประกันภัย เมื่อเกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินที่เอาประกันภัย ผู้รับประกันภัยได้ชำระค่าเสียหายให้เป็นจำนวนเงินสูงกว่าที่โจทก์ได้เอาประกันไว้ จึงเห็นได้ว่าการตีราคาทรัพย์สินที่โจทก์นำมาลงบัญชีภายหลังจากการทำสัญญาซื้อขายกับเท็มโก้แล้ว ราคาทรัพย์สินที่ตกลงซื้อขายมีราคาใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินดังกล่าว เห็นว่า การอ้างว่าได้ประกันภัยในราคาที่ใกล้เคียงกับราคาที่ซื้อมาจากโจทก์ โจทก์คงอ้างแต่เพียงลอย ๆ โดยไม่แสดงหลักฐานใด ๆ นอกจากนี้ การกำหนดราคาเอาประกันภัยไม่อาจถือเป็นราคาอันสมควรได้เพราะคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันภัยเท่าใดก็ได้ เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดเชยให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้นราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและไม่อาจเชื่อถือได้ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าราคาที่โจทก์และเท็มโก้ทำการตกลงซื้อขายนั้นเป็นราคาของมูลค่าทรัพย์สินตามปกติที่อาจสามารถซื้อขายกันได้ หากได้มีลักษณะเป็นการซื้อขายทรัพย์สินที่มีราคาสูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร แต่ประการใดนั้น เห็นว่าจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของจำเลยประกอบคำชี้แจงเป็นหนังสือของโจทก์ตามเอกสารหมายเลข 6 แผ่นที่ 156 ได้ความว่าในการลงบัญชีทรัพย์สินที่ซื้อมาโดยที่สัญญาซื้อขายทรัพย์สินระบุเป็นรายการใหญ่ ๆ ต้องหาวิธีลงบัญชีเพื่อแยกเป็นรายการย่อย ๆ จึงได้ใช้ดัชนีมาร์ชเอนด์สตีเวนส์มาเพื่อคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ลงบัญชีดัชนีมาร์ชเอนด์สตีเวนส์เป็นการคำนวณค่าใช้จ่ายในการแต่งเรือย้อนหลังไป 1 ปี มีอัตราเงินเฟ้อประมาณร้อยละ 16 การเปรียบเทียบจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน แต่กรณีของโจทก์ทรัพย์สินที่โจทก์ซื้อผ่านการใช้งานมาแล้วประมาณ 4 ปี การนำดัชนีราคาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับกรณีของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชีเท็มโก้มีราคา 221,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่เท็มโก้ได้หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและได้นำไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของเท็มโก้ไปแล้ว และเท็มโก้หักค่าเสื่อมราคาโดยให้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของเท็มโก้มาในราคา 332,800,000 บาท จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

รายจ่ายต้องห้ามที่มีปัญหาต่อไปคือ เรื่องดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายแทนเท็มโก้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 ถึง 2524 จำนวน 40,974,967.20 บาท โจทก์อุทธรณ์ว่าการจ่ายดอกเบี้ยแทนเท็มโก้ดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์หรือเพื่อการดำงำไรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตี (13) รายจ่ายดังกล่าวจึงมิใช่

รายจ่ายต้องห้ามที่จะไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เห็นว่า ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนี้สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินมีการระบุรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจากเติมโก้ไว้โดยไม่มีภาระระบุว่ามีการซื้อขายเจ้าหนี้ระยะยาวรายของ บริษัทไทยซาโก้ จำกัด และบริษัทมิตรชัยซิปบิลดิ้ง จำกัด ไว้แต่อย่างใด ดังนั้น การที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทนเติมโก้ไป โดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วย ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงเป็นรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพราะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ตามมาตรา 65 ตี (13) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยอุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น"

พิพากษายืน

(จำลอง สุขศิริ - สุนพ กীরติยุดิ - ปราโมทย์ ชพานนท์)

จิตฤดี วีระเวสส์ - ย่อ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

*หมายเหตุ

1. คำว่า "เงินได้พึงประเมิน" นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้หมายความรวมถึงประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน การที่พนักงานของโจทก์ได้รับประทานอาหารฟรีถือเป็นประโยชน์อย่างหนึ่ง เมื่อประโยชน์นี้สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน เพราะถ้าพนักงานของโจทก์ซื้ออาหารรับประทานเองก็ต้องจ่ายเงิน ประโยชน์นี้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ประโยชน์นี้ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) โจทก์เป็นผู้ให้ประโยชน์ดังกล่าวจึงเป็นผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามวิธีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (1) และนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่ภายใน 7 วัน นับแต่วันจ่ายเงินจริง มิฉะนั้นต้องรับผิดชอบร่วมกับพนักงานของโจทก์ตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่ง (ประมวลรัษฎากร มาตรา 54)

คดีไม่มีประเด็นว่าประโยชน์เพิ่มดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่ ถ้ามีประเด็นนี้แล้วก็น่าจะพิจารณาว่าประโยชน์เพิ่มดังกล่าวเป็นเบี้ยเลี้ยงหรือไม่ หากเป็นเบี้ยเลี้ยงก็อาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (1) คำว่า "เบี้ยเลี้ยง" นั้นประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายทั่วไปตามพจนานุกรม ซึ่งพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ให้ความหมายไว้ว่า "เงินที่จ่ายให้เป็นค่าที่พักและอาหารประจำวันในกรณีที่ออกทำงานนอกสถานที่ตั้งประจำ" หากพนักงานของโจทก์ที่ไปทำงานในเรือขุดแร่กลางทะเลเป็นพนักงานที่ตามปกติทำงานประจำอยู่ที่สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานแห่งอื่นของโจทก์แล้วถูกส่งไปทำงานในเรือขุดแร่กลางทะเลดังกล่าว อาหารที่โจทก์จัดให้พนักงานรับประทานก็น่าจะถือเป็นเบี้ยเลี้ยงของพนักงานของโจทก์และได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (1) โจทก์ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่ง แต่ถ้าพนักงานดังกล่าวเป็นพนักงานที่รับเข้ามาใหม่เพื่อให้ทำงานประจำในเรือขุดแร่กลางทะเล อาหารที่โจทก์จัดให้รับประทานก็น่าจะไม่ถือเป็นเบี้ยเลี้ยงที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และทำให้โจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่ง อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ปัญหานี้ยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ ควรจะติดตามคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไป

2. ในปัญหาเรื่องการซื้อทรัพย์สินในราคาที่สูงเกินปกตินั้น ข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์กับบริษัทไทยแลนด์อิเล็กทรอนิกส์แอนดีมิ่ง จำกัด หรือเท็มโก้ ซึ่งเป็นผู้ขายมีความสัมพันธ์กันทางด้านผู้ถือหุ้นตามแผนภูมิต่างนี้

บริษัทเซลส์ปีโตรเลียม เอ็นวี จำกัด

100 %

99.93%

บริษัทบิลิตัน บีวี จำกัด

91.99%

เท็มโก้ ขายทรัพย์สินและหนี้สิน โจทก์

จะเห็นได้ว่าโจทก์กับเท็มโก้มีความสัมพันธ์กันทางด้านผู้ถือหุ้นอย่างลึกซึ้งจนเกือบจะเป็นบริษัทเดียวกัน โจทก์กับเท็มโก้จึงสามารถที่จะตกลงทำสัญญากันในลักษณะ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างใดก็ได้เพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเท็มโก้ไม่ได้ประกอบกิจการต่อไปและมีขาดทุนสะสมอยู่เป็นจำนวนมาก แม้จะมีกำไรจากการขายทรัพย์สินให้โจทก์ก็สามารถนำขาดทุนสะสมมาคำนวณหักได้ ทำให้ไม่มีภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระ ฉะนั้น เท็มโก้จึงไม่ได้รับผลกระทบจากการขายทรัพย์สินในราคาสูงกว่าราคาที่ต้องชำระ และทางด้านโจทก์นั้นการซื้อทรัพย์สินมาในราคาสูงก็ได้รับประโยชน์โดยการหักค่าเสื่อมราคาได้มากขึ้น เป็นเหตุให้กำไรสุทธิน้อยลง ภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียก็น้อยลง หรือถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีและยังนำผลขาดทุนไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีอีกด้วย การตั้งราคาทรัพย์สินที่ขายกันในคดีนี้ให้สูงจึงเป็นประโยชน์ทั้งแก่โจทก์และเท็มโก้ ดังนั้น จึงมีการตั้งราคาและซื้อขายทรัพย์สินเป็นจำนวนสูงถึง 332,800,000 บาท ทั้งๆ ที่ราคาตามบัญชี (Book Value) มีเพียง 221,934,959.44 บาท เท่านั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าราคาที่ซื้อขายกันดังกล่าวมิใช่ราคาตลาดในขณะที่การซื้อขายกัน ราคาซื้อขายดังกล่าวจึงเป็นราคาสูงเกินปกติ เมื่อไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะซื้อขายกันในราคาดังกล่าวค่าซื้อทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติจึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 35 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร

3. การซื้อขายระหว่างโจทก์กับเท็มโก้นั้นมิได้มีแต่การซื้อทรัพย์สินของเท็มโก้เท่านั้น แต่ยังซื้อหนี้สินด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งโจทก์ต้องรับภาระหนี้สินที่เท็มโก้มีอยู่ด้วย เป็นกรณีการซื้อกิจการรวมของเท็มโก้โดยซื้อทั้งทรัพย์สินและหนี้สิน (Acquisition) อย่างไรก็ตามเมื่อลักษณะซื้อขายระหว่างโจทก์กับเท็มโก้มิได้ระบุว่ามีการซื้อหนี้สินระยะยาวด้วย หนี้สินระยะยาวจึงไม่ผูกพันโจทก์ที่จะชำระแทนเท็มโก้ เมื่อโจทก์ไปจ่ายดอกเบี้ยสำหรับหนี้สินระยะยาวแทนเท็มโก้ ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อ

กิจการโดยเฉพาะของโจทก์ หรือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวล
รัษฎากร มาตรา 65 ตี (13)

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ค.

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย
และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร
ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ARTICLE 18

Limitation on Benefits

1. person that is a resident of a Contracting State and derives income from the other Contracting State shall be entitled, in that other Contracting State, to all the benefits of this Convention only if such person is:

- a) an individual;
- b) a Contracting State or a political subdivision or local authority thereof;
- c) a person:
 - i) more than 50 percent of the beneficial interest in which (or in the case of a company, more than 50 percent of the number of shares of each class of shares) is owned, directly or indirectly, by persons entitled to the benefits of this Convention under subparagraphs (a), (b), (d), (e), or (f) or who are citizens of the United States; and
 - ii) more than 50 percent of the gross income of which is not used, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons not entitled to the benefits of this Convention under subparagraphs (a), (b), (d), (e) or (f) or who are not citizens of the United States;
- d) a company in whose principal class of shares there is substantial and regular trading on a recognized stock

exchange;

- e) a company that is wholly owned, directly or indirectly, by a company referred to in subparagraph (d), provided that each company in the chain of ownership that is used to satisfy the control requirement of this subparagraph is a resident of a Contracting State; or
- f) an entity that is a not-for-profit organization and that, by virtue of that status, is generally exempt from income taxation in its Contracting State of residence, provided that more than half of the beneficiaries, members or participants, if any, in such organization are persons that are entitled, under this Article, to the benefits of this Convention.

2. A person that is a resident of a Contracting State and that is engaged in the active conduct of a trade or business in that Contracting State (other than the business of making or managing investments, unless these activities are banking or insurance activities carried on by a bank or insurance company), shall, notwithstanding the provisions of paragraph 1, be entitled to benefits of the Convention with respect to any item of income derived from the other Contracting State, if:

- a)
 - i) the income derived from that other Contracting State is derived in connection with the trade or business carried on in the first-mentioned Contracting State;
and
 - ii) the trade or business carried on in the first-mentioned Contracting State is substantial in relation to the business or activity giving rise to the income in the other Contracting State; or
- b) the income derived from the other Contracting State is incidental to the trade or business carried on in the first-mentioned Contracting State.

3 A resident of Thailand that is an "international banking facility" as that term is defined under the laws of Thailand (or any other resident of Thailand that is subject to the same taxation treatment under the laws of Thailand), shall not be entitled to any U.S. benefits under this Convention with respect to any income that such facility receives from the United States.

4. A person that is not entitled to the benefits of the Convention pursuant to the provisions of the preceding paragraphs, may, nevertheless, be granted the benefits of the Convention if the competent authority of the State in which the income in question arises so determines.

5. For purposes of paragraph 1, the term "recognized stock exchange" means:

- a) the NASDAQ System owned by the National Association of Securities Dealers, Inc. and any stock exchange registered with the Securities and Exchange Commission as a National Securities Exchange for purposes of the Securities Exchange Act of 1934;
- b) any securities exchange recognized by the Securities and Exchange Commission of Thailand; and
- c) any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

6. here under any provision of this Convention income arising in one of the Contracting States is relieved in whole or in part from tax in that Contracting State and, under the law in force in the other Contracting State, a person, in respect of the said income, is subject to tax by reference to the amount of the income which is remitted to or received in the other Contracting State and not by reference to the full amount of the income, then the relief to be allowed under this Convention in the first-mentioned Contracting State shall apply only to so much of the income as is remitted to or received in the other Contracting State during the calendar year such income accrues or the next succeeding year.

7. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Article.



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข้อ 18
การจำกัดสิทธิประโยชน์

1. บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งและได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดจากอนุสัญญานี้ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นถ้าเพียงแต่บุคคลดังกล่าวเป็น

(ก) บุคคลธรรมดา

(ข) รัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หรือ ส่วนราชการ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของ รัฐนั้น

(ค) บุคคล

(1) มากกว่าร้อยละ 50 ของผลประโยชน์ (หรือในกรณีของบริษัท มากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นของแต่ละระดับของหุ้น) เป็นเจ้าของโดยตรงหรือทางอ้อมโดย บุคคลผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือโดยผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐและ

(2) มากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งหมดที่ไม่ได้ใช้โดยตรงหรือ ทางอ้อมเพื่อความรับผิด (รวมทั้งความรับผิดสำหรับดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ) กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิ ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือ ผู้ที่ไม่มีสัญชาติสหรัฐ

(ง) บริษัทซึ่งระดับแรกของหุ้นมีการซื้อขายส่วนใหญ่ และเป็นปกติวิสัยในตลาด หลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ

(จ) บริษัทที่ถูกเป็นเจ้าของทั้งหมด โดยตรงหรือทางอ้อมโดยบริษัทที่ระบุในอนุ วรรค (ง) โดยมีเงื่อนไขว่าแต่ละบริษัทที่มีส่วนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิซึ่งอยู่ในข้อกำหนดที่ใช้ควบคุม ตามอนุวรรคนี้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หรือ

(จ) หน่วยซึ่งเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรและโดยสถานะภาพ ดังกล่าวได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยมีเงื่อนไขว่า มากกว่าครึ่งของผู้รับ ประโยชน์ สมาชิก หรือผู้เข้าร่วมในองค์กร ดังกล่าวคือบุคคลที่มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ของ อนุสัญญา

2. บุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและดำเนินการควบคุมกิจกรรมใน การค้าและธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้น (นอกเหนือจากธุรกิจการจัดการหรือบริหารการลงทุน ยกเว้นกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมการธนาคารหรือการประกันภัยที่กระทำโดยธนาคาร หรือบริษัท ประกันภัย) แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 จะมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาในส่วนที่ เกี่ยวกับรายการเงินได้ใดๆ ที่ได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้า

(ก) (1) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้อง กับการค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก และ

(2) การค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก เกี่ยวข้องเป็นส่วนใหญ่กับธุรกิจหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือ

(ข) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการค้า หรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

3. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็น "กิจการวิเทศธนกิจ" ตามคำที่นิยามไว้ภายใต้ กฎหมายของประเทศไทยจะไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ใดๆ ในสหรัฐ ภายใต้อนุสัญญานี้ ในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับเงินได้ใดๆ ซึ่งกิจการดังกล่าวได้รับจากประเทศสหรัฐ

4. ถึงแม้กระนั้น บุคคลซึ่งไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาตามบทบัญญัติของวรรค ก่อนนี้ อาจได้รับประโยชน์ของอนุสัญญาถ้าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐซึ่งเงินได้ที่กล่าวถึงเกิดขึ้น จะกำหนดให้

5. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรค 1 คำว่า "ตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ" หมายถึง

(ก) NASDAQ System ซึ่งเป็นเจ้าของโดย National Association of Securities Dealers, Inc. และตลาดหลักทรัพย์ใดๆ ที่จดทะเบียนกับ Securities and Exchange Commission เป็น National Securities Exchange เพื่อความมุ่งประสงค์ของพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์ 1934

(ข) ตลาดหลักทรัพย์ใดๆ ที่ได้รับการยอมรับโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ

(ค) ตลาดหลักทรัพย์อื่นใดที่ตกลงโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

6. ภายใต้บทบัญญัติใดๆ ของอนุสัญญานี้ เงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับการปลดภาระทั้งหมดหรือบางส่วนจากภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐนั้น และภายใต้กฎหมายที่บังคับใช้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่กล่าวถึงบุคคลที่เข้าข่ายเสียภาษี โดยการอ้างอิงจำนวนของเงินได้ซึ่งส่งไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และโดยมิได้อ้างอิงจำนวนเงินได้ทั้งหมด การปลดภาระที่ยอมให้ภายใต้อนุสัญญานี้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกจะใช้บังคับเฉพาะกับจำนวนเงินได้เท่าที่ได้ส่งออกไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งระหว่างปีปฏิทินที่เงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นในปีต่อมา

7. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งจะแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวทราบเท่าที่จำเป็นสำหรับการดำเนินการตามบทบัญญัติของข้อนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ง.

Copyright 2005 Tax Analysts, Worldwide Tax Treaties
 United States, Thailand Treasury Department Technical
 Explanation (Oct. 7, 1997)

PUBLICATION-DATE: October 7, 1997

U.S.-Thailand: 1996 Income Tax Convention Doc 96-31051

U.S.-Thailand (1996 Income Tax Convention)

97 TNI 198-25; Doc 97-28088 (92 pages); 97 TNI 198-25; Doc 97-28088 (92 pages)

Thailand: 1996 Income Tax Convention

TEXT:

DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF THE CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATES OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM OF THAILAND FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME SIGNED AT BANGKOK ON NOVEMBER 26, 1996

ARTICLE 18

(Limitation on Benefits)

Purpose of Limitation on Benefits Provisions

The United States views an income tax treaty as a vehicle for providing treaty benefits to residents of the two Contracting States. This statement begs the question of who is to be treated as a resident of a Contracting State for the purpose of being granted treaty benefits. The Commentaries to the OECD Model authorize a tax authority to deny benefits, under substance-over-form principles, to a nominee in one State deriving

income from the other on behalf of a third-country resident. In addition, although the text of the OECD Model does not contain express anti-abuse provisions, the Commentaries to Article 1 contain an extensive discussion approving the use of such provisions in tax treaties in order to limit the ability of third state residents to obtain treaty benefits. The United States holds strongly to the view that tax treaties should include provisions that specifically prevent misuse of treaties by residents of third countries. Consequently, all recent U.S. income tax treaties contain comprehensive Limitation on Benefits provisions.

A treaty that provides treaty benefits to any resident of a Contracting State permits "treaty shopping": the use, by residents of third states, of legal entities established in a Contracting State with a principal purpose to obtain the benefits of a tax treaty between the United States and the other Contracting State. It is important to note that this definition of treaty shopping does not encompass every case in which a third state resident establishes an entity in a U.S. treaty partner, and that entity enjoys treaty benefits to which the third state resident would not itself be entitled. If the third country resident had substantial reasons for establishing the structure that were unrelated to obtaining treaty benefits, the structure would not fall within the definition of treaty shopping set forth above.

Of course, the fundamental problem presented by this approach is that it is based on the taxpayer's intent, which a tax administration is normally ill-equipped to identify. In order to avoid the necessity of making this subjective determination, Article 18 sets forth a series of objective tests. The assumption underlying each of these tests is that a taxpayer that satisfies the requirements of any of the tests probably has a real business purpose for the structure it has adopted, or has a sufficiently strong nexus to Thailand (e.g., a resident individual) to warrant benefits even in the absence of a business connection, and that this business purpose or connection outweighs any purpose to obtain the benefits of the Treaty.

For instance, the assumption underlying the active trade or business test under paragraph 2 is that a third country resident that establishes a "substantial" operation in

Thailand and that derives income from a similar activity in the United States would not do so primarily to avail itself of the benefits of the Treaty; it is presumed in such a case that the investor had a valid business purpose for investing in Thailand, and that the link between that trade or business and the U.S. activity that generates the treaty-benefitted income manifests a business purpose for placing the U.S. investments in the entity in Thailand. It is considered unlikely that the investor would incur the expense of establishing a substantial trade or business in Thailand simply to obtain the benefits of the Convention. A similar rationale underlies the other tests in Article 18.

While these tests provide useful surrogates for identifying actual intent, these mechanical tests cannot account for every case in which the taxpayer was not treaty shopping. Accordingly, Article 18 also includes a provision (paragraph 4) authorizing the competent authority of a Contracting State to grant benefits. While an analysis under paragraph 4 may well differ from that under one of the other tests of Article 18, its objective is the same: to identify investors whose residence in the other State can be justified by factors other than a purpose to derive treaty benefits.

Article 18 and the anti-abuse provisions of domestic law complement each other, as Article 18 effectively determines whether an entity has a sufficient nexus to the Contracting State to be treated as a resident for treaty purposes, while domestic anti-abuse provisions (e.g., business purpose, substance-over-form, step transaction or conduit principles) determine whether a particular transaction should be recast in accordance with its substance. Thus, internal law principles of the source State may be applied to identify the beneficial owner of an item of income, and Article 18 then will be applied to the beneficial owner to determine if that person is entitled to the benefits of the Convention with respect to such income.

Structure of the Article

Article 18 follows the form used in other recent U.S. income tax treaties. The structure of the Article is as follows: Paragraph 1 states the general rule that residents are entitled to

benefits otherwise accorded to residents only to the extent provided in the Article and lists a series of attributes of a resident of a Contracting State, the presence of any one of which will entitle that person to all the benefits of the Convention. Paragraph 2 provides that, with respect to a person not entitled to benefits under paragraph 1, benefits nonetheless may be granted to that person with regard to certain types of income. Paragraph 3 states that a resident of Thailand that is an "international banking facility", as defined under Thai law, is not entitled to U.S. benefits under the Convention with respect to income received from the United States. Paragraph 4 provides that benefits also may be granted if the competent authority of the State from which benefits are claimed determines that it is appropriate to provide benefits in that case. Paragraph 5 defines the term "recognized stock exchange" as used in paragraph 1(d). Paragraph 6 limits the relief allowed under the Convention for remittance taxes. Paragraph 7 provides that the competent authorities will exchange information necessary to carry out the provisions of the Article.

Paragraph 1

Paragraph 1 provides that a resident of a Contracting State deriving income from the other Contracting State will be entitled in that other Contracting State to all benefits of the Convention only if such person is described in paragraph 1. Some provisions of the Convention do not require that a person be a resident in order to enjoy the benefits of those provisions. These include paragraph 1 of Article 25 (Non-Discrimination), Article 27 (Mutual Agreement Procedure), and Article 29 (Diplomatic Agents and Consular Officers). It is to be understood that Article 22 does not limit the availability of the benefits of these provisions.

Paragraph 1 has six subparagraphs, each of which describes a category of residents that are entitled to all benefits of the Convention.

Individuals -- Subparagraph 1(a)

Subparagraph (a) provides that individual residents of a Contracting State will be entitled to all treaty benefits. If such an individual receives income as a nominee on behalf of a third-country resident, benefits may be denied under the respective articles of the Convention by the requirement that the beneficial owner of the income be a resident of a Contracting State.

Governmental Entities -- Subparagraph 1(b)

Subparagraph (b) provides that a Contracting State or a political subdivision or local authority thereof, which are all treated as residents under Article 4 (Residence), will be entitled to all benefits of the Convention.

Ownership/Base Erosion -- Subparagraph 1(c)

Subparagraph 1(c) provides a two part test, the so-called ownership and base erosion test. This test applies to any form of legal entity that is a resident of a Contracting State. Both prongs of the test must be satisfied for the resident to be entitled to benefits under subparagraph 1(c).

The ownership prong of the test, under clause i), requires that more than 50 percent of the beneficial interest in the person (in the case of a corporation, more than 50 percent of the number of shares of each class of its shares) be owned by persons who are themselves entitled to benefits under the other tests of paragraph 1 (i.e., subparagraphs a), b), d), e) or f)) or who are citizens of the United States. The ownership may be indirect, although it is to be understood that the indirect ownership must be through persons that are themselves entitled to benefits under paragraph 1 or are U.S. citizens.

Trusts may be entitled to benefits under this provision if they are treated as residents under Article 4 (Residence) and they otherwise satisfy the requirements of this subparagraph. For purposes of this subparagraph, the beneficial interests in a trust will be considered to be owned by its beneficiaries in proportion to each beneficiary's

actuarial interest in the trust. The interest of a remainder beneficiary will be equal to 100 percent less the aggregate percentages held by income beneficiaries. A beneficiary's interest in a trust will not be considered to be owned by a person entitled to benefits under the other provisions of paragraph 1 or who is a U.S. citizen if it is not possible to determine the beneficiary's actuarial interest. Consequently, if it is not possible to determine the actuarial interest of any beneficiaries in a trust, the ownership test under clause i) cannot be satisfied, unless all beneficiaries are persons entitled to benefits under the other subparagraphs of paragraph 1 or are U.S. citizens.

The base erosion prong of the test under subparagraph 1(c) requires that more than 50 percent of the person's gross income not be used, directly or indirectly, to meet liabilities, including liabilities for interest or royalties, to persons not entitled to the benefits under the other tests of paragraph 1 (i.e., subparagraphs a), b), d), e) or f)) or who not are citizens of the United States.

The term "gross income" is not defined in the Convention. Thus, in accordance with paragraph 2 of Article 3 (General Definitions), in determining whether a person deriving income from United States sources is entitled to the benefits of the Convention, the United States will ascribe the meaning to the term that it has in the United States. In such cases, "gross income" will be defined as gross receipts less cost of goods sold.

Publicly-Traded Corporations -- Subparagraph 1(d)

Subparagraphs (d) and (e) of paragraph 1 apply to two categories of corporations: publicly-traded corporations and subsidiaries of publicly-traded corporations. Clause (i) of subparagraph 1(d) provides that a company will be entitled to all the benefits of the Convention if there is substantial and regular trading in the company's principal class of shares on a "recognized stock exchange" located in either State. The term "recognized stock exchange" is defined in paragraph 5.

If a company has only one class of shares, it is only necessary to consider whether the shares of that class are regularly traded on a recognized stock exchange. If the company has more than one class of shares, it is necessary as an initial matter to determine the principal class of shares. The term "principal class of shares" is to be interpreted as the class of shares that represents the majority of the voting power and value of the company. When no single class of shares represents the majority of the voting power and value of the company, the "principal class of shares" is generally those classes that in the aggregate possess more than 50 percent of the voting power and value of the company. The term "shares" shall include depository receipts thereof or trust certificates thereof. In determining voting power, any shares or class of shares that are authorized but not issued shall not be counted; and, in mutual agreement between the competent authorities, appropriate weight shall be given to any restrictions or limitations on voting rights of, or entitlement to disproportionately higher participation in, issued shares.

The term "substantial and regular trading" is not defined in the Convention. In accordance with paragraph 2 of Article 3 (General Definitions), the term will be defined by reference to the domestic tax laws of the State from which treaty benefits are sought, generally the source State. In the case of the United States, this term is to be understood to have the meaning given "regularly traded" in Treas. Reg. section 1.884-5(d)(4)(i)(B), relating to the branch tax provisions of the Code. Under these regulations, a class of shares is considered to be "regularly traded" if two requirements are met: trades in the class of shares are made in more than de minimis quantities on at least 60 days during the taxable year, and the aggregate number of shares in the class traded during the year is at least 10 percent of the average number of shares outstanding during the year. Sections 1.884-5(d)(4)(i)(A), (ii) and (iii) will not be taken into account for purposes of defining the term "substantial and regular trading" under the Convention.

The substantial and regular trading requirement can be met by trading on any recognized exchange or exchanges located in either State. Trading on one or more recognized stock exchanges may be aggregated for purposes of this requirement.

Thus, a U.S. company could satisfy the substantial and regular trading requirement through trading, in whole or in part, on a recognized stock exchange located in Thailand. Authorized but unissued shares are not considered for purposes of this test.

Subsidiaries of Publicly-Traded Corporations -- Subparagraph 1(e)

Subparagraph 1(e) provides a test under which certain companies that are directly or indirectly wholly owned by companies satisfying the publicly-traded test of subparagraph 1(d) may be entitled to the benefits of the Convention. Under this test, a company will be entitled to the benefits of the Convention if the company is wholly owned by a company described in subparagraph 1(d).

Subparagraph 1(e) permits indirect ownership. Consequently, the ownership by a publicly-traded company described in subparagraph (d) need not be direct. However, each intermediate owner in the chain of ownership must be a resident of a Contracting State.

Tax Exempt Organizations -- Subparagraph 1(f)

Subparagraph 1(f) provides that certain not-for-profit organizations will be entitled to all the benefits of the Convention. These entities are entities that by virtue of their not-for-profit status generally are exempt from tax in their Contracting State of residence, as long as more than half of the beneficiaries, members or participants, if any, in such organization are persons entitled under this Article to the benefits of the Convention. For purposes of this provision, the term "beneficiaries" should be understood to refer to the persons receiving benefits from the organization.

It is intended that all of the provisions of paragraph 1 will be self executing. Unlike the provisions of paragraph 4, discussed below, claiming benefits under paragraph 1 does not require advance competent authority ruling or approval. The tax authorities may, of

course, on review, determine that the taxpayer has improperly interpreted the paragraph and is not entitled to the benefits claimed.

Paragraph 2

Paragraph 2 sets forth two tests under which a resident of a Contracting State that is not generally entitled to benefits of the Convention under paragraph 1 may receive treaty benefits with respect to certain items of income that are connected with or incidental to an active trade or business conducted in its State of residence.

Subparagraph 2(a) sets forth a two-pronged test that if satisfied entitles a resident of a Contracting State to the benefits of the Convention with respect to a particular item of income. First, the income must be derived from the other State and must be derived in connection with an active trade or business in which the resident engages in its State of residence. Second, the trade or business must be substantial in relation to the business or activity in the other State giving rise to the item of income.

Subparagraph 2(b) provides a second test. A resident of a Contracting State shall be entitled to the benefits of the Convention with respect to a particular item of income if the income is derived from the other Contracting State and is incidental to an active trade or business in which the resident engages in its State of residence.

The determinations required for each test are made separately for each item of income derived from the other State. It therefore is possible that a person would be entitled to the benefits of the Convention with respect to one item of income but not with respect to another. If a resident of a Contracting State is entitled to treaty benefits with respect to a particular item of income under paragraph 2, the resident is entitled to all benefits of the Convention insofar as they affect the taxation of that item of income in the other State. Set forth below is a more detailed discussion of the two disjunctive tests under paragraph 2.

Trade or Business -- Subparagraphs 2(a) and (b)

The term "trade or business" is not defined in the Convention. Pursuant to paragraph 2 of Article 3 (General Definitions), when determining whether a resident of the other State is entitled to the benefits of the Convention under paragraph 2 with respect to income derived from U.S. sources, the United States will ascribe to this term the meaning that it has under the law of the United States. Accordingly, the United States competent authority will refer to the regulations issued under section 367(a) for the definition of the term "trade or business." In general, therefore, a trade or business will be considered to be a specific unified group of activities that constitute or could constitute an independent economic enterprise carried on for profit. Furthermore, a corporation generally will be considered to carry on a trade or business only if the officers and employees of the corporation conduct substantial managerial and operational activities. See, Code section 367(a)(3) and the regulations thereunder.

Notwithstanding this general definition of trade or business, paragraph 2 provides that the business of making or managing investments, when part of banking or insurance activities conducted by a bank or insurance company, will be considered to be a trade or business. Conversely, such activities conducted by a person other than a bank or insurance company will not be considered to be the conduct of an active trade or business, nor would they be considered to be the conduct of an active trade or business if conducted by a banking or insurance company but not as part of the company's banking or insurance business.

Because a headquarters operation is in the business of managing investments, a company that functions solely as a headquarter company will not be considered to be engaged in an active trade or business for purposes of paragraph 2.

Derived in Connection With Requirement of Subparagraph 2(a) Test -- Subparagraph 2(a)(i)

It is to be understood that income is derived in connection with a trade or business if the income-producing activity in the other State is a line of business that forms a part of or is complementary to the trade or business conducted in the State of residence by the income recipient. Although no definition of the terms "forms a part of" or "complementary" is set forth in the Convention, it is intended that a business activity generally will be considered to "form a part of" a business activity conducted in the other State if the two activities involve the design, manufacture or sale of the same products or type of products, or the provision of similar services. In order for two activities to be considered to be "complementary," the activities need not relate to the same types of products or services, but they should be part of the same overall industry and be related in the sense that the success or failure of one activity will tend to result in success or failure for the other. In cases in which more than one trade or business is conducted in the other State and only one of the trades or businesses forms a part of or is complementary to a trade or business conducted in the State of residence, it is necessary to identify the trade or business to which an item of income is attributable. Royalties generally will be considered to be derived in connection with the trade or business to which the underlying intangible property is attributable. Dividends will be deemed to be derived first out of earnings and profits of the treaty-benefited trade or business, and then out of other earnings and profits. Interest income may be allocated under any reasonable method consistently applied. A method that conforms to U.S. principles for expense allocation will be considered a reasonable method. The following examples illustrate the application of this understanding.

EXAMPLE 1. USCo is a corporation resident in the United States. USCo is engaged in an active manufacturing business in the United States. USCo owns 100 percent of the shares of ThaiCo, a corporation resident in Thailand. ThaiCo distributes USCo products in Thailand. Since the business activities conducted by the two corporations involve the same products, ThaiCo's distribution business is considered to form a part of USCo's manufacturing business for purposes of subparagraph 2(a)(i).

EXAMPLE 2. The facts are the same as in Example 1, except that USCo does not manufacture. Rather, USCo operates a large research and development facility in the United States that licenses intellectual property to affiliates worldwide, including ThaiCo. ThaiCo and other USCo affiliates then manufacture and market the USCo-designed products in their respective markets. Since the activities conducted by ThaiCo and USCo involve the same product lines, these activities are considered to form a part of the same trade or business,

EXAMPLE 3. Americair is a corporation resident in the United States that operates an international airline. ThaiSub is a wholly-owned subsidiary of Americair resident in Thailand. ThaiSub operates a chain of hotels in Thailand that are located near airports served by Americair flights. Americair frequently sells tour packages that include air travel to Thailand and lodging at ThaiSub hotels. Although both companies are engaged in the active conduct of a trade or business, the businesses of operating a chain of hotels and operating an airline are distinct trades or businesses. Therefore ThaiSub's business does not form a part of Americair's business. However, ThaiSub's business is considered to be complementary to Americair's business because they are part of the same overall industry (travel) and the links between their operations tend to make them interdependent.

EXAMPLE 4. The facts are the same as in Example 3, except that ThaiSub owns an office building in Thailand instead of a hotel chain. No part of Americair's business is conducted through the office building. ThaiSub's business is not considered to form a part of or to be complementary to Americair's business. They are engaged in distinct trades or businesses in separate industries, and there is no economic dependence between the two operations.

EXAMPLE 5. USFlower is a corporation resident in the United States. USFlower produces and sells flowers in the United States and other countries. USFlower owns all the shares of ThaiHolding, a corporation resident in Thailand. ThaiHolding is a holding company that is not engaged in a trade or business. ThaiHolding owns all the shares of

three corporations that are resident in Thailand: ThaiFlower, ThaiLawn, and ThaiFish. ThaiFlower distributes USFlower flowers under the USFlower trademark in Thailand. ThaiLawn markets a line of lawn care products in Thailand under the USFlower trademark. In addition to being sold under the same trademark, ThaiLawn and ThaiFlower products are sold in the same stores and sales of each company's products tend to generate increased sales of the other's products. ThaiFish imports fish from the United States and distributes it to fish wholesalers in Thailand. For purposes of paragraph 2, the business of ThaiFlower forms a part of the business of USFlower, the business of ThaiLawn is complementary to the business of USFlower, and the business of ThaiFish is neither part of nor complementary to that of USFlower.

Substantiality Requirement of Subparagraph 2(a) Test -- Subparagraph 2(a)(ii)

As indicated above, subparagraph 2(a)(ii) provides that income that a resident of a State derives from the other State will be entitled to the benefits of the Convention under paragraph 2(a) only if the income is derived in connection with a trade or business conducted in the recipient's State of residence and that trade or business is "substantial" in relation to the income-producing activity in the other State. It is to be understood that whether the trade or business of the income recipient is substantial will be determined based on all the facts and circumstances. These circumstances generally would include the relative scale of the activities conducted in the two States and the relative contributions made to the conduct of the trade or businesses in the two States.

Incidental Requirement of Subparagraph 2(b) Test -- Subparagraph 2(b)

A resident in one of the States also will be entitled to the benefits of the Convention with respect to an item of income if the income is derived from the other State and if the income is "incidental" to the trade or business conducted in the recipient's State of residence. The term "incidental" is not defined in the Convention, but it is to be understood that income derived from a State will be incidental to a trade or business conducted in the other State if the production of such income facilitates the conduct of

the trade or business in the other State. An example of incidental income is the temporary investment of working capital derived from a trade or business.

Paragraph 3

Paragraph 3 provides that a Thai resident that is an "international banking facility" under the laws of Thailand or that is subject to the same taxation treatment under the laws of Thailand as an international banking facility shall not be entitled to any U.S. benefits under the Convention with respect to any income such resident receives from the United States.

Paragraph 4

Paragraph 4 provides that a person that is not entitled to the benefits of the Convention pursuant to paragraphs 1, 2 and 3 of this Article may be granted benefits under the Convention if the competent authority of the State in which the income in question arises so determines. This discretionary provision is included in recognition of the fact that, with the increasing scope and diversity of international economic relations, there may be cases where significant participation by third country residents in an enterprise of a Contracting State is warranted by sound business practice or long-standing business structures and does not necessarily indicate a motive of attempting to derive unintended Convention benefits.

The competent authority of a State will base a determination under this paragraph on whether the establishment, acquisition, or maintenance of the person seeking benefits under the Convention, or the conduct of such person's operations, has or had as one of its principal purposes the obtaining of benefits under the Convention. Thus, persons that establish operations in one of the States with the principal purpose of obtaining the benefits of the Convention ordinarily will not be granted relief under paragraph 4.

The competent authority may determine to grant all benefits of the Convention, or it may determine to grant only certain benefits. For instance, it may determine to grant benefits only with respect to a particular item of income in a manner similar to paragraph 2. Further, the competent authority may set time limits on the duration of any relief granted.

It is assumed that, for purposes of implementing paragraph 4, a taxpayer will not be required to wait until the tax authorities of one of the States have determined that benefits are denied before he will be permitted to seek a determination under this paragraph. In these circumstances, it is also expected that if the competent authority determines that benefits are to be allowed, they will be allowed retroactively to the time of entry into force of the relevant treaty provision or the establishment of the structure in question, whichever is later.

Paragraph 5

Paragraph 5 provides that the term "recognized stock exchange" means (i) the NASDAQ System owned by the National Association of Securities Dealers, and any stock exchange registered with the Securities and Exchange Commission as a national securities exchange for purposes of the Securities Exchange Act of 1934; (ii) any securities exchange recognized by the Securities and Exchange Commission of Thailand; and (iii) any stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Paragraph 6

Paragraph 6 provides that if income arising in one of the Contracting States is relieved in whole or in part from tax in that Contracting State under any provision of this Convention and a person is subject to tax in respect of the such income under the law in force in the other Contracting State by reference to the amount of the income which is remitted to or received in that other Contracting State (as opposed to being subject to tax by reference to the full amount of the income), then the relief to be allowed under the

Convention in the Contracting State in which the income arises shall apply only to so much of the income as is remitted to or received in the other Contracting State during the calendar year such income accrues or the next succeeding year.

Paragraph 7

Paragraph 7 provides that the competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Article.



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก จ.

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย
กับรัฐบาลแห่งประเทศลักเซมเบิร์ก
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร
ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ARTICLE 29

EXCLUSION OF CERTAIN COMPANIES

This Convention shall apply neither to holding companies (societes holding) within the meaning of special Luxembourg laws, currently the Act (loi) of 31 July 1929 and the Decree (arrete grand-ducal) of 17 December 1938 nor to companies subject to a similar fiscal law in Luxembourg. Neither shall it apply to income derived from such companies by a resident of Thailand nor to shares or other rights in such companies owned by such a person.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข้อ 29

การไม่รวมบางบริษัท

อนุสัญญาฉบับนี้จะไม่ใช้บังคับกับบริษัทผู้ถือครองหุ้น(Holding Company)ตามความหมายในกฎหมายพิเศษของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้แก่กฎหมายของวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ. 1929 และกฎหมายของวันที่ 17 ธันวาคม ค.ศ. 1938 และกับบริษัททั้งหลายที่อยู่ภายใต้กฎหมายรัฐฎากรที่คล้ายคึงกับของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ การไม่ใช้บังคับยังใช้กับเงินได้ที่เกิดขึ้นจากบริษัทเหล่านี้ซึ่งได้รับ โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย รวมตลอดถึงหุ้นต่างๆ หรือสิทธิต่างๆในบริษัทเหล่านี้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้นเป็นเจ้าของ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก จ.

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย
กับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร
ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ARTICLE 22

LIMITATION OF RELIEF

Where this Convention provides (with or without other conditions) that income from sources in a Contracting State shall be exempt from tax, or taxed at a reduced rate in that Contracting State and under the laws in force in the other Contracting State the said income is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in that other Contracting State and not by reference to the full amount thereof, then the exemption or reduction of tax to be allowed under this Convention in the first-mentioned Contracting State shall apply to so much of the income as is remitted to or received in that other Contracting State.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข้อ 22 การจำกัดการผ่อนผัน

ในกรณีที่อนุสัญญาฉบับนี้บัญญัติ (โดยมีเงื่อนไขหรือโดยปราศจากเงื่อนไขอื่นๆ) ว่าเงินได้จากแหล่งต่างๆ ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือได้รับการลดหย่อนอัตราภาษี ในรัฐผู้ทำสัญญานั้นและตามกฎหมายซึ่งใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เงินได้ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีตามเกณฑ์ จำนวนเงินได้ซึ่งได้ส่งไปหรือได้รับไว้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และมิใช่ตามเกณฑ์เงินได้เต็มจำนวน การยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีซึ่งยอมให้ทำได้ตามอนุสัญญานี้ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกให้ใช้แก่จำนวนเงินได้เท่าที่ได้ส่งไปหรือได้รับไว้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายโกสินทร์ เขียวสวัสดิ์กิจ เกิดวันที่ 28 มกราคม พ.ศ. 2525 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษา
ชั้นมัธยมปลายที่โรงเรียนนวมินทราชินูทิศบดินทรเดชา ปรินซ์ญาณิศาสตร์บัณฑิต จาก
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2545 และนิศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2549



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย