

บทที่ ๕

สา เหตุที่ประ เทศไทยต้องทำความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับต่างประ เทศ
มาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparring และ
สถานะของความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับกฎหมายภายในประ เทศ

สา เหตุที่ประ เทศไทยต้องทำความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับต่างประ เทศ

การที่ประ เทศไทยต้องทำความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับ
ต่างประ เทศนี้ มีสา เหตุหลายประการด้วยกัน กล่าวคือ

๑. เพื่อจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระในการ เสียภาษีจาก
การถูกเก็บภาษีซ้อน อันเป็นจุดประสงค์หลักของการทำความตกลง เพื่อการ เว้นการ
เก็บภาษีซ้อน ซึ่งมีจุดมุ่งหมาย เพื่อที่จะขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนนี้ทั้งหมดไป หรือถ้าหากว่า
ไม่สามารถที่จะขจัดการจัด เก็บภาษีซ้อนนั้นได้ทั้งหมด ก็พยายามที่จะบรรเทาภาระในการ
เสียภาษีจากการถูกเก็บภาษีซ้อนนี้ให้ได้มากที่สุด

๒. เพื่อกำหนดความแน่นอนในนโยบายการคลังและการภาษีอากรของ
ประ เทศ โดยที่การทำความตกลงระหว่างประ เทศ เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนนี้
เป็นเสมือนหลักประกันที่รัฐบาลของประ เทศไทย ให้ไว้แก่รัฐบาลของต่างประ เทศ
ว่าผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประ เทศ ซึ่งเข้ามาประกอบธุรกิจและลงทุนในประ เทศไทย
จะไม่ต้องประสบกับความไม่แน่นอนทางนโยบายการคลัง และการภาษีอากร ซึ่งขึ้นอยู่กับ
กับการเปลี่ยนแปลงทางนโยบายของรัฐบาลของประ เทศไทย และหากรัฐบาลของ
ประ เทศไทยกำหนดนโยบายดังกล่าวนี้ ให้เป็นที่แน่นอนลงไปแล้ว ก็จะเป็นเหตุจูงใจ
สำหรับผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประ เทศในการตัดสินใจที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจและ
ลงทุนในประ เทศไทยมากขึ้น

๓. เพื่ออำนวยความสะดวกในการที่จะให้การค้าและเงินทุนไหลเข้ามาสู่ประเทศ ถ้าหากได้มีการบริหารจัดการเก็บภาษีซ้อน หรือบรรเทาภาระในการเสียภาษีจากการถูกเก็บภาษีซ้อน และการกำหนดความแน่นอนในนโยบายการคลังและการภาษีอากรของประเทศแล้ว ก็จะเป็นการอำนวยความสะดวกในการที่จะให้การค้าและเงินทุนไหลเข้ามาสู่ประเทศไทยมากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากบรรดานักธุรกิจและนักลงทุนทั้งหลายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศเหล่านั้น ให้ความสนใจทั้งภาระในการเสียภาษีและความไม่แน่นอนในด้านนโยบายทางภาษีของประเทศไทยว่า จะมีผลช่วยบรรเทาภาระในการเสียภาษี และช่วยผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศไม่ให้ต้องได้รับผลเสียหายจากการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในประเทศไทยอย่างไรบ้าง ดังนั้น การทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จึงเป็นที่คาดหวังว่า จะช่วยอำนวยความสะดวกในด้านการค้าและการไหลของเงินทุนให้เข้ามาสู่ประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

๔. เพื่อส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญาอื่น ๆ การทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ ในบางครั้งถูกใช้ เป็นเสมือนเครื่องมือในการส่งเสริมการลงทุน โดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งรวมทั้งประเทศไทยด้วย ซึ่งจุดประสงค์ในการทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศกำลังพัฒนากับประเทศที่พัฒนาแล้วนั้น บางครั้งก็ขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ในด้านการส่งเสริมการลงทุนแต่เพียงอย่างเดียว และในกรณีเช่นนี้ ประเทศกำลังพัฒนาก็จะต้องแน่ใจว่าข้อตกลงในเรื่อง Tax Sparing (ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป) ได้ถูกกำหนดไว้ในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าว เพื่อจะทำให้ประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยนั้น ตกแก่ผู้เข้ามาลงทุนอย่างแท้จริง มิใช่ตกแก่ต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ของผู้ที่เข้ามาลงทุนนั้น

๕. เพื่อส่งเสริมความเข้าใจและความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญาอื่น สาเหตุของการทำความเข้าใจเพื่อการเว้น

การเก็บภาษีซ้อนประการนี้ เป็นสาเหตุเกี่ยวกับการพิจารณาทางด้านการเมือง ซึ่งบางครั้งการทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ ก็เพียงเพื่อจะแสดงว่าประเทศไทยกับต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์อันดีต่อกัน และในกรณีเช่นนี้ ประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายนั้น ไม่จำเป็นจะต้องมีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจที่สำคัญต่อกัน การทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นเพียงแต่ถูกใช้ เป็นเครื่องมือให้เห็นถึงความเข้าใจและความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเท่านั้น

โดยสรุปแล้ว สาเหตุที่ประเทศไทยต้องทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กับต่างประเทศนั้น ก็เพื่อป้องกันมิให้มีการเก็บภาษีอากรซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่มีเงินได้หรือทรัพย์สินอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งถ้ามิได้มีการตกลงแล้ว บุคคลนั้นอาจต้องเสียภาษีอากรให้แก่ประเทศทั้งสองโดยเต็มอัตรา อันเป็นการหนักเกินไป จึงเป็นการสมควรที่จะบรรเทาภาระของบุคคลดังกล่าว เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุน และความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ^๑

มาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparing

คำว่า "Tax Sparing" หมายถึงมาตรการที่ทำให้นักาษาที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนในประเทศหนึ่งควยเหตุผลพิเศษนอกเหนือจากการยกเว้นตามกฎหมายภาษีธรรมดา ได้รับเครดิตในอีกประเทศหนึ่ง โดยถือเสมือนว่าภาษีซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนนั้น ได้เสียไปแล้วในประเทศที่ยกเว้นหรือลดหย่อนเต็มจำนวน^๒

^๑ "หมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕", ราชกิจจานุเบกษา ๗๘ (๓๑ กรกฎาคม ๒๕๐๕), หน้า ๘๒๐.

^๒ ดร.สมชัย กุชพิณธุ์, "วิเคราะห์สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ เฉพาะบทที่ว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อน", สรรพากรสาส์น ๒๒ (กันยายน - ตุลาคม ๒๕๒๒), หน้า ๘๑ - ๘๒.

ตัวอย่าง เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน^๑ ของไทยได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีหลายประเภท เพื่อวัตถุประสงค์แห่งการส่งเสริมการลงทุน การยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนี้ เป็นการยกเว้นนอกเหนือจากการที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร การกำหนดให้มี Tax Sparing ก็คือ การกำหนดให้มีภาษีไทยที่ได้รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนี้ ได้รับเครดิตในประเทศคู่สัญญา โดยถือเสมือนหนึ่งว่า ภาษีที่ได้รับยกเว้นนั้น ได้เสียไปแล้วเต็มจำนวนในประเทศไทย

มาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparing หากถูกกำหนดไว้ในความตกลงเพื่อการเว้นการเพื่อภาษีซ้อน ก็จะเป็นการช่วยให้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนบรรลุตามวัตถุประสงค์ได้เต็มที่ ซึ่งหากไม่มีขอบทเกี่ยวกับ Tax Sparing อยู่ในความตกลงนี้แล้ว การยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนของไทย ก็เท่ากับ เป็นการระงับสิทธิในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย เพื่อให้ประเทศคู่สัญญา เก็บภาษีได้มากขึ้น ซึ่งเท่ากับว่ารัฐบาลของประเทศไทยได้ยอมเสียเงินภาษีจำนวนหนึ่งไปหนุนช่วย (Subsidize) รัฐบาลของประเทศคู่สัญญา ซึ่งถ้าเป็นการทำความตกลงกับประเทศที่พัฒนาแล้ว ประเทศไทยก็ไม่อยู่ในฐานะที่จะทำเช่นนั้นได้ เพราะเรา เป็นประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งยากจนอยู่ ยอมไม่อยู่ในฐานะที่จะไปกำจุนรัฐบาลของประเทศที่ร่ำรวยกว่าได้ วัตถุประสงค์ของการลดภาษีให้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนก็เพื่อ เป็นการจูงใจให้นักลงทุนมาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น ไม่ใช่ให้โอกาสรัฐบาลของต่างประเทศ เก็บภาษีได้มากขึ้น ดังนั้น เพื่อเป็นหลักประกันว่าการลดภาษีนั่น เป็นการก่อให้เกิดแรงจูงใจต่อผู้ลงทุนมากขึ้น จึงจำต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing เพราะถ้าหากไม่มีภาษีที่ไทยยกเว้นหรือลดหย่อนให้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ผู้ลงทุนก็ต้องไปเสียในต่างประเทศ ทำให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการส่งเสริม

^๑ "พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน", ราชกิจจานุเบกษา ๕๕ (๔ พฤษภาคม ๒๕๒๐), หน้า ๑ - ๑๘.

มาตรการ Tax Sparing นี้ เป็นมาตรการหนึ่งที่ประเทศไทยถือเป็น เรื่องสำคัญมาก เพราะหากไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้แล้ว ความตกลงเพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนก็มีแต่จะทำให้ประเทศไทยเสียเปรียบ เพราะนอกจากจะทำให้ เก็บภาษีได้น้อยลงแล้ว มาตรการในการส่งเสริมการลงทุนก็ไม่บรรลุผลด้วย อย่างไรก็ตาม Tax Sparing จะมีความจำเป็นก็เฉพาะในกรณีที่การขจัดภาษีซ้อนกระทำโดย วิธีเครดิตเท่านั้น หากการขจัดภาษีซ้อนกระทำโดยวิธียกเว้นแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องมี Tax Sparing ทั้งนี้เพราะ Tax Sparing เป็นเรื่องของการกำหนดจำนวน ภาษีที่จะได้รับเครดิต ซึ่งในเรื่องนี้จะได้มีการวิเคราะห์กันไปในบทความต่อไป

สถานะของความตกลงเพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับกฎหมายภายในประเทศ

ในหลาย ๆ ประเทศ สถานะของความตกลงเพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อน อยู่เหนือกฎหมายภายใน ซึ่งก็หมายความว่า เมื่อใดก็ตามที่เกิดความขัดแย้งขึ้นระหว่าง ข้อบทในความตกลงดังกล่าว กับบทบัญญัติของกฎหมายภายใน กรณีก็ต้องใช้บังคับตาม ข้อบทในความตกลงนั้นและถึงแม้ว่า ความตกลงจะเป็นเพียงส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน ก็ตาม แต่นั่นก็เป็นเพียงการที่ประเทศคู่สัญญาแต่ละฝ่ายจะต้องมีการให้สัตยาบันต่อความ ตกลงและใช้วิธีการทางกฎหมายของกฎหมายภายใน เพื่อที่จะให้ความตกลงนั้นใช้บังคับ ได้ในเขตอำนาจของประเทศคู่สัญญาฝ่ายนั้น ๆ เท่านั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อใดที่บุคคล ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศคู่สัญญา มีสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติทาง กำน ภาษีที่ดีกว่า โดยบทบัญญัติของกฎหมายภายในของประเทศนั้น ๆ มากกว่า โดยข้อบทใน ความตกลงแล้ว เมื่อนั้นบทบัญญัติของกฎหมายภายในจะถูกนำมาใช้บังคับ ซึ่งกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ ความตกลงเพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนนี้ จะไม่ทำให้บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ คู่สัญญานั้น เสียประโยชน์ทางกำนภาษีแต่อย่างใด ในทางตรงข้ามกลับมีแต่จะช่วยให้ได้ ประโยชน์ในกำนนมากขึ้นเท่านั้น

แต่หาก เมื่อใด บทบัญญัติของกฎหมายภายในถูกเปลี่ยนแปลงไป และทำให้อัตรา ภาษีของเงินได้ เฉพาะอย่างสูงขึ้น เมื่อนั้นบทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้นก็จะมีผล

กระทบกระเทือนต่อการพาณิชย์ของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแต่อย่างใด และถึงแม้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้นจะได้ใช้บังคับภายหลังจากที่ได้มีการใช้บังคับกับความตกลงนั้นแล้วก็ตาม (ที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นนี้ เป็นความจริงในทุกประเทศของโลกรวมทั้งประเทศไทยด้วย จะมียกเว้นอยู่เพียงประเทศเดียวเท่านั้น ในปัจจุบันนี้ก็คือประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ถือเสมือนว่า ความตกลงนั้นอยู่ในฐานะเท่าเทียมกับกฎหมายภายใน ซึ่งหมายความว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น รัฐบาลกลางสามารถที่จะออกกฎหมายมา เพื่อให้ข้อบทบางข้อในความตกลงนั้นไม่มีผลใช้บังคับในประเทศของตน โดยไม่ต้องไปทำความตกลงใหม่กับประเทศที่เป็นคู่สัญญาของความตกลงนั้นแต่อย่างใด)

และหากเมื่อใดบทบัญญัติของกฎหมายภายในถูกเปลี่ยนแปลงไป และทำให้อัตราภาษีลดลงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในความตกลงแล้ว เมื่อนั้นก็จะใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าตามกฎหมายภายในนั้นบังคับโดยไม่ใช้บังคับตามความตกลง ซึ่งนี่ก็เป็นที่ยืนยันกันว่า ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นมิแต่จะช่วยให้เสียภาษีได้ประโยชน์มากยิ่งขึ้นเท่านั้น จะไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

กล่าวโดยสรุปแล้ว สถานะของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามกฎหมายภายในก็คือ

๑. ความตกลงเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน และจะถูกใช้บังคับในประเทศคู่สัญญา เสมือนกฎหมายภายใน
๒. เมื่อใดที่ความตกลงกำหนดการปฏิบัติในทางภาษีที่ต่ำกว่ากฎหมายภายใน ก็จะใช้ความตกลงนั้นบังคับ โดยไม่คำนึงถึงกฎหมายภายใน
๓. แต่เมื่อใดที่กฎหมายภายในกำหนดการปฏิบัติทางภาษีที่ต่ำกว่าความตกลง ก็จะใช้กฎหมายภายในนั้นบังคับ โดยไม่คำนึงถึงความตกลง