

ประวัติความเป็นมา โครงสร้างและเนื้อหาของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน  
ระหว่างประเทศ

ประวัติความเป็นมาของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ความพยายามครั้งแรกในการหาทางขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการจัดทำความตกลงแบบทวิภาคี ได้เริ่มขึ้นตั้งแต่ทศวรรษ ๑๙๒๐<sup>๑</sup> เมื่อคณะผู้เชี่ยวชาญอันประกอบด้วยตัวแทนจากรัฐบาลต่าง ๆ ได้จัดทำรายงานฉบับหนึ่งในนามของสันนิบาตชาติ (The League of Nations) เกี่ยวกับปัญหาภาษีซ้อนและวิธีการขจัด จากรายงานฉบับนี้ก็ได้มีการจัดทำร่างความตกลงฉบับเม็กซิโก (๑๙๔๓) และร่างความตกลงฉบับโรม (๑๙๔๖) ขึ้นมา อย่างไรก็ตาม ร่างความตกลงทั้งสองฉบับนี้ไม่ได้รับความสนใจจากนานาประเทศแต่อย่างใด ความเปลี่ยนแปลงในเศรษฐกิจโลกในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ ๒ ทำให้มีแนวความคิดและวิธีการใหม่ ๆ ในกาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ เกิดขึ้น กลุ่มที่ทำการฟันฝ่าอุปสรรคในเรื่องภาษีซ้อนได้สำเร็จเป็นครั้งแรกก็คือ "องค์การเพื่อการประสานงานและพัฒนาทางเศรษฐกิจ"

( Organisation for Economic Co-operation and Development หรือที่เรียกสั้น ๆ ว่า "OECD" ) โดยได้จัดทำร่างความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนพร้อมบทวิจารณ์โดยละเอียดขึ้นมาในปี ค.ศ. ๑๙๖๓ และได้แก้ไขปรับปรุงในปี ค.ศ. ๑๙๗๗ ร่างความตกลงฉบับนี้ได้รับการยอมรับจากทั่วโลก และได้มีบทบาทสำคัญในการกำหนดนโยบายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจัดทำความตกลงทางภาษีอากร

---

<sup>๑</sup> ศุภรัตน์ คุวิธน์กุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ", หน้า ๒๑.

อย่างไรก็ดี โดยเนื้อแท้แล้วร่างความตกลงฉบับนี้มุ่งที่จะรักษาดุลประโยชน์ และตอบสนองความต้องการของบรรดาประเทศพัฒนาแล้ว ซึ่งเป็นสมาชิกส่วนใหญ่ของ "OECD" เป็นสำคัญ ผลของการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของโลกในระยะหลัง ทำให้ประเทศที่กำลังพัฒนาทั้งหลายมีความสนใจในเรื่องภาษีซ้อนมากขึ้น และได้เริ่มเรียกร้องให้มีร่างความตกลงฉบับใหม่ขึ้นมา ซึ่งคำนึงถึงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างประเทศพัฒนาแล้ว กับประเทศกำลังพัฒนามากกว่าที่เป็นอยู่ในร่างความตกลงฉบับ "OECD" ความพยายามส่วนนี้ได้เริ่มขึ้น เมื่อมีการจัดตั้งคณะกรรมการอิสระ ซึ่งประกอบด้วยผู้แทนจากประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาขึ้นตามข้อเสนอแนะ เมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม ๑๙๖๗ ของสภาเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ

( Department of International Economic and Social Affairs )

คณะกรรมการชุดนี้ได้ประชุมพิจารณาถกกันหลายครั้ง และปรากฏผลออกมาในรูปของรายงานโดยละเอียดหลายฉบับ ซึ่งสหประชาชาติจัดพิมพ์ขึ้น ผลของการศึกษาพิจารณาของคณะกรรมการชุดนี้ทำให้มีร่างข้อบทซึ่งแตกต่างจากเนื้อหาของร่างฉบับ "OECD" ขึ้นมาใหม่ เป็นบางข้อด้วย

ความคืบหน้าสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ การจัดทำร่างความตกลงภาษีซ้อนแบบ "ทวีภาคี" เพื่อใช้เป็นแบบฉบับในการทำความตกลงระหว่างประเทศสมาชิกกลุ่มสนธิสัญญาแอนเดียน (Andean Pact) กับประเทศอื่น นอกจากจัดทำร่างความตกลงแบบ "ทวีภาคี" ดังกล่าวแล้ว กลุ่มประเทศนี้ยังได้พยายามจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบ "พหุภาคี" ระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันอีกด้วย ความพยายามจัดทำความตกลงแบบ "พหุภาคี" ท่านอนันต์ต่อมาได้มีขึ้นในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจยุโรป อย่างไรก็ตามขณะนี้ความแตกต่างในระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศก็ยังคงเป็นอุปสรรคสำคัญต่อความคืบหน้าในด้านนี้ ดังนั้น กลุ่มประเทศประชาคมเศรษฐกิจยุโรปจึงให้ความสำคัญกับการพยายามสมานกฎหมายภาษีอากรของประเทศสมาชิกให้กลมกลืนกันเสียก่อน

## โครงสร้างและเนื้อหาของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในปัจจุบัน

หลังจากกล่าวถึงประวัติความเป็นมาของความตกลงภาษีซ้อนแล้ว ต่อไปจะเป็นการพิจารณาถึงโครงสร้างและเนื้อหาของความตกลงภาษีซ้อนในปัจจุบัน โดยการพิจารณาในเรื่องนี้ จะยึดร่างความตกลงฉบับ "OECD" เป็นหลัก

### ๑. โครงสร้างของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

เนื่องจากความตกลงภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นมาจนถึงปัจจุบันโดยอาศัยร่างฉบับ "OECD" เป็นหลักนั้น โดยทั่วไปแล้ว จะมีประเทศคู่สัญญาอย่างน้อยประเทศหนึ่งที่ใช้หลักเงินได้ทั่วโลก หรือหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแยกพิจารณาส่วนสำคัญ ๒ ด้านที่ต้องมีบทบัญญัติไว้ในความตกลงคือ บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุนในประเทศแหล่งเงินได้ และบทบัญญัติที่เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีซ้อนในประเทศดินที่อยู่<sup>๑</sup>

ในด้านแรก บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้นั้น นับรวมเป็นส่วนใหญ่ของบทบัญญัติทั้งหมดของความตกลง บทบัญญัติส่วนนี้จะปรากฏออกมาในรูปใครูปหนึ่งต่อไปนี้

- ๑.๑ ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่
- ๑.๒ มีข้อจำกัดบางประการในส่วนของฐานภาษี
- ๑.๓ มีข้อจำกัดบางประการในส่วนของอัตราภาษี
- ๑.๔ ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้เลย

บทบัญญัติตาม ๑.๑ กรณีสำคัญที่สุดซึ่งให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีก็คือ การจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์และจากเงินได้ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์นั้น

<sup>๑</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า ๒๒ - ๒๖.

บทบัญญัติตาม ๑.๒ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการจำกัดฐานภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ตัวอย่างสำคัญของบทบัญญัติประเภทนี้ได้แก่ กำไรจากธุรกิจและเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ร่างฉบับ "OECD" และความตกลงที่จัดทำขึ้นโดยยึดร่างฉบับนี้เป็นหลัก ใช้หลักการของ "สถานประกอบการถาวร" (Permanent Establishment) ในกรณีนี้ ประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากเงินได้ของวิสาหกิจ ซึ่งมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศผู้ทำสัญญาอีกประเทศหนึ่งได้ก็ต่อเมื่อเงินได้นั้นได้มาโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งเท่านั้น ขอบข่ายของสิทธิในการจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับจำนวนกำไร และทรัพย์สินอันพึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น สำหรับกรณีเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระก็ตีหลักการที่คล้ายคลึงกันในเรื่องนี้ สิ่งที่เรียกว่า "สถานประกอบธุรกิจประจำ" (Fixed Base) จะเป็นหลักเกณฑ์กำหนดการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น ปัญหาสำคัญจึงอยู่ที่ว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ในแต่ละกรณี

บทบัญญัติตาม ๑.๓ เกี่ยวกับกรณีการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งถูกจำกัดโดยอัตราภาษี ข้อบทสำคัญที่เป็นไปในลักษณะนี้ก็คือ เงินปันผลและดอกเบี้ย

ก. สำหรับเรื่องค่าสิทธินั้น มีข้อสังเกตว่า ตามแนวความคิดดั้งเดิมของร่างฉบับ "OECD" บทบัญญัติเรื่องค่าสิทธิควรอยู่ใน ๑๘ คือ ไม่ให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีได้เลย อย่างไรก็ตาม ความตกลงภาษีซ้อนระหว่างประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้วหลายฉบับ ในปัจจุบันได้ให้สิทธิประเทศกำลังพัฒนาจัดเก็บภาษี โดยมีข้อจำกัดทางอัตราภาษีในฐานะประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น จึงเห็นควรรวมบทบัญญัติส่วนนี้ไว้ในกลุ่มนี้

ข. สำหรับในส่วนที่เกี่ยวกับเงินปันผล ความตกลงภาษีซ้อนที่ยึดร่างฉบับ "OECD" เป็นหลัก โดยทั่วไปมักจะแยกกรณีการถือหุ้นจำนวนมาก (Substantia Holdings) ออกจากกรณีอื่น ๆ ซึ่งในกรณีของการถือหุ้นจำนวนมากนี้ หลายประเทศพร้อมที่จะให้สิทธิประโยชน์เยี่ยงบริษัทสาขาที่มีอยู่ในกฎหมาย

ภายในประเทศแก่เงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศด้วย ทั้งนี้ เพื่อ เป็นกา รชจัดภาษีซ้อน ทาง เศรษฐกิจ และขณะเดียวกันก็ยก เว้น เงินปันผลนั้นจากการ เสียภาษีในประเทศแหล่ง เงินได้ด้วย ในทัศนะของประเทศที่ให้การปฏิบัติทางภาษีอากรตามหลักนี้ การยก เว้น ภาษีให้โดยสิ้นเชิงในประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นเรื่องจูงใจอย่างมากยังไม่ เป็นที่น่าพอใจ ถ้าหากว่าประเทศแหล่ง เงินได้ยื่นกราวิน สิทธิจัด เก็บภาษีจาก เงินปันผลนั้นอย่าง เต็มที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อประเทศแหล่ง เงินได้สามารถ เก็บภาษีจากกำไรของบริษัทได้ อยู่แล้ว ดังนั้น ประเทศแหล่ง เงินได้จึงควรมีบทบาท เช่นกัน เพื่อให้มาตรการยก เว้น ภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่นั้นมีผลต่อการบรรเทาภาระภาษีมากที่สุดเท่าที่ จะ เป็นไปได้ นั่นก็คือ ประเทศแหล่ง เงินได้ควรลดการ จัด เก็บภาษีลงด้วย แต่การชจัดภาษีซ้อนในประเทศถิ่นที่อยู่สำหรับเงินปันผลกรณีอื่น ๆ นั้น โดยทั่วไปมิได้กระทำโดยวิธียก เว้น เงินปันผลจากการ เสียภาษี แต่ใช้วิธีให้ เครดิตสำหรับภาษีที่ ได้ เสียไปแล้วในประเทศ แหล่ง เงินได้ ในกรณีเงินปันผล เหล่านี้ จำเป็นต้องใช้วิธีจำกัดภาษีที่จัด เก็บในประเทศ แหล่ง เงินได้ด้วย เพราะว่า เครดิตภาษีอย่าง เดียวอาจไม่ เพียงพอต่อการชจัดภาษีซ้อน โดยสิ้นเชิง ที่เป็นเช่นนี้ เนื่องมาจากภาษีที่จัด เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่เป็นภาษี เก็บจาก เงินได้สุทธิจากการลงทุน ในขณะที่ภาษีที่จัด เก็บในประเทศแหล่ง เงินได้โดยปกติ เก็บ จากเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย ดังนั้น ภาษีที่จัด เก็บจาก เงินปันผลในประเทศแหล่ง เงินได้ จำเป็นต้องมีจำนวนที่ต่ำพอ จึงจะทำให้นำไป เป็น เครดิตหักออกจากภาษีในประเทศ ถิ่นที่อยู่ได้ทั้งหมด ถ้าหากภาษีในประเทศแหล่ง เงินได้ไม่ได้ถูกจำกัดลงมาพอแล้ว ก็จะทำให้มีภาษีส่วนเกินซึ่งไม่สามารถใช้ เป็นเครดิตได้ ทำให้กลายเป็นภาระส่วนที่ เพิ่ม เป็นพิเศษ เมื่อ เทียบกับการะภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวมานี้ ความตกลงภาษีซ้อนจึงมีบทบัญญัติจำกัดการ จัด เก็บภาษีในประเทศแหล่ง เงินได้สำหรับ เงินปันผลกรณีนอกเหนือจากการถือหุ้นจำนวนมากด้วย

ค. ในส่วนที่เกี่ยวกับดอกเบี้ย ก็มีลักษณะทำนอง เกี่ยวกับการชจัดภาษี ซ้อนในประเทศถิ่นที่อยู่โดยทั่วไปจะใช้วิธีให้ เครดิตสำหรับภาษีที่ เสียในประเทศแหล่ง เงินได้ ซึ่งเก็บจากรายรับดอกเบี้ยก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ดังนั้น เพื่อมิให้มีภาษี

ส่วนเกิน ซึ่งไม่สามารถนำมาใช้ เป็นเครดิตได้ ก็จำเป็นต้องจำกัดจำนวนภาษีที่อาจ  
จัดเก็บได้ในประเทศแหล่งเงินได้ ตัวอย่างในเรื่องนี้เห็นได้ชัดจากกรณีการให้กีดกัน  
เงินของธนาคารต้องไปหาเงินทุนมาอีกต่อหนึ่ง เพื่อให้กีดกันดังกล่าว ถ้าไรสุทธิของ  
ธนาคาร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ และเป็นตัวกำหนดขนาด  
ของภาษีที่จะนำภาษีต่างประเทศมา เครดิตได้นั้น โดยทั่วไปแล้วมักจะมีมูลค่าน้อยกว่า  
ร้อยละ ๑๐ ของรายรับรวมจากดอกเบี้ยก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ

เมื่อวิเคราะห์อย่างลึกซึ้งแล้ว จะพบว่าข้อพิจารณาข้างต้นก็เป็นเหตุผล  
หลักที่ทำให้ความตกลงภาษีซ้อนระหว่างประเทศพัฒนาแล้ว และประเทศกำลังพัฒนา  
ซึ่งยอมให้ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิได้มีกำหนดอัตราภาษีสูงสุด  
เอาไว้ด้วยปัจจัยประกอบที่สำคัญอีกประการหนึ่งสำหรับกรณีค่าสิทธิก็คือ การมีลิขสิทธิ์ใน  
สิ่งใดขึ้นมาได้นั้นต้อง เสียค่าใช้จ่ายคิดค้นพัฒนาขึ้นมาจำนวนมาก ทำให้ภาษีในประเทศ  
ถิ่นที่อยู่ยังมีจำนวนน้อยลงมากในตอนแรก ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่จึงหวังที่จะได้ภาษีที่  
ลดลงมากในตอนแรกนั้นก็กลับคืนมาบ้างในภายหลัง เมื่อลิขสิทธิ์เหล่านี้เริ่มให้ผลกำไร  
ฉะนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่จึงจำเป็นต้องให้ประเทศแหล่งเงินได้ลดจำนวนภาษีที่จัดเก็บ  
ลงมาบ้าง

บทบัญญัติตาม ๑๘ เป็นการพยายามแก้ปัญหาภาษีซ้อนโดยการยกเว้นภาษี  
โดยสิ้นเชิงในประเทศแหล่งเงินได้ หลักการนี้โดยทั่วไปจะใช้สำหรับกรณีเงินได้ที่  
ได้รับนั้นมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับ เศรษฐกิจของประเทศแหล่งเงินได้ ตัวอย่างของ  
บทบัญญัติตามนี้ได้แก่ กรณีเงินบำนาญ อีกกรณีหนึ่ง ซึ่งเป็นไปตามหลักการนี้และสมควร  
ได้รับการกล่าวอย่างย้ง คือการจัดเก็บภาษีจากการขนส่งทางเรือและทางอากาศ การ  
ดำเนินกิจการขนส่งทางเรือและทางอากาศในการจราจรระหว่างประเทศของวิสาหกิจ  
นับเป็นลักษณะพิเศษ เฉพาะเรื่อง ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีวิธีการแก้ปัญหาอันเป็นการ  
เฉพาะเจาะจงควบคู่กัน ในความตกลงภาษีซ้อนตามร่างฉบับ " OECD " วิสาหกิจ  
เหล่านี้จะไม่มีภาระเสียภาษีตามแหล่งเงินได้เลย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะเสียภาษี

เฉพาะในประเทศที่สถานจัดการของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่เท่านั้น เหตุผลสำหรับการแก้ปัญหา เช่นนี้ก็คือ การขนส่งที่มีประสิทธิภาพนับ เป็นเงื่อนไขสำคัญสำหรับการแลกเปลี่ยนสินค้า ระหว่างประเทศต่าง ๆ ฉะนั้น หากถือว่าการประสานระบบ เศรษฐกิจและการค้าของ ประเทศต่าง ๆ เข้าด้วยกัน ซึ่งกำลังมีมากขึ้นทุกขณะ เป็นประโยชน์ต่อทุกประเทศ โดยส่วนรวม ก็จำเป็นต้องมีความพยายามร่วมกันอย่างเต็มที่ ในการขจัดอุปสรรคทางการค้า การคลังต่าง ๆ ออกไป เพื่อขำรงแนวโน้มนั้นไว้ วิสาหกิจที่ดำเนินกิจการด้านการขนส่ง ทางเรื่อนั้น ต้องเผชิญกับการแข่งขันกันมากในระหว่างประเทศ นอกจากนี้ยังต้องใช้ เงินลงทุนมากในการพัฒนาทาง เทคโนโลยี เพื่อปรับปรุงกิจการให้ทันสมัยอยู่เสมอ ผล ของสิ่งเหล่านี้ทำให้วิสาหกิจ เหล่านี้มีกำไรสะสมการขาดทุนหรือมีกำไร เพียง เล็กน้อย ภาย จากกิจการ เหล่านี้ในประเทศอื่นที่อยู่จึงต่ำมากไม่เพียงพอที่จะนำภาษีในประเทศแหล่ง เงินได้มา เครดิตได้หมด ดังนั้น ในประเทศแหล่ง เงินได้ ซึ่ง เก็บจากวิสาหกิจที่ดำเนิน การขนส่งทาง เรือ แม้ว่าจะ เก็บในอัตราภาษีที่ลดลงแล้วก็ตาม ก็จะกลายเป็นภาระ ส่วนเกิน และจะทำให้้อตราค่าขนส่งสูงขึ้นไปอีก กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ความพยายาม ขยายการส่งออกของประเทศแหล่ง เงินได้จะถูกกระทบกระ เทือนอย่างมากจากผลของ การเก็บภาษีในประเทศแหล่ง เงินได้นั้น

ในอีกด้านหนึ่ง ที่จะพิจารณากันก็คือ บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจาก เงินได้ และทรัพย์สินในประเทศอื่นที่อยู่

ในความตกลงภาษีซ้อนนี้ เมื่อประเทศแหล่ง เงินได้จัด เก็บภาษีไปแล้วไม่ว่า สิทธิจัด เก็บภาษีจะเป็นแบบใดก็ตาม ประเทศอื่นที่อยู่จะต้องดำเนินการขจัดภาษีที่ได้ เสียไปแล้วนี้ออกไป เพื่อมิให้มีความซ้ำซ้อนเกิดขึ้น ในความตกลงภาษีซ้อนโดยปกติ มาตรการที่ประเทศอื่นที่อยู่จะใช้ดำเนินการ เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะปรากฏอยู่ในข้อที่ เรียกว่า "วิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อน" (Methods for Elimination of Double Taxation )

ซึ่งประเทศอื่นที่อยู่มีทางเลือกดำเนินการอยู่ ๒ ทางด้วยกันคือ

๑) ให้การยกเว้นเงินได้นั้นจากการเสียภาษีในประเทศ

## ๒) ให้นำภาษีที่เสียไปประเทศแหล่งเงินได้มา เป็นเครดิตหักออกจากภาษี ในประเทศ

ในทางปฏิบัติของนานาประเทศเท่าที่เป็นอยู่จนถึงปัจจุบัน นิยมใช้วิธีการ  
ทั้งสองผสมผสานกันไปในลักษณะดังนี้ หลักเกณฑ์ทั่วไป คือ เงินได้ที่เสียภาษีในประเทศ  
แหล่งเงินได้แล้ว ได้รับการยกเว้นจากการเสียภาษีในประเทศดินที่อยู่ แต่ประเทศ  
ดินที่อยู่อาจยังคงใช้เงินได้ส่วนนี้มารวมในฐานภาษี เพื่อคำนวณหาอัตราภาษีก้าวหน้า  
ได้วิธีนี้เรียกกันว่า "วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า" (Exemption method with progression)  
อย่างไรก็ดี สำหรับเงินได้บางกรณีซึ่งถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยมีข้อจำกัด  
ทางอัตราภาษี เช่น เป็นค่าสิทธิ เงินปันผล และดอกเบี้ย ภาษีที่ได้เสียไปแล้วใน  
ประเทศแหล่งเงินได้นั้น ให้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในประเทศดินที่อยู่  
วิธีนี้เรียกกันว่า "วิธีเครดิต" (Credit Method) ในการเปรียบเทียบระหว่างสอง  
วิธีนี้มีข้อพึงสังเกตว่า ตามวิธียกเว้นภาษี ภาษีในประเทศแหล่งเงินได้จะเป็นตัวกำหนด  
ภาระของภาษีของผู้เสียภาษี ส่วนตามวิธีเครดิตนั้น ภาระของผู้เสียภาษีจะไม่ต่ำกว่า  
จำนวนภาษีที่ต้องชำระในประเทศดินที่อยู่

ในกรณีที่ใช้วิธีเครดิต เพื่อเป็นการป้องกันมิให้การยกเว้นภาษีของประเทศ  
แหล่งเงินได้ เพื่อส่งเสริมการพัฒนาทางเศรษฐกิจไปมีผลเพียงเพิ่มรายได้ภาษีอากร  
ในประเทศดินที่อยู่ แต่ให้เป็นเครื่องจูงใจนักลงทุนอย่างแท้จริง ความตกลงภาษีซ้อน  
ในสมัยหลัง ๆ จึงมีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax sparing credit ไว้ด้วย กลไก  
ชนิดนี้ตามที่ได้อธิบายมาแล้ว ทำให้ความตกลงภาษีซ้อนสมัยใหม่เป็นเครื่องมือสำคัญ  
ในการส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศ

นอกเหนือจากลักษณะสำคัญตามที่ได้อธิบายมาแล้วทั้งหมด ความตกลงภาษี  
ซ้อนยังมีข้อกำหนดอื่น ๆ เพื่อให้การใช้บทบัญญัติหลักเป็นไปได้อย่างราบรื่นในทางปฏิบัติ  
บทบัญญัติอันเป็นข้อกำหนดประเภทนี้ได้แก่ บทนิยามทั่วไป การไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี  
อากร วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน และการแลกเปลี่ยนข้อสนทนาระหว่างกัน เป็นต้น



ความตกลงภาษีซ้อนโดยทั่วไปจะจบลงโดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางการทูต การเริ่มบังคับใช้ และการเลิกบังคับใช้

โดยสรุปแล้ว แนวความคิดของความตกลงภาษีซ้อนตามที่ได้อธิบายข้างต้น ซึ่งควรได้รับการกล่าวถึงก็คือ จากข้อเท็จจริงที่ว่าประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งเป็นประเทศที่ต้องนำเงินทุนเข้ามาจากต่างประเทศโดยไม่มีรายรับจากต่างประเทศ ทำให้เป็นที่ตระหนักกันดีว่า ประเทศเหล่านี้ย่อมมีทัศนะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่แตกต่างออกไป โดยทั่วไปแล้วประเทศกำลังพัฒนาเหล่านี้จะให้ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีในประเทศดินที่อยู่และในบางครั้งประเทศเหล่านี้ยังปรารถนาให้มีการยกเว้นภาษีในประเทศดินที่อยู่ทั้งหมด และให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีแต่เพียงประเทศเดียว

อย่างไรก็ดี นโยบายภาษีอากรสมัยใหม่ ควรจะเป็นนโยบายที่มีลักษณะ ออมชอมระหว่างการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และการจัดเก็บภาษีตามหลักดินที่อยู่ เพื่อพยายามให้ได้มาซึ่งผลกำไรรุ่งเรืองสูงสุด แนวความคิดของความตกลงภาษีซ้อน ตามที่กล่าวมานี้ ได้กำหนดให้มีการยกเว้นอย่างเต็มที่สำหรับเงินได้และทุนที่สำคัญหลายประเภท ขณะเดียวกันก็มีการให้ *Tax sparing credit* สำหรับเงินได้และทุนอื่น ๆ อีกหลายประเภทเช่นกัน การเสียสละทางภาษีอากรในส่วนของประเทศพัฒนาแล้ว นับว่าอยู่ในระดับเทียบเคียงได้กับการเสียสละทางภาษีอากรของประเทศกำลังพัฒนา การเสียสละจากทั้งสองฝ่ายเป็นเครื่องมือทำงานร่วมกันในการให้การบรรเทาภาระภาษีแก่นักลงทุน การเสียสละทางภาษีอากรอาจทำให้รายได้ภาษีอากรบางประเภทต้องลดลง แต่อย่างไรก็ดี ประเทศกำลังพัฒนา เช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ ก็ไม่ควรให้ความสำคัญแก่ผลทางด้านการคลังในระยะสั้นมากเกินไป เหตุผลด้านการวางแผนพัฒนา เศรษฐกิจในระยะยาว และด้านการขยายการลงทุนในประเทศของตนในระยะยาว ซึ่งการขยายตัวทางด้านการลงทุนจะส่งผลให้จัดเก็บภาษีอากรได้เพิ่มมากขึ้น ความตกลงภาษีซ้อนในลักษณะที่อธิบายถึงข้างต้นจะมีผลส่งผลให้บรรลู่วัตถุประสงค์ประสงค์

๒. เนื้อหาของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ว่างความตกลงภาษีซ้อนฉบับ "OECD" ซึ่งเป็นแบบอย่างในการเจรจาระหว่างประเทศคู่สัญญา โดยประเทศคู่สัญญาอาจนำไปดัดแปลงบทบัญญัติต่าง ๆ ตามความเหมาะสมและสภาพการของท้องถิ่นของตนนั้น ได้วางรูปแบบของการเก็บภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญาไว้ดังนี้<sup>๑</sup>

๒.๑ ความตกลงจะใช้บังคับกับผู้ที่มิถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาประเทศใดประเทศหนึ่งหรือสองประเทศ (ซึ่งหมายความว่า "บุคคลใดก็ตามที่มีเงินได้เกิดขึ้น ณ ที่ใด จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศของตน") ทั้งนี้จะต้องขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ลึกลับยอที่ยังคงเอาไว้ในความตกลงฉบับนั้น ๆ

๒.๒ บทบัญญัติต่อมาจะกล่าวถึงชนิดของเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งสามารถแยกออกเป็นรายละเอียดได้ดังนี้

ก. เงินได้ที่จะเก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (หรือที่เรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") โดยไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ (ซึ่งหมายความว่า "ถ้าประเทศไทยทำความตกลงกับประเทศใด เงินได้บางประเภทที่กำหนดไว้ในความตกลงนั้น ๆ ประเทศไทยสามารถจะเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตนโดยไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ ทั้งสิ้น)

ข. เงินได้ที่จะเก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (หรือเรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") โดยมีข้อยกเว้น (ซึ่งก็เช่นเดียวกันกับในข้อ ก เพียงแต่มีข้อยกเว้นเพิ่มขึ้นตามที่ได้ระบุไว้ในความตกลงนั้น ๆ)

ค. เงินได้ที่ไม่สามารถเก็บภาษีในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (หรือเรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") (ซึ่งหมายความว่า ถึงแม้ว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นในประเทศไทย ก็หาสามารถเก็บภาษีได้ไม่ เพราะประเทศคู่สัญญาผู้เป็น

<sup>๑</sup> วิชาติ เรื่องศีกุล, "ไขข้อข้องใจอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อน" สรรพากรสำเนา ๒๖ (มกราคม - กุมภาพันธ์ ๒๕๒๖), หน้า ๒๓-๒๖

เจ้าของถิ่นที่อยู่ของบุคคลผู้มีเงินได้ในประเทศไทยนั้น ใกล้เคียงของการเก็บภาษีแล้ว)

๒.๓ เงินได้ประเภทต่าง ๆ ที่ประเทศทั้งสองจะเก็บภาษี ซึ่งแยกออกตามลักษณะตามข้อ ๒ มีดังนี้

ก. เงินได้ที่จะเก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (หรือเรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") โดยไม่มีข้อจำกัดใด ๆ

๑) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น (รวมทั้งเงินได้จาก การเกษตรหรือป่าไม้) และส่วนเกินจากการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

๒) ผลกำไรของสถานประกอบการถาวร ที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น และส่วนเกินจากการจำหน่ายสินอันเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวรนั้น (แต่อย่างไรก็ดี ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นได้ใช้เพื่อทำ เป็นธุรกิจของการขนส่งทางเรือหรือทางอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศแล้ว ประเทศเจ้าของเงินได้จะเก็บภาษีไม่ได้)

๓) เงินได้จาก การแสดงของศิลปินและนักกีฬาในประเทศนั้น ไม่ว่า เงินได้นั้นจะ เกิดขึ้นกับนักแสดง เหล่านั้นหรือบุคคลอื่น

๔) เงินได้จาก การประกอบอาชีพอิสระ ถ้า เงินได้นั้นจ่าย โดยหรือรับ ผิดชอบโดยฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศนั้น

๕) ค่าป่วยการกรรมการที่จ่ายให้โดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น

๖) เงินได้ที่ เป็นของลูกจ้างที่ได้ทำงานอยู่ในประเทศนั้น เกินกว่า ๑๘๓ วัน

ข. เงินได้ที่จะ เก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (หรือที่เรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") โดยมีข้อจำกัด

๑) เงินปันผล มีข้อจำกัดไว้ ๒ กรณีคือ

— ให้เก็บไว้ในอัตราร้อยละ ๕ ถ้าผู้รับเงินปันผล เป็นบริษัทที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นอย่างน้อยร้อยละ ๑๕

— ให้เก็บในอัตราร้อยละ ๑๕ สำหรับกรณีอื่น ๆ

๒) คอกเบี้ย

ค. เงินได้ที่ไม่สามารถเก็บภาษีในประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น (หรือเรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้")

๑) ค่าสิทธิที่มีไซ เป็นเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

๒) ส่วนเกินจากการจำหน่ายหุ้นหรือหลักทรัพย์ประการอื่น

๓) เงินบำนาญของธุรกิจ เอกชน

๔) ทุนหรือรางวัลหรือรายได้ของนักศึกษาที่ได้รับในการเป็นนักศึกษาในประเทศนั้น

๕) กำไรที่เกิดจากการประกอบการเดินเรือ หรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ ถ้าประเทศนั้นไม่มีสถานจัดการใหญ่ตั้งอยู่

๖) ส่วนเกินของการจำหน่ายเรือหรืออากาศยานที่ดำเนินธุรกิจในการจราจรระหว่างประเทศ ถ้าประเทศนั้นไม่มีสถานจัดการใหญ่ตั้งอยู่

๒.๔ ตามข้อ ๒.๓ มีเงินได้บางประเภทที่ประเทศคู่สัญญาต่างเก็บภาษีได้ ซึ่งถ้าไม่มีบทบัญญัติเพิ่มเติมแล้ว จะทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน ว่างความตกลงฉบับ "OECD" จึงได้บัญญัติบทเฉพาะขึ้นมา เพื่อป้องกัน เหตุดังกล่าวขึ้น กล่าวโดยสรุปก็คือ มีวิธี ๒ วิธีที่จะขจัดการเก็บภาษีซ้อน ดังต่อไปนี้

ด. การยกเว้นภาษี เงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น (หรือที่เรียกว่า "ประเทศแหล่งเงินได้") จะถูกยกเว้นในประเทศที่เป็นเจ้าของถิ่นที่อยู่ของบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้ (หรือที่เรียกว่า "ประเทศถิ่นที่อยู่") แต่ประเทศหลังสามารถที่จะใช้อัตราภาษีตามที่เห็นว่า เหมาะสม เพื่อจะเก็บภาษีเงินได้ส่วนที่เหลือ

ตามวิธีนี้หมายความว่า ประเทศไทย เป็นเจ้าของถิ่นที่อยู่ของบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้ตามความตกลงดังกล่าว จำเป็นจะต้องยกเว้นเงินได้บางส่วน ประเทศไทยสามารถจะกำหนดอัตราภาษีตามที่ประเทศไทยเห็นว่า เหมาะสมในการที่จะเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนที่เหลือนั้น

ตัวอย่าง เช่นนาย ก. มีเงินได้ในประเทศ A. ๑๐๐,๐๐๐ บาท และมีเงิน  
 ใต้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศ A. เป็นจำนวน ๕๐,๐๐๐ บาท เงินใต้ที่เหลือ นาย ก.  
 ให้นำเข้าประเทศไทย และเสียภาษีจากเงินใต้จำนวนที่เหลือนั้น ตามอัตราภาษีที่เป็นอยู่  
 ขณะนี้คือ

เงินใต้ ๒๐,๐๐๐ บาทแรก	อัตราภาษีเท่ากับ ๗ %
เงินใต้ ๒๐,๐๐๑-๕๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษีเท่ากับ ๑๐ %

เมื่อกำหนดออกแล้ว นาย ก. จะต้องเสียภาษี ๔,๔๐๐ บาท

แต่ตามวิธีการจัดการ เก็บภาษีของร่างความตกลงฉบับ "๐๒๕๐๒" ให้  
 สิทธิประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่กำหนดอัตราภาษีที่เห็นว่าเหมาะสมได้ ดังนั้น ประเทศไทย  
 อาจจะกำหนดอัตราภาษีใหม่ดังนี้

เงินใต้ ๒๐,๐๐๐ บาทแรก	อัตราภาษีเท่ากับ ๑๐ %
เงินใต้ ๒๐,๐๐๑-๕๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษีเท่ากับ ๑๕ %

ซึ่งตามวิธีนี้ นาย ก. จะต้องเสียภาษีเท่ากับ ๖,๕๐๐ บาท

ข. การเคลื่อนย้ายเงินใต้ที่เกิดขึ้นจะถูกเก็บภาษีในประเทศของ  
 ผู้เป็นเจ้าของถิ่นที่อยู่ (หรือที่เรียกว่า "ประเทศถิ่นที่อยู่") ด้วย แต่ประเทศนั้น  
 ยินยอมให้นำเอาภาษีที่เสียในประเทศเจ้าของแหล่งเงินใต้ (หรือที่เรียกว่า "ประเทศ  
 แหล่งเงินใต้") มาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศแรก

ตามวิธีนี้ ถ้าใช้ตัวอย่างใน ก ประเทศไทยจะเก็บภาษีจากเงินใต้  
 ๑๐๐,๐๐๐ บาทของนาย ก. (คือสมมุติว่า นาย ก. นำเงินเข้าประเทศไทยทั้งหมด  
 โดยนาย ก. จะต้องนำเงินใต้จำนวนนี้มารวมคำนวณกับเงินใต้ประเภทอื่น เพื่อเสียภาษี  
 ในประเทศไทย แต่ประเทศไทยจะยินยอมให้นำเอาภาษีที่ประเทศ A. เก็บจาก  
 เงินใต้ที่เกิดขึ้นนั้นมาหัก แต่ในกรณีของอัตราภาษีของประเทศ A. สูงกว่าในระคับ  
 ของเงินใต้นั้น การหักออกนั้นจะให้หักออกเพียงเท่ากับจำนวนภาษีที่พึงจะต้องเสียใน  
 ประเทศไทยจากเงินจำนวนนั้น หากเมื่อคำนวณแล้วมิได้มีเงินใต้อื่น ๆ มารวมคำนวณด้วย

ตัวอย่าง เช่น

อัตราภาษีในประเทศ A.

อัตราภาษีในประเทศไทย

๐-๒๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๑๐ %	๐-๒๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๗ %
๒๐,๐๐๑-๕๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๒๐ %	๒๐,๐๐๑-๕๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๑๐ %
๕๐,๐๐๑-๙๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๓๐ %	๕๐,๐๐๑-๙๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๑๓ %
๙๐,๐๐๑-๑๐๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๔๐ %	๙๐,๐๐๑-๑๐๐,๐๐๐ บาท	อัตราภาษี ๑๗ %
ภาษีที่นาย ก. จะต้องเสียจะเท่ากับ ๒๔,๐๐๐ บาท		ภาษีที่นาย ก. จะต้องเสียจะเท่ากับ ๑๑,๓๐๐ บาท	

ประเทศไทยจะยอมให้ นาย ก. เครดิตภาษี เพียง เท่ากับจำนวนภาษีที่คิดได้จากจำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท เมื่อคำนวณโดยไม่ได้รวมกับเงินได้อื่น คือเพียงจำนวน ๑๑,๓๐๐ บาท เท่านั้น ถึงแม้ว่าจะเสียภาษีในประเทศ A. ถึง ๒๔,๐๐๐ บาทก็ตาม

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย