

บทที่ ๒
บทวิเคราะห์



ในบรรดาความตกลงระหว่างประเทศ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศ รวม ๕ ฉบับดังกล่าวนี้ มีชื่อเรียกแตกต่างกันออกไป บางฉบับก็ใช้ชื่อว่า "ความตกลง..." ซึ่งได้แก่ ความตกลงที่ทำกับสวีเดน และเยอรมัน และบางฉบับก็ใช้ชื่อว่า "อนุสัญญา..." ซึ่งได้แก่ อนุสัญญาที่ทำกับญี่ปุ่น นอร์เวย์ เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์และเกาหลี ดังนั้นเพื่อสะดวกในการวิเคราะห์ต่อไปนี้จะเรียกบรรดา "ความตกลง..." และ "อนุสัญญา..." ทั้ง ๕ ฉบับนี้ว่า "ความตกลง..." ซึ่งจะได้กล่าวเป็นลำดับไปดังต่อไปนี้

๑. ขอบข่ายแห่งความตกลง (Scope of the Agreement)

๑.๑ ขอบข่ายส่วนบุคคล (Personal Scope)

ความตกลงที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศทั้ง ๕ ฉบับนี้ มีหลักสำคัญคือ ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารุหนึ่ง หรือทั้งสองรัฐแล้วแต่กรณี

แต่อย่างไรก็ตาม ในการเขียนความตกลงทั้ง ๕ ฉบับนั้น มีวิธีเขียนอยู่ ๒ แบบคือ แบบแรก กำหนดหลักดังกล่าวไว้ชัดในข้อ ๑ ของความตกลง ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์และสิงคโปร์ แต่อีกแบบหนึ่งไม่ได้กำหนดไว้ชัดในข้อ ๑ ดังเช่นวิธีแรก แต่จะไปกำหนดไว้ในความตกลงเฉพาะในเรื่องนั้น ๆ เองว่า ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารุหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน ญี่ปุ่นและ เกาหลี

ข้อสังเกต ข้อมบข้อนี้ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดไว้ให้ชัด เพื่อให้เป็นไปตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งความแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๑.๒ ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย (Taxes Covered)

ในเรื่องนี้มีหลักสำคัญคือ ให้ใช้บังคับแก่ภาษี เก็บจากเงินได้และจากทุนโดยไม่จำกัดว่า ภาษีกังกล่าวนั้นจะเก็บโดยรัฐบาลกลาง ส่วนราชการหรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของแต่ละรัฐ สำหรับคำว่า "ภาษีที่เก็บจากเงินได้" นั้น หมายถึง ภาษีที่เก็บจากเงินได้ทุกชนิด ทั้งจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ส่วนคำว่า "ภาษีที่เก็บจากทุน" นั้น หมายถึง ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่ถือว่าเป็นทุน อันได้แก่ที่ดิน อาคาร โรงงานและเครื่องจักร เป็นต้น

ซึ่งในเรื่องนี้ ความตกลงจะเขียนแยกกัน เป็น ๒ กรณีคือ

ก. ภาษีที่ใช้นับในรัฐคู่สัญญา อันมี

๑) ภาษีเก็บจากเงินได้ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑

คือ (๑) ภาษีเงินได้รัฐบาลกลาง รวมทั้งภาษีกลาสวีเรีย และภาษีกูบอง (๒) ภาษีเก็บจากนักแสดงสาธารณะ และ (๓) ภาษีเงินได้ท้องถิ่น ผู้ปุ่น^๒ คือภาษีเงินได้และภาษีบริษัท นอร์เวย์^๓ คือ (๑) ภาษีแห่งชาติเก็บจากเงินได้ รวมทั้งค่าธรรมเนียมเพื่อความเสมอภาคแห่งภาษี (๒) ภาษีเทศบาลเก็บจากเงินได้ และ (๓) ภาษีกลาสวีเรีย เดนมาร์ก^๔ คือภาษีเงินได้แห่งชาติและภาษีเงินได้แห่งชุมชน ฟรังเศส^๕

^๑ ข้อ ๑ (๑) (ก) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๑ (๑) (ก) ของความตกลงกับผู้ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๕ ข้อ (๓) (ก) ของความตกลงกับฟรังเศสฯ

คือภาษีเงินได้และภาษีบริษัท เยอรมัน^๑ คือ ภาษีเงินได้และภาษีบริษัท เนเธอร์แลนด์^๒ คือ (๑) ภาษีเงินได้ (๒) ภาษีกำไร (๓) ภาษีบริษัท และ (๔) ภาษีเงินปันผล สิงคโปร์^๓ คือ ภาษีเงินได้ และ เกาหลี^๔ คือ ภาษีเงินได้และภาษีบริษัท

๒) ภาษีเก็บจากทุน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๕ คือ ภาษีเก็บจากทุนของรัฐบาลกลาง นอร์เวย์^๖ คือ ภาษีแห่งชาติเก็บจากทุน รวมทั้งค่าธรรมเนียมเพื่อความเสมอภาคแห่งภาษี และภาษีเทศบาลเก็บจากทุน เดนมาร์ก^๗ คือ ภาษีทรัพย์สินแห่งชาติ เยอรมัน^๘ คือ ภาษีเงินทุน และ เนเธอร์แลนด์^๙ คือ ภาษีเงินทุน

๓) ภาษีการค้า ซึ่งได้แก่ความตกลงกับเยอรมัน^{๑๐} เพียงประเทศเดียว เท่านั้น

^๑ ข้อ ๒ (๓) (๑) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๓ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับ สิงคโปร์ฯ

^๔ ข้อ ๑ (๑) (ก) ของความตกลงกับ เกาหลีฯ

^๕ ข้อ ๑ (๑) (ก) ของความตกลงกับ สวีเดนฯ

^๖ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับ นอร์เวย์ฯ

^๗ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับ เดนมาร์กฯ

^๘ ข้อ ๒ (๓) (๑) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๙ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^{๑๐} ข้อ ๒ (๓) (๑) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

ข. ภาษีที่จับบังคับในประเทศไทย อันมี

๑) ภาษีเงินได้ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ

๒) ภาษีสรรพสามิต ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑

นอร์เวย์^๒ เดนมาร์ก^๓ เยอรมัน^๔ และ เนเธอร์แลนด์^๕

๓) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งได้แก่ความตกลงกับฝรั่งเศส^๖

สิงคโปร์^๗ และ เกาหลี^๘

นอกจากนี้ ความตกลงทุกฉบับยังได้กำหนดไว้ว่า จะใช้บังคับแก่ภาษีใด ๆ ที่เหมือนกันหรือในสาระสำคัญคล้ายคลึงกัน ซึ่งในเวลาต่อไปจะได้ออกบังคับเพิ่มเติม หรือแทนที่ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยในความตกลงบางฉบับกำหนดให้ภาษีดังกล่าวนั้น มีผลบังคับโดยอัตโนมัติ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๙ ญี่ปุ่น^{๑๐} เยอรมัน^{๑๑}

^๑ ข้อ ๑ (๑) (ข) ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๓ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๔ ข้อ ๒ (๓) (๒) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๕ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๒ (๓) (ข) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๗ ข้อ ๒ (๓) (ก) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๘ ข้อ ๑ (๑) (ข) ของความตกลงกับเกาหลี

^๙ ข้อ ๑ (๒) ของความตกลงกับสวีเดน

^{๑๐} ข้อ ๑ (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^{๑๑} ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับเยอรมัน

และเกาหลี^๑ แต่ความตกลงบางฉบับก็กำหนดให้มีการเจรจาต่อรองกัน เพื่อให้ทราบถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใด ๆ นี้ เมื่อสิ้นปีแต่ละปี ซึ่งได้แก่ ความตกลงกับ นอร์เวย์^๒ เดนมาร์ก^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ และ สิงคโปร์^๖

ข้อสังเกต

๑) ในความตกลงกับบางประเทศ อันมีสวีเดน ได้กำหนดว่า ภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนของรัฐบาลกลาง (State Income and Capital Tax) กับนอร์เวย์ และเดนมาร์ก ได้กำหนดว่าภาษีเงินได้และภาษีทรัพย์สินแห่งชาติ (National Income and Property Tax) เป็นภาษีที่อยู่ในขอบข่ายใช้บังคับของความตกลงด้วยนั้น เพราะประเทศดังกล่าวมีลักษณะเป็นรัฐรวม ซึ่งในการทำความตกลงก็จะต้องยกเว้นภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนนี้ทุกประเภท

๒) สำหรับภาษีที่ใช้บังคับในประเทศไทย กรณีภาษีบำรุงท้องที่ (Local Development Tax) ซึ่งได้กำหนดไว้ในความตกลงกับสวีเดน นอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมันและเนเธอร์แลนด์ นั้น อาจทำให้เกิดปัญหาว่า "ภาษีบำรุงท้องที่" ตามความตกลงนั้น ๆ หมายถึงภาษีประเภทใด ทั้งนี้เนื่องจากในความตกลงมิได้มีคำนิยามหรือ

^๑ ข้อ ๑ (๒) ของความตกลงกับเกาหลี

^๒ ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๓ ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๔ ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๒ (๔) ของความตกลงกับสิงคโปร์

กำหนดลักษณะของภาษีดังกล่าวไว้ แต่หากพิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘^๑ ซึ่งบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินจากเจ้าของที่ดิน ก็เห็นได้ว่า ฐานของภาษีบำรุงท้องที่นี้เก็บจากที่ดิน ซึ่งถือว่าเป็นทุนอย่างหนึ่ง ดังนั้น จึงอาจเรียกได้ว่า ภาษีบำรุงท้องที่นี้ก็คือ ภาษีเก็บจากทุนนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาในเรื่องนี้ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก เพราะโดยข้อเท็จจริงแล้ว บริษัทต่างประเทศที่จะใช้สิทธิตามความตกลงคงไม่อาจถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในประเทศไทยได้

๓) ตามที่ทำความตกลงกับญี่ปุ่นนั้น ประเทศไทยได้กำหนดให้ภาษีไทยที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้ คือภาษีเงินได้ จึงเกิดปัญหาว่า ภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้จะครอบคลุมไปถึงกรณีภาษีเงินได้จากปิโตรเลียมหรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔^๒ แล้ว จะเห็นว่า เป็นภาษีเงินได้ชนิดหนึ่ง และอีกทั้งตามความตกลงกับญี่ปุ่น^๓ ก็ได้กำหนดให้ภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้ครอบคลุมไปถึงภาษีอื่นที่เก็บจากเงินได้หรือกำไร ซึ่งมีลักษณะและสาระสำคัญเหมือนกันกับภาษีเงินได้ไว้ด้วย ดังนั้น จึงถือว่าภาษีเงินได้จากปิโตรเลียม เป็นภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงกับญี่ปุ่นด้วย

๔) การที่ชื่อของบรรดาความตกลงกับประเทศต่าง ๆ นั้นเขียนไว้ว่า "... เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในส่วนที่เก็บจากเงินได้และจากทุน" แต่ในขอบเขตของความตกลงไม่ได้เขียนถึงวิธีการเก็บภาษีจากทุนเลยนั้น ก็เนื่องจากไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เมื่อขายทรัพย์สินที่ถือว่าเป็นทุนนั้นออกไป

^๑ "พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่", ราชกิจจานุเบกษา ๘๒ (๑ พฤศจิกายน ๒๕๐๘).

^๒ "พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔", ราชกิจจานุเบกษา ๘๘ (๒๓ เมษายน ๒๕๑๔).

^๓ ข้อ ๑(๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

กำไรที่ได้จากการขายทรัพย์สินดังกล่าวนั้น ก็จะต้องนำมาคำนวณเพื่อรวมเสียภาษีบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลแล้วแต่กรณีอยู่แล้ว

๕) ข้อบทข้อนี้ แม้ว่าจะสามารถกำหนดให้ใช้บังคับแก่ภาษี เก็บจากเงินได้ และจากทุนได้ทุกประเภทตามที่รัฐบัญญัติต้องการก็ตาม แต่ในการทำความเข้าใจกับประเทศอื่นต่อไป ก็ควรพิจารณา เทียบเคียง โดยยึดแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ มาแล้วด้วย

๑.๓ กฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการเก็บภาษี (General Rules of Taxation)

ในความตกลงกับเกาหลี^๑ ได้มีข้อบทพิเศษกำหนดว่า

- ๑) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง อาจถูกเก็บภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เฉพาะจากเงินได้ที่มาจากแหล่งภายในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น
- ๒) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง อาจถูกเก็บภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตาม ๑) เพียงเฉพาะตามข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในความตกลงนี้ เงินได้ใด ๆ ซึ่งบทแห่งความตกลงนี้มีได้คลุมถึงโดยชัดแจ้งนี้ ให้รัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐเก็บภาษีได้ตามกฎหมายแห่งรัฐนั้น ๆ บทแห่งความตกลงนี้ จะไม่ถือเป็นการจำกัดไม่ว่าในกรณีใด ๆ เกี่ยวกับการ เว้น การยกเว้น การหักค่าใช้จ่าย การให้เครดิต หรือการให้ลดหย่อนอื่น ๆ ซึ่งได้รับในขณะหรือหลังจากนี้
 - ก. ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หรือ
 - ข. โดยข้อตกลงอื่นใดระหว่างรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐในการกำหนดจำนวนภาษีที่บังคับเก็บโดยรัฐนั้น
- ๓) กฎหมายที่ใช้บังคับในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐใด ยังคงใช้บังคับในการเก็บภาษีจากเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญานั้น ๆ นอกจากจะมีบทใดในความตกลงนี้ กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

^๑ ข้อ ๔ ของความตกลงกับเกาหลี

แต่อย่างไรก็ตาม ในการเขียนความตกลงทั้ง ๕ ฉบับนั้น มีวิธีเขียนอยู่ ๒ แบบ คือแบบแรกกำหนดไว้ชัด เป็นข้อบทต่างหาก ดังเช่นความตกลงกับเกาหลี ดังที่กล่าวแล้วนั้น แต่อีกแบบหนึ่งไม่ได้กำหนดไว้ชัด เป็นข้อบทต่างหาก แต่จะไป กำหนดไว้ในความตกลง เฉพาะในเรื่องนั้น ๆ เองว่า จะเก็บภาษีอย่างไร

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้จะกำหนดไว้ชัด หรือไม่ได้กำหนดไว้ชัด เป็นข้อบทต่างหากก็ได้ แต่เห็นว่าการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ไม่ควรที่จะกำหนดไว้ให้ชัด เป็นข้อบทต่างหาก ทั้งนี้ เพราะการกำหนดไว้จะทำให้การปฏิบัติสัมบูรณ์ยุ่งยากมากขึ้น ซึ่งในข้อบทข้อนี้ ตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" กับฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มากแล้วนั้น ก็ได้กำหนดไว้

๒. บทนิยาม (Definitions)

๒.๑ บทนิยามทั่วไป (General Definitions)

โดยหลักแล้ว การเขียนความตกลง จะกำหนดคำนิยามของคำเหล่านี้ไว้คือ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษี บุคคล บริษัท วิสาหกิจ ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ซึ่งความตกลงกับทุกประเทศก็ได้กำหนดคำนิยามดังกล่าวนี้ไว้แล้ว

ส่วนความตกลงกับบางประเทศ ได้กำหนดคำนิยามเพิ่มขึ้นมาอีก คือคำว่า "คนชาติ" ในความตกลงกับเยอรมัน^๑ ซึ่งหมายถึงคน เยอรมันทั้งปวงตามกฎหมายของ เยอรมันในกรณีที่เกี่ยวข้องกับ เยอรมัน และบุคคลธรรมดาทั้งปวงที่มีสัญชาติไทย ภายใต้กฎหมายไทย แล้วแต่กรณี และสำหรับคำที่มีไว้กำหนดคำนิยามไว้นั้น ความตกลงกับทุกประเทศก็ได้กำหนดให้ เป็นไปตามกฎหมายของแต่ละประเทศ

^๑ ข้อ ๓(๑)(ข) ของความตกลงกับเยอรมัน

ข้อสัง เกต

๑) ในความตกลงกับสวีเดน^๑ และญี่ปุ่น^๒ นั้น ได้นำเอาเรื่อง ภูมิลำเนา เพื่อการรัษฎากร และสถานประกอบการถาวร มาเขียนใส่ไว้ในข้อบทที่ว่า ควบคำนิยามนี้ด้วย แทนที่จะเขียนแยกไว้ เป็นอีกข้อบทหนึ่งต่างหากดัง เช่นความ ตกลงกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่

๒) ส่วนความตกลงกับญี่ปุ่น^๓ ก็ได้นำเอาคำว่า "ถ้าไรจาก อุตสาหกรรมและการพาณิชย์" มาเขียนคำนิยามไว้ในข้อบทนี้ด้วย แทนที่จะกำหนด ไว้ในข้อบท เรื่องถ้าไรจากอุตสาหกรรมและการพาณิชย์นั่นเอง

๒.๒ ภูมิลำเนาเพื่อการรัษฎากร (Fiscal Domicils)

โดยหลักความตกลง จะกำหนดคำนิยามของคำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญา" ไว้ว่าหมายถึง บุคคลใด ๆ ที่ต้องเสียภาษีในรัฐใดโดยเหตุแห่งการมี ภูมิลำเนาถิ่นที่อยู่ แหล่งที่ตั้งสถานจัดการ หรือโดย เหตุอื่นในทานองเดียวกัน ให้ถือ ว่า เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น แต่ถ่าบุคคลหนึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสองรัฐก็ได้กำหนดวิธี คัดสินว่าจะให้ เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด เพื่อประโยชน์แห่งความตกลงนี้ไว้ดังนี้คือ ในกรณีบุคคลธรรมดาให้ถือที่อยู่ถาวร ศูนย์กลางผลประโยชน์อันสำคัญ ที่อยู่นั้นเป็น ปกติ และสัญชาติ เป็นเกณฑ์ตามลำดับ ส่วนกรณีที่มีใ้ก้อยู่ในเกณฑ์ดังกล่าวก็ให้แก่ปัญหา โดยความตกลงร่วมกัน สำหรับในกรณีที่มีใ้บุคคลธรรมดาให้ถือที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา ที่มีบริษัทนั้นใ้ก่กตั้งขึ้น หรือมีสถานภาพ เป็นบริษัทตามกฎหมายของรัฐนั้น ถ้าตาม หลักเกณฑ์ เช่นว่านี้ยังคงมีที่อยู่ร่วมกันทั้งสองรัฐอยู่ ก็ให้ถือสถานจัดการใหญ่ของ บริษัทที่ตั้งอยู่ เป็นสำคัญ

^๑ ข้อ ๒ (๑) (ข) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๒ (๒) (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๓ ของความตกลงกับญี่ปุ่น

แต่อย่างไรก็ตาม ในการเขียนความตกลงทั้ง ๕ ฉบับนั้น มีวิธีเขียนอยู่ ๒ แบบคือ

แบบแรก ความตกลงกับสวีเดน^๑ และญี่ปุ่น^๒ ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ร่วมกับคำนิยามของคำอื่น ๆ ในข้อบทที่ว่าด้วยบทนิยามทั่วไป แต่ไม่ได้กำหนดชัดว่า "บุคคลใดจะได้รับความคุ้มครองในฐานะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด" อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากคำว่า "เพื่อประโยชน์ของภาษีไทย" ที่ได้นิยามไว้นั้น จะเห็นว่าให้หมายถึง บุคคลสัญชาติสวีเดนหรือญี่ปุ่นที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีให้ประเทศไทย ตามมาตรา ๔๑ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะฉะนั้น ถ้าหากว่าบุคคลสัญชาติสวีเดนหรือญี่ปุ่นอยู่ในประเทศไทยเกิน ๑๘๐ วัน ตามที่กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดไว้แล้ว ก็ถือว่าบุคคลผู้นั้น เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และจะได้รับความคุ้มครองตามความตกลงที่ทำกันไว้

แบบที่สอง แต่สำหรับความตกลงกับนอร์เวย์^๓ เดนมาร์ก^๔ ฝรั่งเศส^๕ เยอรมัน^๖ เนเธอร์แลนด์^๗ สิงคโปร์^๘ และเกาหลี^๙ นั้น เขียนไว้ชัดเจนตามหลักที่กล่าวแล้วข้างต้น จึงไม่มีปัญหาในการตีความถึง เช่นแบบแรก

^๑ ข้อ ๒ ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๒ ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๓ ข้อ ๔ ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๔ ข้อ ๔ ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๕ ข้อ ๔ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๖ ข้อ ๔ ของความตกลงกับเยอรมัน

^๗ ข้อ ๔ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๘ ข้อ ๔ ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๙ ข้อ ๓ ของความตกลงกับเกาหลี

ข้อสังเกต ข้อพหุอันนี้เป็นบทที่กำหนดว่า บุคคลใดจะได้รับความคุ้มครองในฐานะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด ตัวอย่างเช่น ถ้า เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ก็จะได้รับคุ้มครองในฐานะเช่นนั้น ส่วนบุคคลที่ตามกฎหมายภายในของรัฐทั้งสองปรากฏว่า เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองรัฐก็มีข้อพิจารณา เป็นต้น ๆ เพื่อให้บุคคลนั้นได้รับความคุ้มครองตามความตกลงในฐานะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง เพียงรัฐเดียว และหลักในข้อนี้ก็เป็นที่ไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" อยู่แล้ว ดังนั้น ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไปจึงควรที่จะกำหนดไว้ให้ชัดในความตกลง เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "UN" รวมทั้งตามแบบความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๒.๓ สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

บทนิยามของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" นั้นเป็นข้อบทที่สำคัญมากส่วนหนึ่ง ในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ประเทศแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีจากกำไรของธุรกิจ (Business Profit) ของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาที่เข้ามาประกอบกิจการได้ก็ต่อ เมื่อการประกอบกิจการนั้นกระทำผ่านสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น

ฉะนั้น จะเห็นได้ว่าการนิยามคำว่า "สถานประกอบการถาวร" จึงเป็นการกำหนดขอบเขตของสิทธิของประเทศแหล่งเงินได้ใน การเรียกเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศตน แนวทางโดยทั่วไปก็คือ ประเทศแหล่งเงินได้ควรมีสหิทธิจัดเก็บภาษีดังกล่าว เมื่อการเข้ามาประกอบกิจกรรมทาง เศรษฐกิจของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญานั้นมีส่วนในการก่อให้เกิดกำไรในระดับเพียงพอ กิจกรรมบางอย่างที่ไม่มีผลโดยตรงต่อกำไรของวิสาหกิจหรือมีแต่น้อย ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีในอีกประเทศหนึ่ง เพื่อมิให้เป็นอุปสรรคในการส่งเสริมให้มีการขยายตัวในทางการค้า และความร่วมมือทาง เศรษฐกิจระหว่างประเทศกันอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ใดก็ดี เนื่องจากระดับการพัฒนาทาง เศรษฐกิจของแต่ละประเทศไม่เท่าเทียมกัน การกำหนดขอบเขตของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" จึงต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับสภาพของแต่ละประเทศไป

เมื่อกำหนดสิทธิของแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจได้แล้ว ปัญหาที่ว่าฐานภาษีที่จะถูกเรียกเก็บได้เป็นเท่าใดนั้น จะมีข้อบทที่ว่าด้วย "กำไรจากธุรกิจ" กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์เอาไว้ รายละเอียดของข้อบทที่ว่าด้วย "กำไรจากธุรกิจ" จะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป

เนื่องจากความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นกฎหมายที่มีผลเหนือกฎหมายภาษีอากรในประเทศซึ่งที่เคยได้กล่าวไว้โดยละเอียดในบทก่อนแล้ว ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรจึงมีผลลดอำนาจการจัดเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจต่างประเทศตามที่มีอยู่ในประมวลรัษฎากร และเพื่อความกระจ่างในเรื่องนี้ จะขอกล่าวถึงขอบเขตการจัดเก็บเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยย่อ ดังนี้

ตามประมวลรัษฎากรอาจแยกนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้เป็น ๒ กรณีคือ กรณีนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศผ่านประเทศไทย และกรณีประกอบกิจการอื่น ๆ โดยทั่วไป

กรณีแรก การที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศผ่านประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๓ จากฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ถ้าเป็นการรับขนคนโดยสาร ฐานภาษีคือยอดรายรับจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย เนื่องจากการรับขนคนโดยสาร (กล่าวคือ ใช้หลัก Collectible in Thailand) และถ้าเป็นการรับขนของ ฐานภาษีคือยอดรายรับจากระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศ เนื่องจากการรับขนของออกจากประเทศไทย (กล่าวคือ ใช้หลัก Outward Freight) ข้อบทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการขนส่งระหว่างประเทศในความตกลงจะแยกอยู่ต่างหากจากเรื่องกำไรจากธุรกิจ โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้จึงไม่ผูกพันกับสถานประกอบการถาวร ยกเว้นในความตกลงของประเทศไทยกับบางประเทศ เช่น เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ และเกาหลี ที่นำเรื่องสถานประกอบการถาวรเข้าไปผูกพันกับการจัดเก็บภาษีจากการเดินเรือระหว่างประเทศด้วย

กรณีสอง การประกอบกิจการในกรณีอื่น ๆ ในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเภทนั้น จะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิร้อยละ ๘๐ หากไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ ก็ให้เสียในอัตราร้อยละ ๕ ของยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ และถ้ามีการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศ ก็จะต้องเสียภาษีในจำนวนกำไรที่จำหน่ายออกไปอีกในอัตราร้อยละ ๒๐ การเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ในบางกรณีอาจเห็นได้ชัดเพราะมีทรัพย์สินตั้งอยู่ เช่นสำนักงานสาขา ฯลฯ แต่ในบางกรณีการเข้ามาประกอบกิจการอาจกระทำผ่านลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทก็ได้ เพื่อให้ความหมายของการประกอบกิจการในประเทศไทยมีลักษณะครอบคลุมอย่างกว้างขวาง จึงมีบทบัญญัติมาตรา ๘๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเอาไว้ซึ่งสรุปความได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นโดยกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และต้องเสียภาษีให้ประเทศไทยจากเงินได้หรือผลกำไรที่ได้รับข้างต้น บทบัญญัติความมาตรา ๘๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนี้ คือส่วนสำคัญที่ถูกจำกัดขอบเขตลงโดยบทนิยามของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" ในความตกลงของประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ

ตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ในความหมายทั่วไปหมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือแต่บางส่วน นอกจากการมีสถานธุรกิจประจำตามหลักข้างต้นจะเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว ยังมีการกำหนดให้ตัวแทนบางประเภทที่ดำเนินธุรกิจแทนวิสาหกิจ เป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้นอีกด้วย ขณะเดียวกัน ในความตกลงก็ได้มีการกำหนดให้ถือว่า การดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจบางประเภทของวิสาหกิจต่างประเทศ เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ เป็นอีกทางหนึ่งด้วย ไม่ว่ากิจกรรมนั้นจะเข้าข่ายสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือไม่ก็ตาม

ฉะนั้น สถานประกอบการถาวรในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน อาจแยก เป็น ๓ ประเภทด้วยกัน^๑ ดังนี้

ก. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset-type Permanent Establishment)

ในวรรคหนึ่งของข้อบทที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร จะกำหนดให้สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือแต่บางส่วนเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น ฉะนั้น สถานประกอบการถาวรในกรณีนี้จึง เป็นการพิจารณาจากทรัพย์สินในรูปของสถานธุรกิจประจำ องค์ประกอบที่จะทำให้อสังหาริมทรัพย์ประกอบ การถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศใต้นั้นมีอยู่ ๓ ส่วนด้วยกัน^๒

๑) วิสาหกิจต่างประเทศจะมีสถานธุรกิจ (a place of business) คือมีอาคารสถานที่หรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ในอีกประเทศหนึ่ง

๒) สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะประจำ (fixed) โดยทั่วไป หมายถึงว่าจะต้องประจำอยู่ที่จุดใดจุดหนึ่งทางภูมิศาสตร์ นอกจากนี้ยังต้องมีความถาวร (permanency) ในระดับหนึ่งอีกด้วย มิใช่ เป็นเพียงสถานธุรกิจที่ขึ้นด้วย วัตถุประสงค์อันเป็นการชั่วคราวเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การมีสถานธุรกิจประจำอยู่ เพียงระยะสั้นมิได้หมายความว่า จะไม่เป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวร เสมอไป หากกิจกรรมของวิสาหกิจมีลักษณะพิเศษและการมีสถานธุรกิจประจำในระยะเวลา อันสั้น ๆ ดังกล่าวตอบสนองวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการของวิสาหกิจได้ ก็นับว่า มีสถานประกอบการถาวรแล้ว

^๑ กุญชรินทร์ กวีวัฒน์กุล, "สถานประกอบการถาวร", สรรพากรศาสตร์ ๒๘ (กันยายน - ตุลาคม ๒๕๒๕), หน้า ๑๐๕ - ๑๑๓.

^๒ Organisation for Economic Co-operation and Development, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, (Paris: n.p., 1977), pp. 59 - 60.

๓) วิสาหกิจนั้นได้ใช้สถานธุรกิจประจำข้างตนประกอบกิจการของตนเอง ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน กล่าวคือ เพียงการมีสถานธุรกิจประจำ ยังไม่เป็นที่ให้มีสถานประกอบการถาวร เกิดขึ้น จะต้องมีการใช้สถานธุรกิจประจำนั้นประกอบธุรกิจในลักษณะที่สม่ำเสมอ^๑ (regular) ค่าย

สำหรับทรัพย์สินบางประเภทที่มีลักษณะ คือแสดงอย่างชัดเจนว่า วิสาหกิจต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในอีกประเทศหนึ่งในระดับที่พอเพียงแก่การที่ประเทศแหล่งเงินได้ จะเรียกเก็บภาษีได้แล้ว ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ได้กำหนดการมีทรัพย์สินบางรายการให้เป็นสถานประกอบการถาวรเลย โดยไม่ต้องพิจารณาหลักข้างตนอีกครั้งหนึ่ง ตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินที่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนได้แก่ สำนักงาน สาขา โรงงาน ซึ่งโดยทั่วไปจะปรากฏอยู่ในวรรค ๒ ของข้อบทที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร

ในความตกลงที่ประเทศทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๔ ประเทศนั้น ได้กำหนดถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินไว้ดังต่อไปนี้คือ

- (๑) สถานธุรกิจประจำ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ
- (๒) สถานจัดการ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ ยกเว้นเกาหลี
- (๓) สาขา ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ ยกเว้นเกาหลี
- (๔) สำนักงาน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ
- (๕) โรงงาน ซึ่งได้แก่ ความตกลงกับทุกประเทศ
- (๖) โรงช่าง ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ

^๑ Robert L. Williams, "Permanent Establishment in the US", Tax Lawyer, Vol. 29, No. 2 (1975): pp. 310 กล่าวไว้ว่า "การใช้สถานธุรกิจประจำในการประกอบธุรกิจนั้น จะต้องมึลักษณะต่อเนื่อง (Continuous) จึงจะเป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวร แม้ว่าความหมายจะต้องคล้ายคลึงกัน แต่ก็ไม่เหมือนกันทีเดียว"

- นอร์เวย์^๓ เคนมาร์ค^๔ ลิงคโปร^๕ และ เกาหลี^๖
- (๗) คลังสินค้า ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒
- (๘) เมืองทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ
ทุกประเทศ
- (๙) ร้านค้า ซึ่งได้แก่ความตกลงกับเกาหลี^๗
- (๑๐) ฟาร์ม ไร่ สวน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสิงคโปร์^๘

ข. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency-type
Permanent Establishment)

ตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การประกอบกิจการผ่าน
ผู้ทำการแทนบางประเภท อาจเป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวร และต้องเสียภาษี
กำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ เหตุที่มีการกำหนดให้ถือว่าตัวแทนบาง
ประเภทเป็นสถานประกอบการถาวร ก็เพื่อป้องกันมิให้วิสาหกิจต่างประเทศ เลี่ยง
การเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการไม่เข้ามากระทำการโดยตรงแต่ใช้
วิธีกระทำการผ่านตัวแทน ซึ่งสามารถสร้างกำไรระดับสูงได้ เช่น เกี่ยวกับการเข้ามา
ประกอบกิจการโดยตรง

^๑ ข้อ ๒ (๑) (ข) (๑) ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๑ (๑) (ฎ) (๑) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๓ ข้อ ๕ (๒) (จ) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๔ ข้อ ๕ (๒) (ฉ) ของความตกลงกับเคนมาร์ค

^๕ ข้อ ๕ (๒) (ฉ) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๖ ข้อ ๘ (๒) (จ) ของความตกลงกับเกาหลี

^๗ ข้อ ๘ (๒) (ข) ของความตกลงกับเกาหลี

^๘ ข้อ ๕ (๒) (ข) ของความตกลงกับสิงคโปร์

ตัวแทนที่ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กำหนดให้เป็นสถานประกอบการถาวรนั้น มีทั้งตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ (Independent Agent) และตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ (Dependent Agent) โดยทั่วไปจะถือว่าตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ ถ้าตัวแทนที่กระทำการแทนวิสาหกิจต่างประเทศนั้นเป็นอิสระดังกล่าวทั้งทางค่านกฎหมายและ เศรษฐกิจ^๑ หากตัวแทนมีความเกี่ยวโยงทางค่านกฎหมายหรือถูกควบคุมการกระทำการต่าง ๆ อย่างใกล้ชิดโดยวิสาหกิจดังกล่าว ก็ไม่ว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพเป็นอิสระจากวิสาหกิจที่กระทำการแทนได้

ในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยทั่วไป ถ้าตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ได้กระทำการแทนวิสาหกิจต่างประเทศโดยมีอำนาจในการทำสัญญาต่าง ๆ ในนามของวิสาหกิจ และได้ใช้อำนาจนั้นอยู่เป็นประจำก็ถือว่าตัวแทนนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจดังกล่าว สำหรับในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย โดยส่วนใหญ่จะมีกำหนดเพิ่มเติมให้ถือว่า ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย ถ้าหากว่าตัวแทนได้กระทำการเก็บรักษามูลภัณฑ์สินค้าของวิสาหกิจต่างประเทศ และได้มีการส่งมอบ (delivery) สินค้าดังกล่าว เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือถ้าหากว่าตัวแทนได้ทำหน้าที่จัดหาคำสั่งซื้อ (secure orders) ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศอยู่เป็นประจำ โดยความพยายามทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในการจัดหาคำสั่งซื้อนั้น ได้ทำไปเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือ เพื่อวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจดังกล่าวรวมกัน

สำหรับวิสาหกิจต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจให้อีกประเทศหนึ่งผ่านตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระจะไม่ว่าว่ามีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ถ้าหากว่า

^๑ Organisation for Economic Co-operation and Development.

ตัวแทนดังกล่าวได้ดำเนินการในทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน (คือธุรกิจการ เป็น นายหน้าโดยมีค่าตอบแทนในอัตราอันเป็นมาตรฐานของตน) อย่างไรก็ตามในขอบทที่ เกี่ยวข้องกับตัวแทนที่สถานภาพอิสระนี้ โดยทั่วไปจะมีการระบุไว้ด้วยว่าถ้าตัวแทน ได้ประกอบกิจกรรมประเภทที่ทำให้ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ เป็นสถานประกอบการ การ (ดังที่ได้กล่าวในย่อหน้าก่อนนี้) ให้กับวิสาหกิจหนึ่งหรือให้กับวิสาหกิจนั้นกับ วิสาหกิจอื่น ที่มีผลประโยชน์หรือการควบคุมระหว่างกัน เป็นจำนวนทั้งหมดของ กิจกรรมที่ตัวแทนนั้นกระทำ ก็จะไม่ถือว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพอิสระ ซึ่งจะมีผลให้ เป็นสถานประกอบการการของวิสาหกิจดังกล่าวโดยปริยาย โดยทั่วไปแล้ว ตัวแทน ที่มีสถานภาพอิสระ จะเข้าข่ายข้อยกเว้นไม่ เป็นสถานประกอบการการของวิสาหกิจ ต่างประเทศก็คือ เมื่อ ตัวแทนดังกล่าวได้กระทำการให้กับวิสาหกิจหลาย ๆ แห่ง โดยคิดค่าตอบแทนอันเป็นอัตราปกติทั่วไป^๑

ในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๕ ประเทศนั้น ได้ กำหนดเรื่องสถานประกอบการการประเภทตัวแทนไว้ดังต่อไปนี้คือ

๑) ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ซึ่งได้กำหนดไว้ในความตกลงกับ ทุกประเทศ โดยมีหลักว่า บุคคลที่กระทำการในอาณาเขตของรัฐบาลผู้ทำสัญญาฝ่ายหนึ่ง เพื่อหรือแทนวิสาหกิจของรัฐบาลผู้ทำสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้น ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการ การของวิสาหกิจนั้นในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่แรก แต่ต้องมีเงื่อนไขว่า

(๑) ผู้นั้นมีและใช้อยู่เป็นปกติวิสัยในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่แรก ซึ่งมีอำนาจทั่วไปในการเจรจา และตกลงทำสัญญาต่าง ๆ เพื่อหรือแทนวิสาหกิจนั้น จากที่อยู่แต่เฉพาะเพียงการซื้อขายหรือสินค้า เพื่อวิสาหกิจนั้น ซึ่งหมายความว่าถึง ผู้ลงนามแทนทั้งหลาย กล่าวคือ หากเป็นตัวแทนในการขายของ จะเข้ากรณีตาม (๑) นี้ แต่หากเป็นตัวแทนในการซื้อของ ก็ไม่เข้าหรือ

^๑ Robert L. Williams, "Permanent Establishment in the US" Tax Lawyer, p. 344.

(๒) ผู้ยื่นใ้เก็บรักษาอยู่เป็นปกติวิสัยซึ่งสต็อกสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นไว้ในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่แรก และดำเนินการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้านั้น หรือเพื่อแทนวิสาหกิจนั้น ซึ่งหมายความถึง เป็นตัวแทนเก็บสต็อกเป็นปกติวิสัยให้แก่ตัวการ และยังคงส่งมอบสต็อกนั้นให้แก่ตัวการด้วย หรือ

(๓) ผู้ยื่นจัดหาคำสั่งซื้อในอาณาเขตที่กล่าวถึงที่แรกอย่าง เป็นปกติวิสัยทั้งหมดหรือเกือบหมด เพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ เพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งวิสาหกิจนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ ซึ่งหมายความถึง ผู้หาคำสั่งซื้อให้แก่ตัวการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด เพื่อตัวการนั้นเอง หรือเพื่อบริษัทซึ่งตัวการนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์อยู่ อันได้แก่การควบคุมโดยการถือหุ้น หรือการเข้าไปบริหารนั้นเอง และตาม (๓) นี้ มีปัญหาอีกว่า คำว่า "คำสั่งซื้อ" นั้น จะหมายความรวมถึงใบเสนอราคา และสัญญาซื้อขายด้วยหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่ากรณีนี้ควรจะถือ เฉพาะตามที่ข้อมบทกำหนดไว้คือ เฉพาะคำสั่งซื้ออย่าง เดียว เท่านั้น

กล่าวโดยสรุปแล้ว กรณีของตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระตาม (๑), (๒) และ (๓) นั้น ก็หมายความถึงตัวแทนในการจำหน่ายสินค้านั้นเอง

๒) ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ ซึ่งได้กำหนดไว้ในความตกลงกับทุกประเทศ โดยแยกออกไป ๒ กลุ่มคือ

กลุ่มแรก ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒ นอร์เวย์^๓ และ
เดนมาร์ค^๔ ได้กำหนดว่า

^๑ ข้อ ๒ (๑)(ข)(๕) และ (๖) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๒ (๑)(ฎ)(๕) และ (๖) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๕ (๖) และ (๗) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๕ (๖) และ (๗) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

(๑) นายหน้าที่มีฐานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งดำเนินการแต่เพียง เป็นสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งของรัฐผู้ทำสัญญาารัฐหนึ่ง และผู้ที่จะเป็นลูกค้าในอาณา เขตของ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ไม่ให้ถือว่า เป็นสถานประกอบการถาวรในอาณา เขตที่กล่าวถึงที่หลังของวิสาหกิจนั้น และ

(๒) ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งซึ่ง เป็นผู้อยู่ในอาณา เขตของ รัฐผู้ทำสัญญาารัฐหนึ่ง หรือดำเนินการค้าหรือธุรกิจ ในอาณา เขตของ รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่า โดยทางสถานประกอบการถาวรหรือทางอื่น) โดยข้อเท็จจริงเพียงเท่านั้น ไม่ถือว่า เป็น เหตุทำให้บริษัทย่อย เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทใหญ่

กลุ่มที่สอง ความตกลงกับ เยอรมัน ^๑ ฝรั่งเศส ^๒ เนเธอร์แลนด์ ^๓ สิงคโปร์ ^๔ และ เกาหลี ^๕ ได้กำหนดว่า

(๑) วิสาหกิจของ รัฐผู้ทำสัญญาารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่า มีสถานประกอบการถาวรใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง ๆ ทัวไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพ เป็นอิสระ ถ้าบุคคล เช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจ ของคน แต่จะไม่ใช้บังคับ ถ้าหากว่านายหน้า หรือตัวแทน เช่นว่านั้นได้ประกอบการ ในอีกรัฐหนึ่ง เกี่ยวกับกิจกรรมที่กำหนดไว้ในวรรคก่อนทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมด เพื่อ วิสาหกิจนั้นเองหรือ เพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจ นั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

^๑ ข้อ ๕ (๖) และ (๗) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๕ (๕) และ (๖) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๕ (๖) และ (๗) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๕ (๕) และ (๖) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๕ ข้อ ๕ (๕) และ (๖) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

(๒) เพียงแต่ขอเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งซึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุม หรืออยู่ในความควบคุมของบริษัท ซึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือประกอบธุรกิจอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใด เป็นสถานประกอบการถาวร ของอีกรัฐหนึ่ง

กล่าวโดยสรุปแล้ว กรณีของตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามที่กล่าวมาข้างต้น ทั้งสองกลุ่ม การเป็นนายหน้าจะเข้ากรณีตาม (๒) ก็ต่อเมื่อนายหน้า เป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งหมายความว่า มิได้ถูกควบคุมโดยวิธีใด และไม่ได้ทำให้คนเกี่ยว นายหน้า เพียง เป็นตัวกลางให้ ๒ ประเทศที่ เป็นผู้ทำความตกลง ในกรณีเช่นนี้จึง มิถือว่าเป็น สถานประกอบการถาวร

สำหรับในเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนี้ เมื่อพิจารณาถึงความหมายของคำว่า "ตัวแทน" และ "นายหน้า" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย ซึ่งชี้ให้เห็นถึงความแตกต่างของตัวแทนและนายหน้าไว้ว่า ตัวแทนนั้นจะต้อง เป็นคู่สัญญาด้วย ส่วนนายหน้ามิใช่คู่สัญญา เป็นแต่เพียง "คนกลาง" เท่านั้นแล้ว มีปัญหาว่า การเป็นนายหน้าขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศ ดังที่ : ทางการค้า เรียกว่า Indent Business นั้น จะถือว่าเป็น นายหน้า จะ เป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ กรณีนี้ต้องพิจารณาถึงวิธีการดำเนินงานของ ธุรกิจที่เรียกว่า Indent นี้ว่า กิจกรรมที่ประกอบนั้น นำ เป็นลักษณะของ นายหน้าหรือตัวแทนเสียก่อน แล้วจึงจะมาพิจารณาว่า จะเข้าในความหมายของ สถานประกอบการถาวรข้อใดในความตกลง

โดยธรรมชาติของธุรกิจ Indent นี้ บุคคลผู้ดำเนินธุรกิจจะเป็นผู้ ทำการ เชื้อเชิญให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย ให้รู้จักสินค้าของบริษัทต่างประเทศซึ่ง ตนเอง เป็นผู้ติดต่อให้กับลูกค้าในประเทศไทย เมื่อลูกค้าต้องการสินค้าก็จะสั่งซื้อ มายังผู้ประกอบธุรกิจ Indent เมื่อได้รับคำสั่งซื้อแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจก็จะส่ง

คำสั่งซื้อนั้นไปยังบริษัทต่างประเทศ และผู้สั่งซื้อมีหน้าที่เปิด Letter of Credit โดยตรงไปยังผู้ขาย ผู้ขายจะส่งสินค้ามาให้ผู้สั่งซื้อโดยตรง ผู้ประกอบธุรกิจ Indent ไม่มีความผูกพัน ไม่ว่าจะมีการผิดสัญญาในเรื่องใด ๆ ในการสั่งซื้อนี้ แต่ในการดำเนินธุรกิจ Indent จะได้รับค่านายหน้าเป็นการตอบแทนจากผู้ขาย ในต่างประเทศ

จากลักษณะของการประกอบการค้าดังกล่าว จะเห็นว่า กิจการ Indent Business เป็นนายหน้าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะฉะนั้น ในกรณีนี้ จะต้องใช้ (๑) ของข้อกำหนดในเรื่องตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระบังคับ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า ในกรณีนี้ บริษัทผู้ขาย Indent ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นนายหน้าให้แก่บริษัทต่างประเทศเพียงบริษัทเดียว

การที่เราไม่นำเอาการควบคุมทั้งในด้านการเงินทุนและการบริหารมาประกอบการพิจารณา เพียงแต่พิจารณาตามความตกลงนั้น ก็เพราะว่า ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๕๑^๑ ห้ามมิให้บริษัทต่างประเทศถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนหรือมีอำนาจบริหารในบริษัทไทยเกินกว่าครึ่งหนึ่งของทุน หรือจำนวนกรรมการอยู่แล้ว

ค. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities - type Permanent Establishment)

ในการกำหนดค่านิยามของสถานประกอบการถาวร นอกจากจะพิจารณาทางด้านทรัพย์สินและตัวแทนดังกล่าวแล้วข้างต้นยังจำเป็นต้องพิจารณาถึงกิจกรรม

^๑ "ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๕๑", ราชกิจจานุเบกษา ๘๘ (๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๑๕).

ที่กระทำด้วยกล่าวคือ จะมีการกำหนดให้การประกอบกิจกรรมบางประเภท เป็นเหตุให้วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรหรือถ้าประกอบกิจกรรมบางประเภทไม่ว่าจะเข้าข่ายสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือตัวแทนหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวร เหตุผลสำคัญที่ต้องมีการพิจารณาในค่านิจกิจกรรมด้วยก็เพราะว่า แนวคิดเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร เป็นการพยายามโดยความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจกับแหล่งที่มาของเงินได้

ฉะนั้น ถ้าวิสาหกิจหนึ่งจะต้อง เสียภาษีกำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ กำไรนั้นโดยส่วนใหญ่ก็ควรที่จะได้มาจากกิจกรรมที่ประกอบในประเทศแหล่งเงินได้ กิจกรรมที่ประกอบบางอย่างมีลักษณะ เป็นการ เตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ^๑ ฉะนั้น แม้จะเป็นกิจกรรมที่มีส่วนโดยก่อให้เกิดกำไรอยู่บ้าง แต่ก็มีลักษณะที่ห่างจากธุรกิจอันก่อให้เกิดผลกำไรที่แท้จริง ขณะเดียวกันก็เป็นการยากที่จะแบ่งสรรกำไรที่เกิดขึ้นว่ามาจากกิจกรรมที่มีลักษณะ เป็นการ เตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจนี้จำนวนเท่าใดกันแน่ ด้วยเหตุผลข้างต้น ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยทั่วไป จึงกำหนดให้การประกอบกิจกรรมที่มีลักษณะ เป็นการ เตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ ได้รับการยกเว้นไม่ถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร ตัวอย่างของกิจกรรมท่านองนี้ได้แก่การ เก็บ

^๑ Organisation for Economic Co-operation and Development.

Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, p. 64.

ซึ่งไร้หลักการพิจารณาอย่างกว้าง ๆ ไว้ว่า "กิจกรรมที่นับเป็นส่วนจำเป็น (essential) และสำคัญ (significant) ต่อกิจกรรมของวิสาหกิจโดยรวม ไม่ถือว่าเป็นลักษณะ เป็นการ เตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ"

รักษา (storage) การจัดการแสดง (display) การจัดซื้อ (purchasing) การรวบรวมข้อสนเทศ (collecting information) หากว่าวัตถุประสงค์ของการเข้ามาประกอบกิจกรรมของวิสาหกิจมีเพียงเพื่อประกอบกิจกรรมข้างต้น หรือกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่เพียงอย่างเดียวแล้ว ก็จะไม่ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง

นอกจากจะมีการกำหนดกิจกรรมอื่น เข้าข่ายยกเว้นข้างต้นแล้ว ในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับยังได้มีการกำหนดให้การประกอบกิจกรรมบางประเภทของวิสาหกิจ เป็นเหตุให้ถือว่ามีความมีสถานประกอบการถาวรแล้ว เช่น การดำเนินการก่อสร้าง ติดตั้งหรือโครงการประกอบ (มีเงื่อนไขระยะเวลาเกี่ยวข้องกับข้อคว่ำ) หรือกิจกรรมประเภทให้การบริการด้านการแสดงในบางกรณี เป็นต้น

ในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๕ ประเทศนั้น ได้กำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมไว้ดังต่อไปนี้

๑) กิจกรรมที่ถือว่ามีความมีสถานประกอบการถาวรแล้ว โดยแยกออกเป็น ๓ กลุ่มคือ

กลุ่มแรก ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒ นอร์เวย์^๓ และเดนมาร์ก^๔ กำหนดว่าได้แก่การก่อสร้าง ติดตั้ง โครงการประกอบและแต่เฉพาะความตกลงกับญี่ปุ่น นอร์เวย์และเดนมาร์ก ได้กำหนดถึง "การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ" เพิ่มเข้ามาอีกด้วย

^๑ ข้อ ๒ (๑)(๓)(๒) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๒ (๑)(๒)(๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๕ (๔) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๕ (๔) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

กลุ่มที่สอง ความตกลงกับเยอรมัน^๑ ฝรั่งเศส^๒ และ
เนเธอร์แลนด์^๓ กำหนดว่าได้แก่ การก่อสร้าง ติดตั้ง โครงการประกอบ
หากดำรงอยู่เกินกว่า ๓ เดือนในกรณีทั่วไปหรือ ๒ เดือนในกรณีติดตั้งอุปกรณ์
เครื่องจักร

กลุ่มที่สาม ความตกลงกับสิงคโปร์^๔ และเกาหลี^๕ กำหนด
ว่าการก่อสร้าง ติดตั้ง โครงการประกอบนั้นต้องดำรงอยู่เกินกว่า ๒ เดือน

๒) กิจกรรมที่เข้าข่ายยกเว้นไม่ให้ถือว่ามียุทธการประกอบการถาวร
โดยแยกออกเป็น ๓ กลุ่มคือ

กลุ่มแรก ความตกลงกับสวีเดน^๖ และญี่ปุ่น^๗ กำหนดว่า
ได้แก่การใช้ความสะดวกในการ เก็บรักษา หรือการมีสถานที่ประกอบธุรกิจไว้
โดยเฉพาะเพื่อการซื้อสิ่งของหรือสินค้า และไม่ใช่เพื่อแปรรูปสิ่งของหรือสินค้าแต่
อย่างใดในอาณาเขตที่ทำการซื้อเพียงเท่านั้น

กลุ่มที่สอง ความตกลงกับนอร์เวย์^๘ และเคนมาร์ค^๙ กำหนดว่า
ได้แก่

^๑ ข้อ ๕ (๓) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๕ (๒) (ข) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๕ (๓) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๕ (๒) (๗) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๕ ข้อ ๔ (๒) (ข) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

^๖ ข้อ ๒ (๑) (ข) (๓) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๗ ข้อ ๒ (๑) (ฎ) (๓) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๘ ข้อ ๕ (๓) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๙ ข้อ ๕ (๕) ของความตกลงกับเคนมาร์คฯ

(๑) การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษาหรือจัดแสดงของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(๒) การมีสถานธุรกิจประจำไว้โดยเฉพาะเพื่อการจัดซื้อของหรือสินค้า และมีใช้เพื่อแปรสภาพของหรือสินค้านั้นแต่อย่างใด หรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจ

(๓) การมีสถานธุรกิจประจำไว้โดยเฉพาะเพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อกิจกรรมทำนองเดียวกัน ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ

กลุ่มที่สาม ความตกลงกับเยอรมัน^๑ ฝรั่งเศส^๒ เนเธอร์แลนด์^๓ สิงคโปร์^๔ และเกาหลี^๕ กำหนดว่า ได้แก่

(๑) การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(๒) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบ

(๓) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(๔) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการจัดซื้อของหรือสินค้า หรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศ เพื่อวิสาหกิจนั้น

^๑ ข้อ ๕ (๔) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๕ (๓) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๕ (๔) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๕ (๓) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๕ ข้อ ๔ (๓) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

(๕) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการโฆษณา จัดหาให้ซึ่งข้อสนเทศ การวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือ เพื่อกิจกรรมทางนองเดียวกัน ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือ เป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจข้อสังเกต

๑) จะเห็นได้ว่าความตกลงทุกฉบับนั้น กำหนดเงื่อนไขของการมีสถานประกอบการถาวรเอาไว้ทั้งค้ำทรพย์สิน ค้ำแทน และกิจกรรม ในทำนองที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ฉะนั้น การพิจารณาว่า วิสาหกิจในประเทศคู่สัญญาที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ จำเป็นต้องม้องค้ำทรพย์สิน ค้ำแทนและกิจกรรมประกอบกันทั้ง ๓ ค้ำ และจำเป็นต้องพิจารณา เป็นราย ๆ ไป เพราะว่าเงื่อนไขของแต่ละความตกลงนี้มีความแตกต่างกันในรายละเอียด ซึ่งข้อสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาประการหนึ่งก็คือ ทรพย์สินที่ไม่ระบุให้ เป็นสถานประกอบการถาวรไว้เด่นชัดในความตกลงบางฉบับ จะถือว่าไม่เป็นสถานประกอบการถาวรโดยทันทีไม่ได้ จะต้องพิจารณาจากค้ำจำกัดความโดยทั่วไป และจากข้อพิจารณาค้ำอื่น ๆ เสียก่อน

๒) ในความตกลงทุกฉบับ นอกจากจะกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับกิจกรรมค้ำถือว่ามิหรือไม่มีสถานประกอบการถาวรแล้ว ยังมีกรกล่าวถึง เป็นพิเศษสำหรับกรณีของบริษัทในเครือ เกี่ยวกันอีกค้ำย โดยให้ถือว่ากรมีบริษัท เกี่ยวกันนี้อีกประเทศหนึ่งหรือมีบริษัทในเครือ เกี่ยวกันประกอบธุรกิจ ในอีกประเทศหนึ่งนั้น ไม่ใช่ เหตุผลในตัวเองที่จะตัดสินว่ามีสถานประกอบการถาวรแล้ว บริษัทหนึ่งจะมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่งหรือไม่ จะต้องพิจารณาองค์ประกอบอย่างอื่นค้ำย เช่น เกี่ยวกันกรณีอื่น แม้ว่าจะมีบริษัทในเครือ เกี่ยวกันกับบริษัทนั้นประกอบธุรกิจอยู่ในอีกประเทศหนึ่งก็ตาม

๓) ความตกลงเพื่อการเว้นกร เก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับต่างประเทศทุกฉบับโดยทั่วไปมีแนวทางคล้ายคลึงกับร่างความตกลงฉบับ "OECD" ซึ่งเป็นแบบฉบับที่ร่างขึ้นมา โดยกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และให้มีความสำคัญในการ

จัดเก็บภาษีในประเทศต้นที่อยู่เป็นหลัก แต่เมื่อได้มีร่างความตกลงฉบับ "UN" ซึ่งร่างขึ้นในเวลาต่อมาโดยผู้เชี่ยวชาญจากกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนา ใกล้เคียงกันถึงปัญหาของประเทศที่กำลังพัฒนาในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ขอบเขตต่าง ๆ ในร่างความตกลงฉบับ "UN" จึงมีลักษณะที่เป็นสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น จึงควรที่การเจรจาจัดความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยในระยะต่อไปจะได้ใช้ประโยชน์จากขอบเขตความตกลงฉบับของ "UN" ในหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของสถานประกอบการถาวรนี้ แม้แนวทางของประเทศไทยจะพยายามให้ความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรมีลักษณะที่กว้างขวางขึ้น เพื่อพิทักษ์สิทธิในการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศไว้ให้มากที่สุดก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี ผลกระทบในด้านอื่น ๆ เช่น ผลในทางส่งเสริมการขยายตัวทางการค้าระหว่างประเทศก็จำเป็นที่จะต้องได้รับการพิจารณาประกอบด้วย

๓. การเก็บภาษีจากเงินได้ (Taxation of Income)

๓.๑ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Income from Immovable Property)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ซึ่งในเรื่องนี้ สำหรับสวีเดนและญี่ปุ่นไม่ได้กำหนดหลักการดังกล่าวไว้ ส่วนนอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสิงคโปร์ กำหนดไว้และนอกจากนี้ ยังได้กำหนดถึงคำนิยามของคำว่า "อสังหาริมทรัพย์" เอาไว้ด้วย^๑ และความตกลงกับเกาหลี^๒ นั้น

^๑ ข้อ ๒ ของความตกลงกับนอร์เวย์ เดนมาร์ก, เยอรมัน, ฝรั่งเศส, เนเธอร์แลนด์ และสิงคโปร์.

^๒ ข้อ ๘ ของความตกลงกับเกาหลี.

ก็ได้กำหนดเอาไว้ เช่นเดียวกัน แต่มีได้กำหนดถึงคำนิยามดังกล่าวเอาไว้ด้วย

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความเข้าใจกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะเป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๓.๒ กำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) กำไรหรือรายได้ของวิสาหกิจของรัฐใด ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น อีกรัฐหนึ่งจะเก็บได้ก็ต่อเมื่อวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐของตน และจะเก็บภาษีได้เฉพาะจากกำไรหรือรายได้อันเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น

ตัวอย่าง เช่น ธนาคารญี่ปุ่น สาขาประเทศไทย โดยปกติจะรับฝากเงิน และให้กู้ยืมเงิน เงินได้จากการกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นกำไรหรือรายได้อันเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวร แต่ถ้ามีบุคคลในประเทศไทยทำสัญญากู้โดยตรงกับสำนักงานใหญ่โดยไม่ว่านสาขาในประเทศไทย กรณีเช่นนี้ถือว่า ดอกเบี้ยจากเงินดังกล่าว เป็นกำไรหรือรายได้อันไม่อาจถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวรของธนาคารญี่ปุ่นที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีไทย ตามที่ความตกลงได้กำหนดเอาไว้ ข้อกำหนดนี้ ได้กำหนดไว้ในความตกลงกับทุกประเทศ

(๒) เมื่อวิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่งแล้ว ให้แบ่งกำไรหรือรายได้อันเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวรเสมือนหนึ่งว่าวิสาหกิจนั้นกับสถานประกอบการถาวร เป็นอิสระแยกต่างหากจากกัน

ในเรื่องนี้ หมายความว่า ในการคำนวณกำไรหรือรายได้ของสถานประกอบการถาวรนั้น ให้ถือเสมือนหนึ่งว่า สถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจนั้นเป็นคนละนิติบุคคลกัน คือให้สถานประกอบการถาวร ทำบัญชีรายได้รายจ่ายของตนเอง

หากมีค่าใช้จ่ายซึ่งวิสาหกิจของรัฐหนึ่งได้จ่ายไปแทนสถานประกอบการถาวร ก็ให้นำมาเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ ข้อกำหนดนี้ ได้กำหนดไว้ในความตกลงกับทุกประเทศ

(๓) การคำนวณกำไรหรือรายได้ของสถานประกอบการถาวร ให้หักค่าใช้จ่ายโดยสมเหตุสมผล เมื่อสถานประกอบการถาวรนั้นได้รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่เกิดขึ้น ไม่ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะมีขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่หรือที่อื่น

ซึ่งในเรื่องนี้ แม้ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ดังกล่าว ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาได้ แต่ก็มีปัญหาว่า จะมีวิธีคำนวณอย่างไร ถ้าบริษัทต่างประเทศที่ทำความตกลงกับประเทศไทยนั้น มีสาขาอยู่ทุกประเทศทั่วโลก การหักค่าใช้จ่ายจะหาอย่างไร ตามปัญหานี้ น่าจะให้หักค่าใช้จ่ายของสาขาโดยเฉลี่ยเปอร์เซ็นต์ได้ เพื่อความเป็นธรรม โดยใช้สูตรว่า

$$\frac{\text{ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่}}{\text{ยอดขายทั่วโลก}} \times \text{ยอดขายในประเทศไทย} = \text{ค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทย}$$

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรให้นำเอาระบบ Time Charge มาใช้ได้สำหรับการเฉลี่ยเงินเดือนของผู้บริหาร ส่วนค่าใช้จ่ายอย่างอื่นยังมีปัญหาที่ต้องพิสูจน์ แต่โดยปกติแล้วพิสูจน์ได้ยาก ซึ่งข้อกำหนดนี้ ได้กำหนดไว้ในความตกลงกับทุกประเทศ

(๔) การคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรโดยการกำหนดจากอัตราส่วนร้อยละของยอดขายรับของวิสาหกิจหรือจากการแบ่งปันกำไรของวิสาหกิจไปยังส่วนต่าง ๆ ให้กระทำได้โดยไม่ถือว่าเป็นการขัดกับบทบัญญัติในวรรค ๒ ของข้อนี้

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้เกิดความตกลงกับสวีเดน^๑ นอร์เวย์^๒ เดนมาร์ก^๓
เนเธอร์แลนด์^๔ และสิงคโปร์^๕

(๕) ไม่ให้ถือว่ามีกำไร เป็นส่วนของสถานประกอบการถาวร
โดยเหตุผล เพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นชื่อของหรือสินค้าแทนวิสาหกิจ

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้เกิดความตกลงกับทุกประเทศ

(๖) เพื่อประโยชน์แห่งวรรคก่อน กำไรอันจะแบ่งเป็นส่วนของ
สถานประกอบการถาวร ให้กำหนดขึ้นตามวิธีเดียวกันเป็นปี ๆ ไป เว้นไว้แต่ที่จะ
มีเหตุผลสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้เกิดความตกลงกับสวีเดน^๖ นอร์เวย์^๗ เดนมาร์ก^๘
ฝรั่งเศส^๙ และเนเธอร์แลนด์^{๑๐}

(๗) ถ้ารายได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวรประกอบด้วย
รายการ เงินได้ที่แยกบัญชีไว้ในข้ออื่น ๆ ของความตกลงนี้แล้ว ให้ถือบัญชีของ
ข้ออื่น ๆ นั้นเป็นเกณฑ์ในการ เก็บภาษี

^๑ ข้อ ๓ (๒) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๗ (๔) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๓ ข้อ ๗ (๔) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๔ ข้อ ๗ (๔) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๕ ข้อ ๗ (๔) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๖ ข้อ ๓ (๒) ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๗ ข้อ ๗ (๖) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๘ ข้อ ๗ (๖) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๙ ข้อ ๗ (๕) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^{๑๐} ข้อ ๗ (๖) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ และสิงคโปร์^๖

นอกจากนี้ ความตกลงกับญี่ปุ่น^๗ ยังนิยามคำว่า "กำไร" ตามความหมายของข้อบทที่ว่าหนอยถึง กำไรจากอุตสาหกรรมและการพาณิชย์เท่านั้น ไม่รวมถึงกำไรอันได้จากการเดินเรือหรือเดินอากาศ และความตกลงกับเกาหลี^๘ ได้ให้นิยามคำว่า "กำไรจากอุตสาหกรรมและการพาณิชย์" ไว้ด้วยว่าหมายถึง เงินได้ที่มาจาก การประกอบการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งรวมถึงกำไรจากการผลิต การค้า เกษตรกรรม การประมง การชุกค้นทรัพยากร การขนส่ง หรือการคมนาคม กำไรนี้ยังรวมถึงรายได้จากการธนาคาร ประกันภัยและกิจการที่คล้ายคลึงกัน

ในความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้จำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรของไทยลง โดยกำหนดให้ข้อแตกต่างจากประมวลรัษฎากรอยู่ ๒ ประการ ซึ่งทั้งสองประการนี้ล้วนเป็นสิทธิและผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือ

^๑ ข้อ ๗ (๗) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๗ (๗) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๗ (๕) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๔ ข้อ ๗ (๖) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๗ (๗) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๗ (๖) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๗ ข้อ ๒ (๑)(๕) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๘ ข้อ ๗ (๕) ของความตกลงกับเกาหลี

๑) ความตกลงภาษีซ้อนกำหนดว่า บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีไทยก็ต่อเมื่อบริษัทนั้นมี "สถานประกอบการถาวร" ในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งความหมายของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" นี้ แกนกว่าบทบัญญัติตามมาตรา ๗๖ ตรี ของประมวลรัษฎากรไทย ดังนั้น สำหรับบริษัทต่างประเทศบางประเทศที่มีความตกลงภาษีซ้อนกับประเทศไทยนั้น แม้ว่าตามมาตรา ๗๖ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรของไทย จะกำหนดให้ต้องเสียภาษีก็ตาม แต่ถ้าไม่มีสถานประกอบการถาวรแล้วก็ไม่ต้องเสียภาษี

๒) ในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๔) ของประมวลรัษฎากรไทย ห้ามมิให้หักรายจ่าย ซึ่งมีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะ แต่ตามความตกลงภาษีซ้อน กำหนดว่า ในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรนั้น ให้หักค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปได้ ไม่ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะจ่ายในประเทศไทยหรือไม่ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของสำนักงานใหญ่อาจแบ่งมาหัก เป็นค่าใช้จ่ายของสาขาได้

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และตามแนวที่ประเทศไทยได้เคยทำไว้กับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว ส่วนร่างความตกลงฉบับ "BM" นั้น โดยหลักก็เป็นไปเช่นเดียวกับร่างความตกลงฉบับ "OECD" แต่ไม่ได้กำหนด (๒) เอาไว้ และนอกจากนี้ก็ได้ขยายความใน (๑) และ (๓) ออกไปในแนวที่กว้างกว่าที่ร่างความตกลงฉบับ "OECD" ได้กำหนดไว้แล้ว ซึ่งเป็นข้อที่ประเทศไทยจะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในเรื่องที่กำหนดถึงนั้น เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ต่อไป

๓.๓ การขนส่งทางเรือและทางอากาศ (Shipping and Air Transport)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) กิจการเดินอากาศยานระหว่างประเทศของรัฐหนึ่ง ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ

(๒) กิจการเดินเรือระหว่างประเทศของรัฐหนึ่งที่มีสถานจัดการ ในอีกรัฐหนึ่งให้รัฐหลังเก็บภาษีได้ แต่ให้ลดอัตราภาษีลงเท่ากับร้อยละ ๕๐ ของ ภาษี ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ ยกเว้นสวีเดน

(๓) บทบัญญัติของข้อนี้ ให้ใช้ได้กับกรณีที่มีการรวมกลุ่มทางการ เดินอากาศยานหรือ เรือระหว่างประเทศด้วย ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ ยกเว้นสวีเดน และญี่ปุ่น

นอกจากนี้ สำหรับความตกลงกับญี่ปุ่น^๑ ได้มีข้อยกเว้นในเรื่อง กิจการเดินอากาศยาน ตาม (๑) ว่า เว้นไว้แต่ว่าอากาศยานนั้นใช้ทำการเดิน ทั้งหมด หรือส่วนใหญ่ระหว่างที่ต่าง ๆ ภายในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น และใน เรื่องกิจการเดินเรือ ตาม (๒) ว่า เว้นไว้แต่ว่า เรือเหล่านั้นใช้ทำการเดิน ทั้งหมด หรือส่วนใหญ่ระหว่างที่ต่าง ๆ ภายในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกนั้น

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะ กำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ ฉบับ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว และ นอกจากนี้ ตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "UN" ยังได้กำหนดหลัก เกี่ยวกับกิจการเดินเรือในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศไว้ด้วย โดยกำหนดว่า "ให้เก็บภาษีได้ เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่เท่านั้น" และได้ขยายความถึงความหมายของสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจที่ดำเนินการ การเดินเรือและการขนส่งทางน้ำภายในประเทศเอาไว้ด้วย ซึ่งเป็นข้อที่ประเทศไทย จะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นและเหมาะสมในเรื่องที่กำหนดเพิ่มมานี้ เพื่อนำมาใช้ ประโยชน์ต่อไป

^๑ ข้อ ๕ (๑) และ (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

๓.๔ วิสาหกิจ เครือ เคียวกัน (Association Enterprises)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐหนึ่งกับวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งไม่มีความสัมพันธ์โดยอิสระ เช่นมีการควบคุมกันในด้านทุนหรือด้านการจัดการ เป็นผลให้กำไรของวิสาหกิจใดค่ากว่าที่ควรจะเป็น (เช่นโดยการตั้งราคาหุบลินค้าให้สูงเกินไป) ให้ปรับปรุงกำไร เสียใหม่ให้ได้ เท่าที่วิสาหกิจที่ดำเนินการโดยอิสระควรจะได้ และเก็บภาษีจากกำไรตามที่ปรับปรุงใหม่แล้วนั้นได้

ซึ่งในเรื่องนี้ มีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า "การควบคุมกันในด้านทุนหรือด้านการจัดการ" นั้น เป็นอย่างไร ซึ่งกรณีนี้ถือว่าการควบคุมกันในด้านทุน ก็คือการถือหุ้นตั้งแต่ ๕๑ % ขึ้นไป และการควบคุมกันในการจัดการก็คือ การมีกรรมกรที่มีเสียงข้างมาก ดังตัวอย่างเช่น ในกรณีที่บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B เป็นจำนวน ๕๑ % ขึ้นไป ทั้งนี้ ถือได้ว่าบริษัท A สามารถที่จะควบคุมบริษัท B ในด้านทุนและด้านการจัดการได้ และในกรณีที่กรรมกรบริษัท C เข้าเป็นกรรมกร ซึ่งมีเสียงข้างมากในบริษัท D ทั้งนี้ ถือได้ว่า บริษัท C สามารถที่จะควบคุมบริษัท D ในการจัดการได้ เป็นต้น และสำหรับคำว่า "เป็นผลให้กำไรของวิสาหกิจใดค่ากว่าที่ควรจะเป็น" นั้น หมายถึง การที่สองบริษัทตามตัวอย่างข้างต้นนั้นเมื่อวัดคู่กันระหว่างกันในราคาแพง ทำให้ต้นทุนสูง และกำไรจะต่ำลง หรือในกรณีที่บริษัทถูกผลิตสินค้าแล้วจำหน่ายให้แก่บริษัทแม่ในราคาถูก ก็จะทำให้กำไรต่ำ เช่นเดียวกัน

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้ในการทำความเข้าใจความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว

๓.๕ เงินปันผล (Dividends)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า เงินปันผลที่บริษัทผู้จ่ายอยู่ในรัฐหนึ่ง และผู้รับอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง ให้รัฐผู้รับเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตน

อย่างไรก็ตาม รัฐซึ่งบริษัทผู้จ่ายตั้งอยู่ก็มีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตนเช่นกัน ถ้าผู้รับเงินปันผล เป็นบริษัท แต่ภาษีที่เก็บจะต้องไม่เกินกว่าอัตราและ เงื่อนไขที่ทำให้ ความตกลงกัน

ความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๘ ประเทศ ไว้กำหนด อัตราและ เงื่อนไขของภาษีที่ ชำ้บังคับไว้ดังต่อไปนี้คือ

๑) อัตราภาษีที่ ชำ้บังคับร้อยละ ๑๐ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์^๑ เพียงประเทศเดียวเท่านั้น โดยมีเงื่อนไขแยกออกเป็น ๒ กรณี คือกรณีแรก ถ้าบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลประกอบกิจการอุตสาหกรรมและบริษัท เนเธอร์แลนด์ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของ บริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล และอัตราภาษี เงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากบริษัทไทยผู้จ่าย เงินปันผลในปีที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้น เกินร้อยละ ๓๐ แต่ไม่เกินร้อยละ ๔๐ และ กรณีที่สอง ถ้าบริษัท เนเธอร์แลนด์ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล อย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และอัตราภาษี เงินได้นิติบุคคล ที่เก็บจากบริษัทไทยผู้จ่าย เงินปันผลในปีที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้น เกินร้อยละ ๔๐

๒) อัตราภาษีที่ ชำ้บังคับร้อยละ ๑๕ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับญี่ปุ่น^๒ เยอรมัน^๓ และฝรั่งเศส^๔ โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้าบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล ดำเนินกิจการอุตสาหกรรมและบริษัทของผู้ทำสัญญาผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทย ผู้จ่ายอย่างน้อย ๒๕ % ของทุนของบริษัทผู้จ่าย

^๑ ข้อ ๑๐ (๓) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๒ ข้อ ๖ (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๔ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

แต่สำหรับความตกลงกับ เนเชอรัเลนค^๑ มีเงื่อนไขแยกออกเป็น ๒ กรณี คือ กรณีแรกถ้าบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล ดำเนินกิจการอุตสาหกรรม และบริษัท เนเชอรัเลนค ผู้ได้รับ เงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของ บริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และอัตราภาษี เงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลในปีที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้นไม่มากกว่าร้อยละ ๓๐ และกรณีที่สอง ถ้าบริษัทไทย ผู้จ่ายเงินปันผลมิได้ประกอบกิจการอุตสาหกรรม และบริษัท เนเชอรัเลนค ผู้รับ เงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และ อัตราภาษี เงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลในปีที่มีการจ่ายเงินปันผล นั้นเกินร้อยละ ๓๐ แต่ไม่เกินร้อยละ ๔๐

ส่วนความตกลงกับ เกาหลี^๒ มีเงื่อนไขว่า ถ้าบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล ประกอบกิจการอุตสาหกรรมและบริษัท เกาหลีผู้รับ เงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ต่ำกว่าร้อยละ ๑๐ ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล

๓) อัตราภาษีที่ใช้นับครั้งร้อยละ ๒๐ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ สวีเดน^๓ นอร์เวย์^๔ เคนมาร์ค^๕ ฝรั่งเศส^๖ สิงคโปร์^๗ และ เกาหลี^๘ โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้าบริษัทของ รัฐผู้ทำสัญญาถือหุ้นในบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล เกินร้อยละ ๒๕ ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด

^๑ ข้อ ๑๐ (๓) ของความตกลงกับ เนเชอรัเลนค

^๒ ข้อ ๑๑ (๑) ของความตกลงกับ เกาหลี

^๓ ข้อ ๖ (๑) ของความตกลงกับ สวีเดน

^๔ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับ นอร์เวย์

^๕ ข้อ ๑๐ (๑) ของความตกลงกับ เคนมาร์ค

^๖ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับ ฝรั่งเศส

^๗ ข้อ ๑๐ (๑) ของความตกลงกับ สิงคโปร์

^๘ ข้อ ๑๑ (๑) ของความตกลงกับ เกาหลี

สำหรับความตกลงกับญี่ปุ่น^๑ มีเงื่อนไขว่า สำหรับเงินปันผลที่จ่ายให้กับบริษัทญี่ปุ่น ซึ่งบริษัทไทยผู้จ่ายเป็นบริษัทที่ดำเนินกิจการอุตสาหกรรม

ความตกลงกับเยอรมัน^๒ มีเงื่อนไขว่า ถ้าบริษัทเยอรมันถือหุ้นในบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ หรือบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลดำเนินกิจการอุตสาหกรรม

และความตกลงกับเนเธอร์แลนด์^๓ มีเงื่อนไขว่า ถ้าบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลมิได้ประกอบกิจการอุตสาหกรรม และบริษัทเนเธอร์แลนด์ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผลในปีที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้น ไม่มากกว่าร้อยละ ๓๐

๔) อัตราภาษีที่ขึงมีร้อยละ ๒๕ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับญี่ปุ่น^๔ โดยมีเงื่อนไขว่า สำหรับเงินปันผลที่จ่ายให้กับบริษัทญี่ปุ่นที่ถือหุ้นในบริษัทไทยที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ ๒๕ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง และความตกลงกับเนเธอร์แลนด์^๕ โดยมีเงื่อนไขว่า สำหรับกรณีทั่วไป (ขณะที่เลิกเหลือร้อยละ ๒๐)

ข้อสังเกต

๑) สำหรับกรณีของ เนเธอร์แลนด์ ความตกลงได้นำเอาอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยไป เป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่เก็บจากเงินปันผลส่งออกด้วย ปัจจุบันไทยเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๓๐ หรือ ๔๐

^๑ ข้อ ๖ (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๒ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๓ ข้อ ๑๐ (๓) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๖ (๑) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๕ ข้อ ๑๐ (๒) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

แล้วแต่กรณี ดังนั้น อัตราภาษีเงินปันผลส่งออกไปให้กับบริษัท เนเชอรัลแก๊สแห่งประเทศไทย บังคับจึง เท่ากับร้อยละ ๑๕ ถ้า เป็น เงินปันผลที่บริษัทไทยที่เป็นบริษัทจดทะเบียน และมีได้ประกอบกิจการอุตสาหกรรมจำปี ให้บริษัท เนเชอรัลแก๊ส ซึ่งถือหุ้นในบริษัทไทย อย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ร้อยละ ๑๐ ถ้า เป็น เงินปันผลที่บริษัทไทยที่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนและประกอบกิจการอุตสาหกรรมจำปี ให้กับบริษัท เนเชอรัลแก๊ส ซึ่งถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และร้อยละ ๑๐ สำหรับ เงินปันผลที่บริษัทไทย ซึ่งเป็นบริษัทธรรมดาจ่าย ให้กับบริษัท เนเชอรัลแก๊ส ซึ่งถือหุ้นในบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ ๒๕ ของทุนของ บริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล

๒) การที่มีการลดภาษีที่เก็บจาก เงินปันผลให้กับผู้รับที่เป็นบริษัท โดยไม่ลดให้กับบุคคลธรรมดา ก็เพราะ เหตุผลที่ว่า การที่บริษัทได้รับเงินปันผลจาก บริษัทนั้น เป็น "เงินปันผลระหว่างบริษัท" (inter-corporate dividend) ซึ่ง จะมีปัญหาภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจ เกิดขึ้น ส่วนการที่ต้องกำหนดจำนวนร้อยละของการ ถือหุ้น ก็ เพื่อ เป็นการ ส่งเสริมการลงทุนจากผู้ลงทุนรายใหญ่

๓) ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนด ไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้ เป็นไป ตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งความแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว ส่วนการ ลดอัตราภาษีที่ เรียกเก็บและเงื่อนไขต่าง ๆ นั้น ให้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมซึ่งจะต้อง พิจารณา เป็นกรณี ๆ ไป

๓.๖ ดอกเบี้ย (Interest)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในรัฐหนึ่ง และ จ่ายให้ผู้รับในอีกรัฐหนึ่ง รัฐหลังสามารถเก็บภาษีได้ แต่อย่างไรก็ดี รัฐผู้จ่ายดอกเบี้ย อาจ เก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตน แต่ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกินกว่าอัตราและ เงื่อนไขที่ทำความตกลงกัน

ความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๔ ประเทศ ได้กำหนด
อัตราและเงื่อนไขของภาษีที่ห้ามบังคับไว้ดังต่อไปนี้คือ

๑) ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด ซึ่งได้แก่ความตกลงกับญี่ปุ่น^๑
เคนมารุค^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ สิงคโปร์^๕ และเกาหลี^๖
โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้ารัฐบาลของรัฐผู้ทำสัญญา เป็นผู้รับดอกเบี้ย แต่สำหรับความ
ตกลงกับญี่ปุ่น^๗ มีเงื่อนไขเพิ่มอีกประการหนึ่งว่า ถ้าเป็นดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลไทย
ที่ผู้ถือหุ้นที่อยู่ในญี่ปุ่นได้รับ

๒) ไม่กำหนดอัตราภาษีไว้ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๘
นอร์เวย์^๙ และเคนมารุค^{๑๐} ซึ่งก็มีผลเท่ากับเก็บได้ตามกฎหมายไทย

๓) อัตราภาษีที่ห้ามบังคับร้อยละ ๓ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับฝรั่งเศส^{๑๑}
โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้าเป็นการกู้เป็นเวลาดังแต่ ๔ ปีขึ้นไปที่สถาบันการเงินสาธารณะ
ของฝรั่งเศส มีส่วนในการให้กู้แก่ส่วนราชการ หรือวิสาหกิจไทย โดยการกู้เงิน

^๑ ข้อ ๗ (๑) และ (๒) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๒ ข้อ ๑๑ (๒) ของความตกลงกับ เคนมารุค

^๓ ข้อ ๑๑ (๖) ของความตกลงกับ เยอรมัน

^๔ ข้อ ๑๑ (๓) ของความตกลงกับ ฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๑๑ (๓) ของความตกลงกับ สิงคโปร์

^๖ ข้อ ๑๒ (๑) ของความตกลงกับ เกาหลี

^๗ ข้อ ๗ (๓) ของความตกลงกับ ญี่ปุ่น

^๘ ข้อ ๗ ของความตกลงกับ สวีเดน

^๙ ข้อ ๑๑ ของความตกลงกับ นอร์เวย์

^{๑๐} ข้อ ๑๑ (๑) ของความตกลงกับ เคนมารุค

^{๑๑} ข้อ ๑๑ (๒) (๒) ของความตกลงกับ ฝรั่งเศส

มีความสัมพันธ์กับการขายเครื่องจักร การสำรวจ การติดตั้ง หรือการจัดหาสถานที่
เพื่อการอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือการวิทยาศาสตร์ และการสาธารณูปการ

๔) อัตราภาษีที่ใช้อยู่ร้อยละ ๑๐ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ
ญี่ปุ่น^๑ และเยอรมัน^๒ โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้าดอกเบี้ยนั้นได้รับโดยสถาบันการเงิน
(รวมทั้งบริษัทประกันภัย) ของรัฐผู้ทำสัญญา และวิสาหกิจไทยผู้จ่ายดอกเบี้ยประกอบ
กิจการอุตสาหกรรม

แต่สำหรับความตกลงกับเนเธอร์แลนด์^๓ สิงคโปร์^๔ และเกาหลี^๕
มีเงื่อนไขว่า ถ้าดอกเบี้ยนั้นได้รับโดยสถาบันการเงินของรัฐผู้ทำสัญญา และเฉพาะ
ความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ มีเงื่อนไขรวมถึงธนาคารของรัฐผู้ทำสัญญาด้วย

๕) อัตราภาษีที่ใช้อยู่ร้อยละ ๒๕ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ
เยอรมัน^๖ เนเธอร์แลนด์^๗ และสิงคโปร์^๘ โดยมีเงื่อนไขว่า สำหรับ
กรณีอื่น ๆ

^๑ ขอ ๗ (๔) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๒ ขอ ๑๑ (๓) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๓ ขอ ๑๑ (๒) (ก) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ขอ ๑๑ (๒) (ก) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๕ ขอ ๑๒ (๒) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

^๖ ขอ ๑๑ (๒) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๗ ขอ ๑๑ (๒) (ข) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๘ ขอ ๑๑ (๒) (ข) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

๑) ดอกเบี้ยที่จ่ายให้กับบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ความตกลงส่วนมากกำหนดให้ต้องเสียภาษีไทยโดยมีอัตราภาษีเท่ากับอัตราภาษีไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน กล่าวคือ ร้อยละ ๒๕ ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้นสำหรับดอกเบี้ยที่บุคคลทั่วไปได้รับ และร้อยละ ๑๐ ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น สำหรับดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินได้รับ

๒) ดอกเบี้ยที่จ่ายให้กับรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งรวมถึงธนาคารชาติของต่างประเทศด้วยนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไทย สำหรับทุก ๆ ประเทศที่มีความตกลงภาษีซ้อนกับประเทศไทย ยกเว้นสวีเดน นอร์เวย์ และเนเธอร์แลนด์ที่ไม่ได้กำหนดการยกเว้น

๓) สำหรับกรณีของฝรั่งเศสมีอัตราภาษีค่าพิเศษคือ ร้อยละ ๓ สำหรับกรณีที่สถาบันการเงินสาธารณะของฝรั่งเศสมีส่วนร่วมในการให้กู้ เพื่อการซื้อของ เพื่อกิจการอุตสาหกรรมและกิจการที่เป็นประโยชน์อื่น ๆ

๔) การลดอัตราภาษีที่เก็บจากดอกเบี้ยส่งออกนั้นมีผลถึงกรณีที่ได้รับเป็นบุคคลธรรมดาด้วย ซึ่งแตกต่างจากการลดอัตราภาษีเงินปันผล ซึ่งจำกัดไว้เฉพาะกรณีที่ได้รับเป็นบริษัทเท่านั้น

๕) ข้อบัพข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "ASEAN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว ส่วนการลดอัตรา การไม่กำหนดอัตรา และการได้รับยกเว้นภาษีเรียกเก็บ ตลอดจนเงื่อนไขต่าง ๆ นั้น ก็ขึ้นอยู่กับเหตุผล เช่นเดียวกับกรณีตาม ๓.๕

๓.๗ ค่าสิทธิ (Royalties)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า ค่าสิทธิที่จ่ายจากรัฐหนึ่งให้แก่ผู้รับในอีกรัฐหนึ่ง ให้รัฐหลังเก็บภาษีได้ อย่างไรก็ตาม รัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิก็สามารถเก็บภาษีจากค่าสิทธินั้นได้ แต่มีข้อจำกัดตามที่กำหนดไว้ในความตกลง

ความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๕ ประเทศ ได้กำหนด
อัตราและเงื่อนไขของภาษีที่ชั่งคัมไว้ดังต่อไปนี้คือ

๑) อัตราภาษีที่ชั่งคัมร้อยละ ๕ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ เยอรมัน
ฝรั่งเศส และ เนเธอร์แลนด์ โดยมีเงื่อนไขว่า ถ้าเป็นคำสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ
หรือวิทยาศาสตร์^๑

๒) อัตราภาษีที่ชั่งคัมร้อยละ ๑๕ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ
สวีเดน^๒ ญี่ปุ่น^๓ นอร์เวย์^๔ เดนมาร์ก^๕ สิงคโปร์^๖ และ เกาหลี^๗
ในทุกกรณี

แต่สำหรับความตกลงกับ เยอรมัน ฝรั่งเศสและเนเธอร์แลนด์ มีเงื่อนไขว่า
ถ้าเป็นคำสิทธิอื่น ๆ^๘

ข้อสังเกต

๑) โดยทั่วไปแล้ว อัตราภาษีลดจากร้อยละ ๒๕ เป็นร้อยละ ๑๕
สำหรับกรณีทั่วไป แต่สำหรับ เยอรมัน ฝรั่งเศส และเนเธอร์แลนด์ มีการลดภาษี
ต่ำเป็นพิเศษ เฉพาะคำสิทธิ จากวรรณกรรมศิลปะ และวิทยาศาสตร์

^๑ ข้อ ๑๒ (๒) (ก) ของความตกลงกับเยอรมัน, ฝรั่งเศสและเนเธอร์แลนด์

^๒ ข้อ ๔ ของความตกลงกับสวีเดน

^๓ ข้อ ๔ ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๔ ข้อ ๑๒ ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๕ ข้อ ๑๒ ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๖ ข้อ ๑๒ ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๗ ข้อ ๑๓ ของความตกลงกับเกาหลี

^๘ ข้อ ๑๒(๒) (ข) ของความตกลงกับเยอรมัน, ฝรั่งเศส, และเนเธอร์แลนด์

๒) การลดอัตราภาษีค่าสิทธินี้ ลดให้ไม่ว่าผู้รับจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ทั้งนี้ ผลจริง ๆ สำหรับบุคคลธรรมดาซึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ คู่สัญญาที่ได้รับค่าสิทธิจากประเทศไทย จำเป็นการลดจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ผู้รับค่าสิทธิต้องเสียลงมา เหลือร้อยละ ๑๕ หรือร้อยละ ๕ แล้วแต่กรณี

๓) ข้อบัพข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไปควร จะกำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว ส่วนการลด อัตราภาษีที่เรียกเก็บ และการกำหนดประเภทของค่าสิทธินั้น ก็ขึ้นอยู่กับเหตุผล เช่นเดียวกับกับกรณีตาม ๓.๕

๓.๘ ข้อจำกัดของ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ (Limitation of Dividends, Interest and Royalties)

ในความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์^๑ ได้มีข้อบัพพิเศษกำหนดไว้ถึง ข้อจำกัดของ เงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิ เอาไว้ควยว่า "องค์การระหว่างประเทศ องค์กร และเจ้าหน้าที่ขององค์กรหรือองค์กรกึ่งกลาว และสมาชิกในคณะผู้แทนทางทูต หรือกงสุลของรัฐที่สาม ซึ่งอยู่ในรัฐหนึ่งจะไม่ได้รับสิทธิในอีกรัฐหนึ่งในการลดหรือ ยกเว้นภาษีตามที่มีบัญญัติไว้ในข้อ ๑๐, ๑๑ และ ๑๒ ในส่วนที่เกี่ยวกับรายการ เงินได้ ซึ่งกำหนดไว้ในข้อ เหล่านี้ และซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่ง ถ้ารายการ เงินได้เช่นว่านั้น ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้อง เสียภาษี เก็บจากเงินได้ในรัฐแรก" ซึ่งเป็นเพียงประเทศ เดียว ที่มีข้อบัพ เช่นนี้ ส่วนความตกลงกับประเทศอื่น ๆ นอกจากเนเธอร์แลนด์แล้ว ไม่ได้ ระบุเอาไว้ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงข้อบัพข้อ ๒๘ ที่ว่าควยเจ้าหน้าที่ทาง ทูตและกงสุล และตามหลักทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ รวมทั้งตามบัพแห่ง ความตกลงพิเศษทั้งหลายแล้ว ก็ย่อมถือได้ว่าข้อจำกัดในข้อบัพนี้ก็เป็นหลักทั่วไปที่ทราบ กันก็อยู่แล้ว ดังนั้น หากเมื่จะกำหนดไว้หรือไม่ได้กำหนดไว้ก็มีผล เป็นเช่นเดียวกัน

^๑ ข้อ ๑๓ ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้จะกำหนดหรือไม่กำหนดไว้ก็ได้ แต่ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป เห็นว่าไม่ควรจะกำหนดไว้ ทั้งนี้เพราะการกำหนดไว้ จะทำให้หลักทั่วไปดังกล่าว ซึ่งกว้างอยู่แล้วไม่สามารถจะยืดหยุ่นไปครอบคลุมถึงกรณีอื่น ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นต่อไปได้ ซึ่งในข้อบทนี้ ตามร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่ มาแล้วนั้น ก็ไม่ได้กำหนดไว้

๓.๕ ผลได้จากทุน (Capital Gain)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ อาจเก็บภาษีได้ใน รัฐที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ นอร์เวย์^๒ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๒ ฝรั่งเศส^๓ เนเธอร์แลนด์^๔ และสิงคโปร์^๕

(๒) ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์สินใช้ใน ธุรกิจของสถานประกอบการถาวร หรือสถานประกอบการประจำของผู้ประกอบวิชาชีพ อิสระ ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐใด รัฐนั้นอาจเก็บภาษีได้ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๒ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๒ ฝรั่งเศส^๓ เนเธอร์แลนด์^๔ และสิงคโปร์^๕

^๑ ข้อ ๕ (๑) ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๑๓(๑) ของความตกลงกับนอร์เวย์, เดนมาร์ก, และเยอรมัน

^๓ ข้อ ๑๓ (๑) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๔ ข้อ ๑๔(๑) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๕ ข้อ ๑๓(๑) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๒ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับนอร์เวย์, เดนมาร์ก, และเยอรมัน

^๓ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๔ ข้อ ๑๔ (๒) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๕ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์

(๓) ผลได้จากการจำหน่ายเรือ อากาศยาน หรือสิ่งหามทรัพย์
 บรรณามีที่ เกี่ยวข้องกับการจราจรระหว่างประเทศ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น
 เท่านั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔
 เนเธอร์แลนด์^๕ และสิงคโปร์^๖

(๔) ผลได้จากการจำหน่ายหุ้น ผลประโยชน์ในทางหุ้นส่วนหรือ
 บริษัท เงินทุน รวมทั้งทรัพย์สินที่มีสิ่งหามทรัพย์เป็นองค์ประกอบสำคัญ และตั้งอยู่ใน
 รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับฝรั่งเศส^๕
 และ เนเธอร์แลนด์^๖

(๕) ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่นให้ เก็บภาษีได้เฉพาะแต่ใน
 รัฐซึ่งผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๗ นอร์เวย์^๘ เดนมาร์ก^๙
 เยอรมัน^{๑๐} ฝรั่งเศส^{๑๑} เนเธอร์แลนด์^{๑๒} และสิงคโปร์^{๑๓}

^๑ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับนอร์เวย์, เดนมาร์ก, และ เยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๑๔ (๓) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๑๓ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๕ ข้อ ๑๓ (๑) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๖ ข้อ ๑๔(๔) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๗ ข้อ ๑๐ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๘ ข้อ ๑๓ (๓) ของความตกลงกับนอร์เวย์, เดนมาร์ก, และ เยอรมันฯ

^๙ ข้อ ๑๓ (๓) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^{๑๐} ข้อ ๑๔ (๕) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^{๑๑} ข้อ ๑๓ (๓) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

ข้อสังเกต

๑) สำหรับความตกลงกับญี่ปุ่นและ เกาหลี ไม่ได้กำหนดหลักในเรื่องนี้ไว้

๒) ส่วนใหญ่แล้วบรรดาความตกลงที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว ได้แก่ สวีเดน นอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน และสิงคโปร์ จะกำหนดหลักในเรื่องนี้ไว้ทุกข้อหรือเกือบทุกข้อ หากไปเฉพาะกรณีตาม (๔) เท่านั้น ซึ่งก็เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" แต่ต่อมาได้เกิดมีร่างความตกลงฉบับ "UN" ขึ้นมา ได้กำหนดหลักตาม (๔) เพิ่มขึ้นมาอีกวรรคหนึ่ง ซึ่งความตกลงกับฝรั่งเศสและ เนเธอร์แลนด์ ได้ยึดถือตามแนวทางใหม่นี้ จึงเป็นเรื่องที่ควรพิจารณาว่า มีความจำเป็นและสมควรหรือไม่เพียงใด ที่จะกำหนดหลักตาม (๔) เพิ่มเข้าไปอีกในการที่จะทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป เพื่อให้ได้หลักที่ครอบคลุมถึงปัญหาต่าง ๆ ได้กว้างขวางยิ่งขึ้น

๓.๑๐ บริการส่วนบุคคล (Personal Services)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

ก. บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง หากได้รับค่าตอบแทนจากริการส่วนบุคคล (รวมทั้งวิชาชีพอิสระ) โดยได้ให้บริการนั้นในอีกรัฐหนึ่ง รัฐหลังสามารถเก็บภาษีได้ เว้นไว้แต่ว่าถ้า เขา เงื่อนไขต่อไปโดยครบถ้วน ก็ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรกเท่านั้น

๑) บุคคลนั้นอยู่ในรัฐหลังชั่วคราวระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน ๑๘๓ วัน ในปีปฏิทินหรือในปีระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง และ

๒) ค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้น จ่ายโดยหรือในนามของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแรกและ

๓) ค่าตอบแทนมิได้ตก เป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ซึ่งบุคคลผู้จ่ายค่าตอบแทนนั้นได้มีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

ตัวอย่างเช่น A เป็นบริษัทอยู่ในประเทศฝรั่งเศส มีสาขาอยู่ในประเทศไทย A ได้ส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยให้สาขาในประเทศไทยจ่ายเงินเดือนให้แก่พนักงานผู้นั้น ในนามของตนเอง และใช้คินให้แก่สาขา เมื่อวันที่ ๑๕๐ คือ วันที่พนักงานผู้นั้นเดินทางออกนอกประเทศไทย ตามตัวอย่างข้างต้น จะเห็นว่าพนักงานชาวฝรั่งเศสนั้น ไม่ได้เข้ามาในเมืองไทยเกินกว่า ๑๕๓ วัน และค่าตอบแทนแก่นักสาขาค่าจะจ่ายให้ก็ได้ทำในนามของสำนักงานใหญ่ และก็ได้รับการใช้คินในที่สุด จึงไม่เป็นภาระแก่สถานประกอบการที่เป็นสาขานั้นแต่อย่างใด เช่นนี้ถือได้ว่าพนักงานผู้นั้นไม่ตกอยู่ในบังคับที่ต้อง เสียภาษี ไทยซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ และสิงคโปร์^๖ สำหรับความตกลงกับสวีเดน^๗ นั้น ได้กำหนดข้อยกเว้นของข้อนี้ว่า ไม่ใช่บังคับแก่กำไร หรือค่าตอบแทนของนักแสดงสาธารณะ เช่นนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ นักดนตรี และนักกีฬา ส่วนความตกลงกับญี่ปุ่น^๘ ในส่วนที่เกี่ยวกับระยะเวลาตาม ๑) นั้น กำหนดไว้เพียง ๑๕๐ วัน และความตกลงกับเกาหลี^๙ ได้กำหนดเพิ่มเติมขึ้นมาอีกว่า แม้จะมีบทในกรณีตาม ก. ของข้อนี้—

^๑ ข้อ ๑๔ (๒) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๒ ข้อ ๑๔ (๒) ของความตกลงกับ เดนมาร์กฯ

^๓ ข้อ ๑๔ (๒) ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๔ ข้อ ๑๔ และ ๑๕ ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๕ ข้อ ๑๕ (๒) ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

^๖ ข้อ ๑๔ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๗ ข้อ ๑๓ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๘ ข้อ ๑๐ ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๙ ข้อ ๑๕ (๑) และ (๕) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

แล้วก็คือ เงินได้จากบริการส่วนบุคคลของนักแสดงสาธารณะ เช่นนักกีฬา นักดนตรี และนักแสดงละคร จากกิจกรรมของตนในฐานะ เช่นว่านั้น อาจจัดเก็บภาษีในรัฐ ผู้ทำสัญญาซึ่งได้มีการให้บริการนั้น ถ้าเงินได้ดังกล่าวนั้นเกินกว่า ๕๐ เหรียญอเมริกัน (หรือ เงินวอนเกาหลีหรือ เงินบาทในมูลค่า เท่ากับ เงินบาท) ของแต่ละวันที่เอกชนนั้น อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหลัง หรือจำนวนเงินได้รวมทั้งสิ้นเกินกว่า ๑,๕๐๐ เหรียญอเมริกัน (หรือ เงินวอนเกาหลีหรือ เงินบาทในมูลค่า เท่ากัน)

ข. ค่าตอบแทนการบริการของผู้ทำงานในเรือหรือกิจการค้า การจราจรระหว่างประเทศ ซึ่งดำเนินการโดยวิสาหกิจของรัฐใด จะเก็บภาษีได้ เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น

ซึ่งในเรื่องนี้ มีปัญหาว่าคำว่า "โคยวิสาหกิจของรัฐใด" นั้นหมายความว่าอย่างไร เมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่าหมายถึงกรณีที่รัฐใดเป็นผู้รับจดทะเบียนเรือ ก็ถือว่าเป็นบริษัทที่เป็นเจ้าของ เรือดังกล่าวอยู่ในรัฐที่รับจดทะเบียนไว้ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ นอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ สิงคโปร์^๖ และเกาหลี^๗

ข้อสังเกต

๑) สำหรับความตกลงกับฝรั่งเศสนั้น ได้กำหนดหลักในเรื่องนี้ โดยแยกออกเป็น ๒ กรณีคือ บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ในข้อ ๑๔ และบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระในข้อ ๑๕

^๑ ข้อ ๑๔ (๓) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๑๔ (๓) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๑๔ (๓) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๔ ข้อ ๑๕ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๑๕ (๓) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๑๔ (๓) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๗ ข้อ ๑๕ (๔) ของความตกลงกับเกาหลี

๒) ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดแยกกันไว้คนละข้อ ระหว่างบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ กับบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ดังเช่นในหลักตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "CECOT" และ "CM" รวมทั้งตามแบบความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับฝรั่งเศสมาแล้ว ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความและการปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของข้อบทแต่ละส่วน กล่าวคือ ในส่วนบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะยกเว้นภาษีให้กับคนชาติของประเทศหนึ่ง ที่มีเงินได้เกิดขึ้นในอีกประเทศหนึ่ง ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ และในส่วนบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้นภาษีแก่คนชาติของประเทศคู่สัญญาที่เข้ามาอยู่ในประเทศเพียงชั่วคราว เพื่อรับจ้างในอีกประเทศหนึ่ง ถ้ามีเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้แล้ว ประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้จะยกเว้นภาษีให้

๓.๑๑ ค่าป่วยการจากกรรมการ (Director's Fees)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า ค่าป่วยการของกรรมการ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งได้รับจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง ให้รัฐหลังเก็บภาษีได้ ซึ่งได้แก่ นอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ และสิงคโปร์^๖

^๑ ข้อ ๑๕ ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๑๕ ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับเยอรมัน

^๔ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๑๕ ของความตกลงกับสิงคโปร์

ในเรื่องนี้ มีปัญหาว่า สำหรับประเทศที่มีความตกลงกับประเทศไทย แต่ไม่ได้กำหนดหลักในข้อนี้ไว้ อันได้แก่สวีเดน ญี่ปุ่นและเกาหลี จะนำข้อบทที่ว่าด้วยบริการส่วนบุคคลมาใช้บังคับแทนได้หรือไม่ เมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่านำมาใช้บังคับแทนไม่ได้ ทั้งนี้เพราะการเป็นกรรมการนี้ เป็นการจ้างทำของของส่วนบริการส่วนบุคคลนั้น เป็นการจ้างแรงงาน ซึ่งเป็นคนละกรณีกัน

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะมีกำหนดไว้ด้วย เพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีนี้ และเพื่อให้เป็นไปตามแนวร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "ITM" รวมทั้งตามแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๓.๑๒ นักแสดงและนักกีฬา (Artistes and Athletes)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

๑) เงินใดที่นักแสดงสาธารณะของรัฐหนึ่ง เช่น นักแสดงภาพยนตร์ ละคร วิทยุ โทรทัศน์ นักดนตรีและนักกีฬา ที่ได้รับจากกิจกรรมของตนในอีกรัฐหนึ่ง รัฐหลังอาจเรียกเก็บภาษีได้ เว้นเสียแต่ว่านักแสดงสาธารณะหรือนักกีฬา เหล่านั้น เข้ามาประกอบกิจกรรมส่วนบุคคลของตนโดยได้รับการสนับสนุนจาก เงินทุนสาธารณะของรัฐแรกรวมตลอดถึงหน่วยงานรัฐบาลและองค์การที่ไม่ประสงค์จะหากำไรที่ได้รับ การรับรองคุณสมบัติตามกฎหมายของรัฐแรกแล้วนั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ และสิงคโปร์^๖

^๑ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๑๕ (๑) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๔ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๑๗ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๑๖ (๑) ของความตกลงกับสิงคโปร์

๒) ถ้าวิสาหกิจของรัฐหนึ่งจะมาจัดการให้บริการ ของนักแสดง สาธารณะกับอีกรัฐหนึ่ง รัฐหลังสามารถ เก็บภาษีจากกำไรที่ได้จากการจัดตั้งกลา วนั้นได้ เว้นแต่ว่าวิสาหกิจนั้นได้รับอุดหนุนส่วนใหญ่จาก เงินทุนสาธารณะของแรก ตลอดจนหน่วยงานรัฐบาล หรือ เว้นแต่ว่าวิสาหกิจนั้น เป็นองค์การที่สร้างขึ้นโดยมิได้มี จุดประสงค์ในการหากำไร ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ เยอรมัน^๑ ฝรั่งเศส^๒ เนเธอร์แลนด์^๓ และสิงคโปร์^๔

ข้อสังเกต

๑) ผลข้อนี้ทำให้นักแสดงของรัฐหนึ่ง ถ้าไปแสดงอีกรัฐหนึ่งต้อง เสียภาษีให้แก่รัฐหลัง แม้จะอยู่ในรัฐหลังไม่ถึง ๑๘๓ วัน ตามข้อ ๑๔ และ ๑๕ (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) เว้นแต่นักแสดง ผู้นั้นอยู่ในความอุปการะของรัฐมาลของรัฐแรก จึงจักอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษี

๒) ผลอีกประการหนึ่งของข้อนี้ ได้แก่การจัดการมหรสพหรือ การจัดให้บริการนักแสดงต้อง เสียภาษีในรัฐที่มีการแสดงด้วย แม้ว่าจะไม่มีสถาน ประกอบการถาวร หรือสถานประกอบการประจำในรัฐที่มีการแสดงก็ตามที่

๓) ข้อบทข้อนี้ในการทำความเข้าใจกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะ กำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้ครอบคลุมได้กว้างขวางขึ้น และเพื่อให้ เป็นไป ตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "บท" รวมทั้งตามแบบของความ ตกลงที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

^๑ ข้อ ๑๕ (๒) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๑๗ (๒) และ (๓) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๑๗ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๑๖ (๒) และ (๓) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

๓.๑๓ เงินบำนาญและเงินปี (Pensions and Annuities)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

๑) เงินบำนาญหรือค่าตอบแทนอื่น ซึ่งคล้ายคลึงกันเพื่อตอบแทนการทำงานในอดีต จะเก็บภาษีได้เฉพาะรัฐที่การจ่ายเงินนั้นเกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญูปุ่่น^๒ นอร์เวย์^๓ เดนมาร์ก^๔ เยอรมัน^๕ ฝรั่งเศส^๖ เนเธอร์แลนด์^๗ สิงคโปร์^๘ และเกาหลี^๙ แต่เฉพาะความตกลงกับสวีเดนและญูปุ่่นนั้น ได้กำหนดข้อยกเว้นเพิ่มขึ้นมาว่า บทของข้อนี้มิได้ใช้บังคับแก่ค่าจ้างหรือค่าตอบแทนในทำนองเดียวกัน ซึ่งจ่ายเกี่ยวเนื่องกับบริการที่ทำให้เกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจที่รัฐบาลของรัฐผู้ทำสัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งกระทำไปเพื่อแสวงหากำไร

๒) เงินบำนาญในข้อนี้หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายเป็นงวด เพื่อตอบแทนผลการทำงานในอดีต ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^{๑๐} เดนมาร์ก^{๑๑}

^๑ ข้อ ๑๒ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๘ ของความตกลงกับญูปุ่่นฯ

^๓ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๕ ข้อ ๑๔ (๑) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๖ ข้อ ๑๔ ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๗ ข้อ ๑๔ (๑) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๘ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๙ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับเกาหลีฯ

^{๑๐} ข้อ ๑๗ (๒) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^{๑๑} ข้อ ๑๗ (๒) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

เยอรมัน^๑ ฝรั่งเศส^๒ เนเธอร์แลนด์^๓ และสิงคโปร์^๔

ซึ่งในเรื่องนี้ มีปัญหาว่าคำว่า "บ้านนาถุ" จะหมายความรวมถึง "บ้านเห็นใจ" คัญหรือไม่ เมื่อพิจารณาคัญแล้ว จะเห็นว่าไม่รวมถึง เพราะบ้านเห็นใจไม่ใช่เงินที่จ่ายเป็นงวด แต่เป็นการจ่ายเพียงครั้งเดียว และอันที่จริงแล้ว กรณีตาม (๒) นี้ ไม่ต้องกำหนดไว้ก็ได้ เพราะคามกฎหมายไทยก็ได้ให้คำนิยามของคำว่า "บ้านนาถุ" นี้ ไว้แล้วว่า หมายถึง เงินที่จ่ายเป็นงวด ซึ่งก็มีความหมายเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ใน ความตกลง

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความเข้าใจความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะ กำหนดไว้ตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งคามแบบของความตกลงที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๓.๑๔ งานรัฐบาล (Governmental Functions)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

๑) เงินค่าตอบแทนและเงินบ้านนาถุที่รัฐบาลหรือราชการส่วนท้องถิ่นของรัฐหนึ่งจ่ายให้กับคนชาติของรัฐนั้น หรือให้กับบุคคลผู้ไม่ได้เป็นคนชาติของ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพื่อจุดประสงค์ในการปฏิบัติงานในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก

^๑ ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๒ ข้อ ๑๘ ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๓ ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๔ ข้อ ๑๗ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

ให้กับรัฐนั้น ให้ได้รับยกเว้นภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับนอร์เวย์^๑
เดนมาร์ก^๒ เยอรมัน^๓ ฝรั่งเศส^๔ เนเธอร์แลนด์^๕ สิงคโปร์^๖
และเกาหลี^๗

๒) ไม่ให้ใช้ความใน ๑) บังคับ ถ้า เป็นการตอบแทนบริการ
เกี่ยวกับธุรกิจที่รัฐหรือส่วนราชการดำเนินการ เกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งได้แก่
ความตกลงกับนอร์เวย์^๘ เดนมาร์ก^๙ เยอรมัน^{๑๐} ฝรั่งเศส^{๑๑}
เนเธอร์แลนด์^{๑๒} และสิงคโปร์^{๑๓}

^๑ ข้อ ๑๘ (๑) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๑๘ (๑) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๔ ข้อ ๑๘ (๑) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๕ ข้อ ๑๘ (๑) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๑๘ (๑) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๗ ข้อ ๑๘ ของความตกลงกับเกาหลี

^๘ ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๙ ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^{๑๐} ข้อ ๑๗ (๒) ของความตกลงกับเยอรมัน

^{๑๑} ข้อ ๑๗ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^{๑๒} ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^{๑๓} ข้อ ๑๘ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์

ซึ่งในเรื่องนี้ มีปัญหาว่า หากเป็นการจ่ายตอบแทนแก่รัฐวิสาหกิจ จะได้รับยกเว้นภาษีตาม ๑) หรือไม่ เมื่อพิจารณาตาม ๒) แล้ว จะเห็นว่าไม่ได้ เพราะรัฐวิสาหกิจ เป็นธุรกิจที่รัฐดำเนินการ เกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจ

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความเข้าใจกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดไว้ตามหลักข้างต้น ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจะให้ประเทศผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้เก็บภาษีแต่เพียงประเทศเดียว เท่านั้น โดยมีข้อยกเว้นบางประการ และถ้า เป็นเงินที่รัฐบาลจ่ายเกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจ เงินได้นั้นก็อยู่ในบังคับ เช่นเดียวกับเงินได้ที่เอกชนจ่าย ซึ่งก็เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว แต่สำหรับร่างความตกลงฉบับ "UN" นั้น ได้กำหนดเพิ่มเติมขึ้นอีกประการหนึ่ง คือในส่วนที่เกี่ยวกับ "การจ่ายเงินประกันสังคม" มารวมไว้ในข้อนี้ ซึ่งเป็นส่วนที่น่าจะพิจารณานำมาใช้ประโยชน์ตามความจำเป็นต่อไป

๓.๑๕ ศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย (Professors, Teachers and Reseachers)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

๑) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในหนึ่งที่ได้รับเชิญจากมหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาอื่นอันคล้ายคลึงกันของอีกหนึ่ง ให้ไปทำการสอนหรือวิจัยเป็นเวลาไม่เกิน ๒ ปี ให้ได้รับยกเว้นภาษีในหลังสำหรับเงินได้จากการสอนหรือวิจัยนั้น ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒ นอร์เวย์^๓ เดนมาร์ก^๔ เยอรมัน^๕

^๑ ข้อ ๑๘ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๑๑ ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๕ ข้อ ๑๘ ของความตกลงกับเยอรมันฯ

ฝรั่งเศส^๑ เนเธอร์แลนด์^๒ สิงคโปร์^๓ และเกาหลี^๔

๒) การวิจัยที่กล่าวถึงในข้อนี้ หมายถึงการวิจัยที่กระทำไป เพื่อประโยชน์โดยส่วนรวม (ทั่ว ๆ ไป) มิใช่เพื่อประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลบางคน หรือบางกลุ่ม เป็นสำคัญ ซึ่งได้แก่ความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์^๕ และเกาหลี^๖

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดให้เป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อจำกัดขอบเขตของการวิจัย โดยกำหนดยกเว้นภาษีให้เฉพาะการวิจัยที่กระทำไปเพื่อประโยชน์โดยส่วนรวมเท่านั้น ซึ่งก็เป็นไปตามแนวของความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว และสำหรับในข้อบ่งชี้นั้น รางความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" มิได้กำหนดไว้แต่อย่างใด

๓.๑๖ นักศึกษาและผู้ฝึกงาน (Students and Trainees)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า นักศึกษาและผู้ฝึกงานธุรกิจได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินที่ส่งให้ เป็นค่ากินอยู่ และค่าศึกษาหรือฝึกงาน และได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากบริการที่ทำเกี่ยวกับการศึกษา หรือฝึกงานหรือจำเป็นเพื่อการครองชีพของตน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ

^๑ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๒ ข้อ ๒๐ (๑) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๓ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๔ ข้อ ๑๖ (๑) ของความตกลงกับเกาหลี

^๕ ข้อ ๒๐ (๒) ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๖ ข้อ ๑๖ (๒) ของความตกลงกับเกาหลี

๑๑๘
ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะ
กำหนดให้เป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD"
และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบของความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ
มาแล้ว

๓.๑๓ เงินได้ซึ่งมิได้ระบุไว้โดยชัดแจ้ง (Income not Expressly
Mentioned)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า เงินได้ที่มีได้ระบุไว้ชัดแจ้งใน
ข้อก่อน ๆ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดได้รับให้เก็บภาษีได้ในรัฐที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น ซึ่งได้แก่
ความตกลงกับนอร์เวย์^๑ เดนมาร์ก^๒ ฝรั่งเศส^๓ และสิงคโปร์^๔

ข้อสังเกต ข้อบ่งชี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะ
กำหนดให้เป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ประเทศ
เจ้าของแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีเหล่านี้ และเพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความ
ตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแบบความตกลงที่ประเทศไทย
ได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๓.๑๔ หลักเกณฑ์ที่ใช้กับเงินได้ส่วนบุคคล (Rule Applicable to
Personal Income Articles)

ในความตกลงกับเกาหลี^๕ ได้มีข้อยกเว้นพิเศษกำหนดถึงหลักเกณฑ์
ที่ใช้กับเงินได้ส่วนบุคคลไว้ว่า เอกชนผู้ที่มีคุณสมบัติรับผลประโยชน์ตามบทของข้อ ๑๕

^๑ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๒ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๓ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๔ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๕ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับเกาหลี

ข้อ ๑๖ ข้อ ๑๗ และ ข้อ ๑๘ มากกว่าหนึ่งบท อาจเลือกใช้บทของข้อหนึ่งที่ได้
 คุณประโยชน์แก่ตนมากที่สุดได้ แต่ทว่าผู้นั้นจะต้องไม่มีสิทธิรับคุณประโยชน์ตามบทนั้น ๆ
 เกินกว่าหนึ่งข้อในระหว่างปีภาษีใด หรือรอบระยะเวลาภาษีใด ซึ่งเกาหลีเป็นเพียง
 ประเทศเดียวที่มีข้อบทเช่นนี้ ส่วนความตกลงกับประเทศอื่น ๆ นอกจากเกาหลีแล้ว
 ไม่ได้กำหนดเอาไว้ แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาถึงหลักของความตกลงแล้ว ก็ย่อม
 ถือได้ว่า หลักเกณฑ์ที่ใช้กับเงินได้ส่วนบุคคลก็เป็นหลักทั่วไปของความตกลงอยู่แล้ว
 ดังนั้น หากแม้จะกำหนดไว้หรือไม่ได้กำหนดไว้ก็มีผลเช่นเดียวกัน

ข้อสังเกต ข้อบทข้อนี้ จะกำหนดไว้หรือไม่ก็ได้ แต่ในการทำความตกลง
 กับประเทศอื่นต่อไป เห็นว่าไม่ควรจะกำหนดไว้ ทั้งนี้เพราะการกำหนดไว้จะทำให้หลัก
 ทั่วไปของความตกลงนี้ ซึ่งมุ่งจะให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีแต่ฝ่ายเดียวนั้น กลายเป็น
 การจำกัดประโยชน์ของผู้เสียภาษีลงไปอีก ซึ่งในข้อนี้ตามร่างความตกลงฉบับ "OECD"
 และฉบับ "BM" รวมทั้งตามแบบที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มากแล้ว
 นั้น ก็มีไว้กำหนดไว้

๔. การเก็บภาษีจากทุน (Taxation of Capital)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

- (๑) ทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ตามที่นิยามไว้ในวรรค ๒ ของข้อ ๖
 ให้เก็บภาษีได้ในรัฐที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่
- (๒) ทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์อื่น เป็นทรัพย์สินธุรกิจที่ใช้ในสถาน
 ประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ก็อาจเก็บภาษีได้ในรัฐที่สถานประกอบ
 การถาวรหรือฐานประกอบการประจำตั้งอยู่
- (๓) ทุนที่เป็นเรือ อากาศยาน ที่ใช้ในกิจการจราจรระหว่าง
 ประเทศของวิสาหกิจของรัฐหนึ่ง (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์อื่นใดที่ใช้ในการ
 ค่าเป็นกิจการเดินเรือ เดินอากาศ) ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐวิสาหกิจนั้น เป็นผู้
 มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น และ

๑๑๖

(๔) สำหรับองค์ประกอบของทุนอื่น ๆ ทั้งปวงของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้ว ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เท่านั้น

ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒ นอร์เวย์^๓ เดนมาร์ก^๔ เยอรมัน^๕ และเนเธอร์แลนด์^๖

ข้อสังเกต ข้อทศอนี้ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดให้เป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "๑๙๘๐" และตามแบบความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว ส่วนร่างความตกลงฉบับ "๒๐๓" นั้น มิได้กำหนดถึงหลักในเรื่องนี้ไว้ แต่มีข้อเสนอแนะว่า "ให้ปัญหาการเก็บภาษีจากทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์จากส่วนประกอบอื่น ๆ ของทุน ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาประเทศหนึ่ง เป็นเรื่องที่สองฝ่ายเจรจาตกลงกันเอง"

๕. การขจัดการเก็บภาษีซ้อน (Elimination of Double Taxation)

หัวใจสำคัญของความตกลง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอยู่ในขอบบทที่ว่าด้วย "การขจัดการเก็บภาษีซ้อน" นี้ การขจัดการเก็บภาษีซ้อนที่อยู่ในขอบข่ายขอบบทนี้ อาจกระทำได้ ๔ วิธีด้วยกัน^๗ คือ

^๑ ข้อ ๑๖ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๑๓ ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^๓ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๔ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๕ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๖ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๗ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, "วิเคราะห์สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศต่าง ๆ เฉพาะบทที่ว่าด้วยการขจัดการเก็บภาษีซ้อน", สรรพากรสารสิน ๒๖ (กันยายน - ตุลาคม ๒๕๒๒), หน้า ๗๓ - ๗๗.

๑) การใช้วิธีเครดิตเต็มที่ (Full Credit method) วิธีนี้

รัฐผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ยอมให้ถือภาษีที่เสียในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นเครดิตภาษีได้เต็มจำนวน

ตัวอย่างเช่น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R มีเงินได้อันเกิดจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทยและเสียภาษีในประเทศไทยไว้ ๑๐๐ บาท ประเทศ R ก็ยอมให้ภาษีที่เสียในประเทศไทยแล้วคือ ๑๐๐ บาทนี้ เป็นเครดิตภาษีได้เต็มจำนวนโดยไม่คำนึงว่า ภาระภาษีของเงินได้จำนวนนั้นในประเทศไทย จะเป็นเท่าใด

ซึ่งในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๔ ประเทศนั้น ไม่มีประเทศใดกำหนดให้ใช้วิธีนี้

๒) การใช้วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit method) วิธีนี้

รัฐผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ยอมให้ถือภาษีที่เสียในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นเครดิตภาษีได้ไม่เกินจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสียในรัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่ หากเงินได้นั้นเกิดในรัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่

ตัวอย่างเช่น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R มีเงินได้อันเกิดจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย และเสียภาษีในประเทศไทยไว้ ๑๐๐ บาท แต่เงินได้ประเภทและจำนวนเกี่ยวกันนี้หากเกิดในประเทศ R จะเสียภาษีเพียง ๒๐ บาทเท่านั้น ประเทศไทย ก็ยอมให้ถือภาษีที่เสียไปในประเทศไทยแล้วคือ ๑๐๐ บาทนี้ เป็นเครดิตภาษีในประเทศ R ได้เพียง ๒๐ บาทเท่านั้น

ซึ่งในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๔ ประเทศนั้น ประเทศที่กำหนดให้ใช้วิธีนี้ ได้แก่ สวีเดน^๑ สำหรับเงินได้ที่เป็นค่าสิทธิ

^๑ ข้อ ๔ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

ญี่ปุ่น^{๑๘} สำหรับเงินได้ทุกประเภท และนอกจากนั้นยังมีขยายเพิ่มเติมว่า การ เกรดิก
ภาษีในญี่ปุ่นสำหรับกรณีที่เป็นภาษีเงินปันผลนั้น ให้คำนึงถึงภาษีกำไรที่ได้ชำระไว้แล้ว
ในประเทศไทยด้วย ซึ่งการกำหนดให้คำนึงถึงภาษีกำไรในกรณีที่เป็นเงินปันผลนี้
เป็นเพราะความกฎหมายไทย ภาษีจากเงินปันผลมิได้ใช้หลัก (Imputation method)
การกำหนด เช่นนี้จะทำให้ภาษีเงินปันผลที่เสียในประเทศไทยได้รับการ เกรดิกในญี่ปุ่น
มากขึ้น เป็นการลดภาระภาษีของชาวญี่ปุ่นที่มาลงทุนในประเทศไทย นอร์เวย์และ
เดนมาร์ก^{๑๙} สำหรับเงินที่ได้จากการเดินเรือระหว่างประเทศและเงินได้ที่เป็น
ค่าสิทธิหรือเงินได้จากการจำหน่ายสิทธิ เยอรมัน^{๒๐} สำหรับเงินได้จากการเดินเรือ
เงินปันผลที่เก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ในอัตรา ๒๐ % และสูงกว่า คอกเบียเงินได้
จากการขายสิทธิ กำไรของวิสาหกิจที่จัดการแสดง กำไรของลูกจ้างรัฐบาลที่
เป็น local staff และบ้านนาญ ฝรั่งเศส^{๒๑} สำหรับเงินได้จากการเดินเรือ
ระหว่างประเทศ เงินปันผล คอกเบีย ค่าสิทธิ ค่าช่วยการจากรรรมการ และเงินได้
จากการแสดงและการกีฬา เนเธอร์แลนด์^{๒๒} สำหรับเงินได้ที่เป็นเงินได้จากการ
เดินเรือ เงินปันผล คอกเบีย ค่าสิทธิและบ้านนาญและเงินปี สิงคโปร์^{๒๓} สำหรับ
เงินได้ทุกประเภทยกเว้นเงินได้ที่เป็นเงินปันผล และ เกาหลี^{๒๔} สำหรับเงินได้ทั่วไป

^{๑๘} ข้อ ๑๘ ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

^{๑๙} ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ และ เดนมาร์กฯ

^{๒๐} ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^{๒๑} ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^{๒๒} ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^{๒๓} ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^{๒๔} ข้อ ๓ ของความตกลงกับเกาหลีฯ

๓) วิธีการยกเว้นเต็มที่ (Full exemption method) วิธีนี้
รัฐผู้เสียภาษีมักยื่นที่อยู่ยกเว้นเงินได้ ซึ่งได้เสียภาษีแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ออกจาก
ฐานภาษีของตนโดยไม่มีเงื่อนไข

ตัวอย่างเช่น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R มีรายได้จากแหล่งในประเทศไทย
เป็นเงิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท และเสียภาษีในประเทศไทยไว้ ๑๐๐,๐๐๐ บาท
ประเทศ H ก็จะต้องเงินได้ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งได้เสียภาษีในประเทศไทยไว้แล้วนั้น
เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศ R คือเงินจำนวน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ไม่ต้อง
รวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ซึ่งในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๘ ประเทศนั้น
ไม่มีประเทศใดกำหนดให้ใช้วิธีนี้

๔) วิธีการยกเว้นและก้าวหน้า (Exemption with progression)
วิธีนี้ รัฐผู้เสียภาษีมักยื่นที่อยู่ยกเว้นเงินได้ ซึ่งเสียภาษีแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ออกจาก
ฐานภาษีของตนอย่างมีเงื่อนไข กล่าวคือ รัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่ยอมยกเว้นภาษีให้
สำหรับเงินได้ส่วนนั้น แต่กำหนดว่า การคำนวณภาษีของรัฐของตนจะต้องรวมเงินได้
ซึ่งได้เสียภาษีแล้วในรัฐแหล่งเงินได้เข้าไว้ด้วย เพื่อประโยชน์แห่งการกำหนดอัตรา
ภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal tax rate)

ตัวอย่างเช่น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ H มีเงินได้ในประเทศไทย
๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท และได้เสียภาษีในประเทศไทยไว้ ๑๐๐,๐๐๐ บาท เงินได้จำนวน
๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทนี้ ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศ H แต่เวลาคำนวณภาษีในประเทศ R
จะต้องเอาเงิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทนี้ไปรวมด้วย เพื่อกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้กับเงินได้
ที่เกิดขึ้นในประเทศ H ของผู้เสียภาษีคนนั้น

ซึ่งในความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง ๘ ประเทศนั้น
ประเทศที่กำหนดให้ใช้วิธีนี้ได้แก่ สวีเดน^๑ สำหรับกรณีเงินได้ทั่วไป นอร์เวย์

^๑ ข้อ ๑๗ ของความตกลงกับสวีเดน

และ เคนมาร์ค^๑ สำหรับเงินใต้ทั่วไป เยอรมัน^๒ สำหรับเงินใต้ทั่วไป
 ฝรั่งเศส^๓ สำหรับเงินใต้ทั่วไป เนเธอร์แลนด์^๔ สำหรับเงินใต้ที่เป็น
 เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ กำไรจากการประกอบธุรกิจ เงินปันผลที่เก็บภาษีแบบ
 กำไร เพราะมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ คอกเบี้ยที่เก็บแบบ
 กำไร เพราะมีสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ ค่าสิทธิที่เก็บภาษีแบบ
 กำไร เพราะมีสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ ผลได้จากทุน บริการ
 ส่วนบุคคล ค่าพยาบาลการรวมการ เงินได้จากการทำงานรัฐบาล และทุนและ
 สิ่งไป^๕ สำหรับเงินปันผล ซึ่งในกรณีที่เป็นเงินปันผลนั้น ฝ่ายสิ่งไปใช้
 วิธีการยกเว้นและก้าวหน้า ส่วนฝ่ายไทยใช้วิธีการเครดิตธรรมดาโดยมีเงื่อนไขว่า
 ให้คำนึงถึงภาษีกำไรที่จ่ายแล้วในประเทศไทยด้วย การที่สิ่งไปยกเว้นภาษีที่เก็บ
 จากเงินปันผลที่ได้รับในประเทศไทยนั้น เท่ากับ เป็นการส่งเสริมให้คนไทยไปลงทุน
 ในสิ่งไป

ข้อสังเกต จากที่ได้วิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดภาษีซ้อนข้างต้น จะเห็นว่า
 ในบรรดา ๘ ประเทศนี้ ทุกประเทศได้มีการใช้วิธีจัดภาษีซ้อนแบบเครดิตธรรมดา
 ด้วยกันทั้งนั้น และถ้าไม่ใช้วิธีเครดิตธรรมดา เพียงวิธีเดียวก็ใช้วิธีเครดิตธรรมดา
 ร่วมกับวิธียกเว้นและก้าวหน้า ซึ่งก็เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD"

^๑ ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับนอร์เวย์ และ เคนมาร์ค

^๒ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับเยอรมัน

^๓ ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๔ ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๕ ข้อ ๒๓ ของความตกลงกับสิ่งไป

และฉบับ "UN" ที่ไคว่างหลักเกณฑ์เอาไว้ ผิดแต่ว่าในร่างความตกลงทั้งสองฉบับนี้ แยกวิธี เกร็ดคิดและวิธียกเว้นไว้คนละข้อกัน เท่านั้น และสำหรับในข้อที่ว่าด้วยการชดเชยภาษีซ้อนนี้ ทั้งที่เคยกล่าวไว้ในบทข้างต้นแล้วว่า ยังมีเรื่องที่เกี่ยวข้อง เนื่องกับวิธีการชดเชยภาษีซ้อนอีก เรื่องหนึ่งคือ มาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparing ซึ่งประเทศไทย ถือเป็น เรื่องสำคัญมาก เพราะหากไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing นี้แล้ว ความตกลงภาษีซ้อนก็มิจะทำให้ประเทศไทย เสียเปรียบ เพราะนอกจากจะทำให้เก็บภาษีได้ข้อยกแล้ว มาตรการในการส่งเสริมการลงทุนก็จะไม่บรรลุผลด้วยนั้น จะได้วิเคราะห์ถึงผลที่ประเทศไทยได้รับจากมาตรการ เกี่ยวกับ Tax Sparing นี้ในบทต่อไป

๖. บทพิเศษแห่งความตกลง (Special Provisions of the Agreement)

๖.๑ การไม่เลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) คนชาติและสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจของ รัฐหนึ่ง จะต้องได้รับการปฏิบัติในทางภาษีอากรในอีกรัฐหนึ่ง โดยไม่เสียเปรียบ กว่าคนชาติและวิสาหกิจของรัฐหลังในภาวะการณเช่นเดียวกัน และ

(๒) บุคคลคนเดียวกันหรือหลายคนของรัฐหนึ่ง ซึ่งเป็น เจ้าของหรือควบคุมทุนทั้งหมด หรือบางส่วนในวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่ถูก บังคับให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎเกณฑ์ใด ๆ ในรัฐหลัง ให้ชำระภาษีหรือรับภาระภาษี มากกว่าวิสาหกิจอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันที่บุคคลผู้ซึ่ง เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหลังได้ดำเนินการ ซึ่งในเรื่องนี้ ได้แก่ความตกลงกับทุกประเทศ

ข้อสังเกต ความตกลงข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควร กำหนดไว้ความหลักข้างต้น พร้อมทั้งนิยามคำว่า "คนชาติ" และ "ภาษีอากร" เอาไว้ ให้ชัดเจน เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มาแล้ว

๖.๒ วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในแต่ละรัฐ อาจยื่นเรื่องราวต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของตนในเมื่อพิจารณาเห็นว่า รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐปฏิบัติขัดกับความตกลงนี้ และ

(๒) เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองอาจทำความตกลงเพื่อแก้ไขข้อสงสัยใด ๆ ตามความตกลงนี้ได้ และอาจหารือกันเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนในกรณีใด ๆ ที่มีได้บัญญัติไว้ในความตกลงนี้

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้แก้ความตกลงกับทุกประเทศ แต่เฉพาะความตกลงกับญี่ปุ่น^๑ กำหนดเพิ่มเติมอีกว่า บทนี้จะต้องไม่ถือว่า เป็นการคัดหนทางของรัฐผู้ทำสัญญาที่จะระงับข้อพิพาทใด ๆ ที่เกิดขึ้นตามความตกลงนี้ โดยการเจรจาทางทูต

ข้อสังเกต ความตกลงฉบับนี้ ตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" นั้น กำหนดเพิ่มเติมจากหลักใน (๑) อีกว่า "กรณีนี้ต้องให้แล้วเสร็จสิ้นลงภายในเวลา ๓ ปี จากคำบอกกล่าวครั้งแรกของการกระทำที่มีผลในการทางภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามบทบังคับในความตกลงนี้" ซึ่งก็เป็นผลดีเพราะทำให้วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันมีกำหนดเวลาเสร็จสิ้น และหลักที่กำหนดเพิ่มขึ้นนี้ตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "BM" ไม่ได้กำหนดไว้ แต่ไปกำหนดเพิ่มไว้ในตอนท้ายของข้อว่า "ให้ใช้บังคับวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันในส่วนที่เกี่ยวข้อง เนื่องกับการกระทำตามข้อ ๗, ๘, ๑๑, ๒๒ และ ๒๓ ด้วย" ซึ่งก็คือกำไรจากธุรกิจ วิสาหกิจในเครือเดียวกัน คอกเบียร์ ทุน และวิธีจัดการเก็บภาษีซ้อนทั้งวิธียกเว้นและวิธีเครดิต

^๑ ข้อ ๑๗ (๑) ของความตกลงกับญี่ปุ่นฯ

ดังนั้น ความตกลงข้อนี้ นอกจากที่จะกำหนดหลักทั่วไปตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งก็เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามแนวที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ก็ควรที่จะพิจารณาถึงหลักที่ร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" ได้กำหนดเพิ่มขึ้นนั้น ในการทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ ต่อไปด้วย

๖.๓ การแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองแลกเปลี่ยนข้อมูลอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามความตกลงนี้ โดยให้ถือเป็นความลับ ทั้งนี้เท่าที่ไม่ขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติการบริหารของรัฐตน และ

(๒) การแลกเปลี่ยนข้อมูลจะต้องไม่เป็นการบังคับให้รัฐใดรัฐหนึ่ง เปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อมูลอื่นใด ซึ่งถ้าเปิดเผยแล้วจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน

ซึ่งในเรื่องนี้ ได้ทำความตกลงกับทุกประเทศ

ข้อสังเกต ความตกลงข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรเป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว

๖.๔ การช่วยเหลือในการจัดเก็บ (Assistance in Collection)

ความตกลงในข้อนี้กำหนดไว้ว่า

(๑) รัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐจะต้องพยายามจัดเก็บภาษีใด ๆ ซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งตั้งบังคับ เพื่อประกันว่าช้อยกเว้น หรือการลดอัตราภาษีใด ๆ ที่รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งยอมให้ความยกเว้นตกลงนี้ จะไม่ตกเป็นคุณประโยชน์แก่บุคคลที่มีได้มีสิทธิรับคุณประโยชน์นั้น รัฐผู้ทำสัญญารัฐที่ดำเนินการจัดเก็บภาษี เช่นว่านั้น จะต้องรับผิดชอบในเงินที่เก็บมาต่อรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และ

(๒) ไม่ว่ากรณีใด ๆ ไม่ให้แปลความในบทของข้อนี้ เป็นการตั้งข้อ
ผูกพันบังคับรัฐผู้ทำสัญญา หนึ่งรัฐใดให้คำ เป็นมาตรการ การันบริหารที่ขัดกับข้อบังคับ
และวิธีปฏิบัติของรัฐผู้ทำสัญญาที่พยายามจัด เก็บภาษีนั้น หรืออัน เป็นการขัดต่อความ
สงบเรียบร้อยของประชาชนของรัฐนั้น

ซึ่งความตกลงในข้อนี้ นั้น มีกำหนดไว้ในความตกลงกับ เกาหลี^๑ เพียง
ประเทศเดียว เท่านั้น ประเทศอื่น ๆ ไม่มีกำหนดไว้แต่อย่างใด

ข้อสังเกต ความตกลงในข้อนี้ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป
จะกำหนดไว้หรือไม่ ย่อมแล้วแต่ความสะดวกและความต้องการของรัฐที่เป็นคู่สัญญาจะ
เรียกร้องหรือต้องการ เพราะไม่ใช่ปัญหาสำคัญแต่อย่างใด เป็นเพียงการแสดงถึงความ
ร่วมมือ ซึ่งกันและกัน เพื่อจะช่วยให้ความตกลงภาษีข้อนี้บรรลุผลอย่างดียิ่งขึ้น เท่านั้น
และตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "BIT" ก็มีได้กำหนดถึง
หลักในข้อนี้ไว้แต่อย่างใด

๒.๕ การจำกัดการผ่อนผัน (Limitation of Relief)

ความตกลงในข้อนี้ กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่เงินได้ได้รับการผ่อนผัน
จากภาษีในรัฐหนึ่งตามบทหนึ่งบทใดของความตกลงนี้ และตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่
ในอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับรายได้ดังกล่าว บุคคลจะต้องเสียภาษีตามเกณฑ์
จำนวนเงินได้ ซึ่งได้ส่งไปหรือได้รับในอีกรัฐหนึ่ง และไม่ใช่ตามเกณฑ์เงินได้นั้นเต็ม
จำนวน การผ่อนผัน ซึ่งยอมให้ทำได้ตามความตกลงนี้ในรัฐแรก ให้ใช้ได้เฉพาะ
แก่จำนวนเงินได้เท่าที่ได้อส่งไป หรือได้รับในอีกรัฐหนึ่ง เท่านั้น

ซึ่งความตกลงในข้อนี้ นั้น มีกำหนดไว้ในความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์^๒
และความตกลงกับสิงคโปร์^๓ เพียงสองประเทศ เท่านั้น

^๑ ข้อ ๒๔ ของความตกลงกับเกาหลี

^๒ ข้อ ๒๔ ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์

^๓ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับสิงคโปร์

๑๒๕

ข้อสังเกต ความตกลงนี้^๑ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป จะกำหนดไว้หรือไม่ก็ย่อมทำได้ เช่นเดียวกับเหตุผลในข้อ ๒.๔ ที่กล่าวแล้ว และตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และ "UN" ก็มีใ้กำหนดถึงหลักนี้^๑ ไปได้แต่อย่างใด

๒.๖ เจ้าหน้าที่ทางทูตและกงสุล (Diplomatic and Consular Officials)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดไว้ว่า ความตกลงนี้จะไม่กระทบกระเทือนถึง เอกสิทธิ์ทางภาษีอากร ซึ่งเจ้าหน้าที่ทางการทูตหรือกงสุลมีอยู่ตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามความตกลงพิเศษทั้งหลาย

ซึ่งในบรรดาความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ได้กำหนดไว้ เช่นเกี่ยวกับหลักข้างต้นทุกประการ ยกเว้นเพียงประเทศเดียวคือ สวีเดน ที่ไม่ได้กำหนดหลักการในเรื่องไว้เลย ส่วนฝรั่งเศสนั้น^๑ นอกจากที่ได้กำหนดไว้ เช่นเกี่ยวกับหลักข้างต้นนั้นแล้ว ยังได้กำหนดเพิ่มขึ้นอีกคือ ความตกลงนี้ให้ใช้บังคับแก่องค์การระหว่างประเทศ องค์กร หรือเจ้าหน้าที่องค์การดังกล่าว และแก่บุคคล ซึ่งเป็นสมาชิกของคณะทูตหรือกงสุลของรัฐที่สาม ซึ่งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา^๑ รัฐหนึ่ง และมิได้ถือว่า เป็นผู้นับถือนที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา^๑ รัฐใด ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้

ข้อสังเกต ความตกลงข้อนี้ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดให้เป็นไปตามหลักข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" รวมทั้งตามที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่มากแล้ว โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ

^๑ ข้อ ๒๗ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

๖.๗ การขยายการไร้ซึ่งคัมแกอาณาเขต (Territorial Extension)
ความตกลงในข้อนี้ กำหนดไว้ว่า

(๑) ความตกลงนี้ อาจขยายการไร้ซึ่งกับทางอาณาเขตได้ และจะมีผลบังคับใช้จากวันที่ และภายใต้การเปลี่ยนแปลงและเงื่อนไขต่าง ๆ รวมทั้งเงื่อนไขว่าด้วยการ เลิกไร้ซึ่งคัม ซึ่งกำหนดและตกลงกันระหว่างรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ในหนังสือ ซึ่งจะแลกเปลี่ยนกันโดยทางการทูต หรือโดยวิธีการอื่นใด ตามกระบวนการทางรัฐธรรมนูญของรัฐนั้น ๆ และ

(๒) เว้นไว้แต่จะตกลงกันเป็นอย่างอื่น โดยรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ การเลิกไร้ซึ่งคัมความตกลงโดยรัฐหนึ่งตามข้อ ๓๐ ให้เป็นการ เลิกไร้ซึ่งคัมความตกลงตามวิธีการ ซึ่งระบุไว้แก่อณาเขตใด ๆ ซึ่งความตกลงนี้ให้ขยายการไร้ซึ่งคัมไปถึงตามข้อนี้ด้วย

ซึ่งความตกลงในข้อนี้ มีกำหนดไว้ในความตกลงกับ เคนมาร์ค^๑ เยอรมัน^๒ ฝรั่งเศส^๓ และ เนเธอร์แลนด์

ข้อสังเกต ความตกลงในข้อนี้ ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป จะกำหนดไว้หรือไม่ บอมาแล้วแต่ความจำเป็นและความต้องการของรัฐที่เป็นคู่สัญญา จะจำเป็นและเรียกร้อง เพราะไม่มีปัญหาสำคัญสำหรับทุกรัฐ เป็นเพียงความจำเป็นของแต่ละรัฐ เพื่อที่จะช่วยให้ความตกลงภาษข้อนี้มีผลลุลอยอย่างดียิ่งขึ้น เท่านั้น

^๑ ข้อ ๕ ของความตกลงกับ เคนมาร์คฯ

^๒ ข้อ ๕ ของความตกลงกับ เยอรมันฯ

^๓ ข้อ ๕ ของความตกลงกับ ฝรั่งเศสฯ

^๔ ข้อ ๕ ของความตกลงกับ เนเธอร์แลนด์ฯ

และตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" ก็มีกำหนดไว้ เช่นเดียวกัน แต่ตาม
แนวของร่างความตกลงฉบับ "UN" ไม่มีกำหนดไว้

๘. บทสุดท้ายแห่งความตกลง (Final Provision of the Agreement)

๘.๑ การเริ่มบังคับใช้ (Entry into Force)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

(๑) ความตกลงนี้จะมีผลใช้บังคับหลังจากวันที่ได้มีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกัน และจะมีผลใช้บังคับกับเงินใด ๆ หนึ่งปีปฏิทินหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังจากวันแรกของเดือนมกราคมของปีปฏิทินที่ได้มีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกัน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ญี่ปุ่น^๒ นอร์เวย์^๓ เดนมาร์ก^๔ เยอรมัน^๕ ฝรั่งเศส^๖ ใช้บังคับกับเกาะนอร์ฟอล์ก^๗ ที่จ่ายเนเธอร์แลนด์^๘ สิงคโปร์^๘ และเกาหลี^๙

^๑ ข้อ ๒๑ ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๓ ข้อ ๒๕ (๒) (ก) ของความตกลงกับนอร์เวย์

^๔ ข้อ ๒๕ (๒) (ก) ของความตกลงกับเดนมาร์ก

^๕ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับเยอรมัน

^๖ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศส

^๗ ข้อ ๓๐ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์

^๘ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๙ ข้อ ๒๖ (๒) ของความตกลงกับเกาหลี

(๒) สำหรับภาษีที่เก็บจากทุนก็จะมีผลสำหรับ เงินที่จ่ายในหรือหลังจากวันแรกของ เดือนมกราคมของปีปฏิทินที่ได้มีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกัน ซึ่งได้แก่ความตกลงกับสวีเดน^๑ ไซบิงค์กับภาษีนารุงทองที่ นอร์เวย์^๒ เดนมาร์ค^๓ เยอรมัน^๔ ฝรั่งเศส^๕ ไซบิงค์กับภาษีสอื่น ๆ เนเธอร์แลนด์^๖ สิงคโปร์^๗ และเกาหลี^๘

ซึ่งในเรื่องนี้ สำหรับความตกลงกับนอร์เวย์ เยอรมันและเกาหลี ได้กำหนดวันที่มีผลไซบิงค์เมื่อครบ ๓๐ วัน (หรือ ๑ เดือน) หลังจากวันที่ได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสาร

ข้อสังเกต ความตกลงข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป ควรจะกำหนดหลักในเรื่องการ เริ่มไซบิงค์ให้ เป็นไปตามแนวที่ประเทศไทยได้เคยตกลงกับประเทศอื่นๆ มาแล้ว ซึ่งแม้จะแตกต่างกันอยู่บ้างตรงที่วันที่มีผลการไซบิงค์นั้น โดยบางประเทศให้ไซบิงค์เมื่อครบ ๓๐ วัน (หรือ ๑ เดือน) นับจากวันที่ได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสาร ก็ไม่ใช่ปัญหาสำคัญแต่อย่างใด เป็นเรื่องที่รัฐคู่สัญญาจะทำความตกลงกันเอง โดยอาศัยความสะดวกและปฏิบัติได้ง่ายเป็นหลัก และตามแนวของร่าง

^๑ ข้อ ๒๐ ของความตกลงกับสวีเดนฯ

^๒ ข้อ ๒๕ (๒) (ข) ของความตกลงกับนอร์เวย์ฯ

^๓ ข้อ ๒๕ (๒) (ข) ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๔ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๕ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๖ ข้อ ๓๐ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ

^๗ ข้อ ๒๕ (๒) ของความตกลงกับสิงคโปร์ฯ

^๘ ข้อ ๒๖ (๒) ของความตกลงกับเกาหลีฯ

ความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "WTO" ก็มีไว้กำหนดลงไปให้แน่ชัด งบพลอย
ไว้ เป็นหน้าที่ของรัฐคู่สัญญา ในการที่จะตกลงกันเอง

๗.๒ การเลิกใช้ (Termination)

โดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า

ความตกลงนี้จะมีผลใช้บังคับตลอดไป จนกว่าฝ่ายใดจะบอกเลิก
ตามวิธีการที่กำหนด และเมื่อมีกรบอกเลิกตามวิธีการที่กำหนดแล้ว ให้เลิกใช้บังคับ
ตามเงื่อนไขดังนี้

(๑) สำหรับภาษีที่เสียจากเงินได้ ในปีปฏิทิน หรือรอบระยะเวลา
บัญชีที่ เริ่มต้นในหรือหลังจากวันแรกของ เดือนมกราคมของปีปฏิทินถัดจากปีที่มีการ
ยื่นคำบอกกล่าวการ เลิกใช้ และ

(๒) สำหรับภาษีที่เก็บจากทุนก็ เป็นไปตามเงื่อนไข เช่นเดียว
กันกับ (๑)

ซึ่งในเรื่องนี้ ใกล้เคียงความตกลงกับสวีเดน^๑ โดยกำหนดวิธีการบอกเลิก
คือ การบอกเลิกนั้นต้องกระทำก่อนวันที่ ๓๐ มิถุนายนของปีปฏิทินใดก็ได้^๒ แต่ต้องไม่เกิน
ปี ค.ศ. ๑๙๖๕ (พ.ศ. ๒๕๐๘) ญี่ปุ่น^๓ สิงคโปร์^๔ เกาหลี^๕ โดย
กำหนดวิธีการบอกเลิกคือ การบอกเลิกต้องกระทำก่อนวันที่ ๓๐ มิถุนายนของปีปฏิทิน
ใด ๆ ภายหลังจากระยะเวลา ๕ ปี นับแต่วันที่ความตกลงนี้เริ่มใช้บังคับ นอร์เวย์^๕

^๑ ข้อ ๒๒ ของความตกลงกับสวีเดน

^๒ ข้อ ๒๘ (๓) ของความตกลงกับญี่ปุ่น

^๓ ข้อ ๒๘ ของความตกลงกับสิงคโปร์

^๔ ข้อ ๒๖ (๓) ของความตกลงกับเกาหลี

^๕ ข้อ ๒๘ ของความตกลงกับนอร์เวย์

เดนมาร์ก^๑ โดยกำหนดวิธีการบอกเลิกคือ โดยบอกกล่าวการเลิกอย่างน้อย ๒ เดือน ก่อนสิ้นปีปฏิทินหลังจากปี ค.ศ. ๑๙๖๕ (พ.ศ. ๒๕๑๒) เยอรมัน^๒ โดยกำหนดวิธีการบอกเลิกคือ การบอกเลิกต้องกระทำก่อนวันที่ ๓๐ มิถุนายนของปีปฏิทินใด ๆ ภายหลังจากระยะเวลา ๓ ปี นับแต่วันที่ความตกลงนี้มีผลใช้บังคับ ฝรั่งเศส^๓ โดยกำหนดวิธีการบอกเลิกคือ หลังจากระยะเวลา ๕ ปี นับแต่วันที่ความตกลงนี้เริ่มมีผลใช้บังคับโดยบอกกล่าวการเลิกก่อนวันที่ ๑ กรกฎาคมของปีปฏิทิน และเนเธอร์แลนด์^๔ โดยกำหนดวิธีการบอกเลิกคือ โดยแจ้งการบอกเลิกโดยทางการทูตอย่างน้อย ๒ เดือนก่อนสิ้นปีปฏิทิน ภายหลังจากกำหนดเวลา ๕ ปี นับแต่วันที่ความตกลงนี้ใช้บังคับ

ข้อสังเกต ความตกลงข้อนี้ในการทำความตกลงกับประเทศอื่นต่อไป จะกำหนดวิธีการบอกเลิกอย่างไรก็ได้ ตามแนวที่ประเทศไทยได้เคยตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว แต่ตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" กำหนดว่า โดยให้คำบอกกล่าวการเลิกใช้อย่างน้อย ๒ เดือน ก่อนวันสุดท้ายของปีปฏิทิน ส่วนจะภายหลังกี่ปีนั้น ก็สุดแล้วแต่รัฐคู่สัญญาจะตกลงกันเอง และส่วนเงื่อนไขในการเลิกใช้บังคับก็เช่นเดียวกัน ควรจะกำหนดตามแนวที่ประเทศไทยได้เคยตกลงกับประเทศอื่น ๆ มาแล้ว เพราะตามแนวของร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" ก็มีได้กำหนดไว้ให้ชัด แต่ปล่อยให้ เป็นหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาที่จะทำความตกลงกันเอง เช่นเดียวกัน

^๑ ข้อ ๓๐ ของความตกลงกับเดนมาร์กฯ

^๒ ข้อ ๓๐ ของความตกลงกับเยอรมันฯ

^๓ ข้อ ๓๐ ของความตกลงกับฝรั่งเศสฯ

^๔ ข้อ ๓๑ ของความตกลงกับเนเธอร์แลนด์ฯ