



Chulalongkorn University
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การยกเลิกข้อบทเกี่ยวกับการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การ
เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา : ข้อพิจารณาสำหรับประเทศไทย

นางสาวนฤมล พุ่มเมือง

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



Chulalongkorn University
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ABOLISHMENT OF THE INDEPENDENT PERSONAL SERVICES PROVISION IN ACCORDANCE
WITH ORGNIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT
MODEL CONVENTION : PROPOSALS OF THAILAND

Miss Naruemon Poommuang

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การยกเลิกข้อบทเกี่ยวกับการบริการส่วนบุคคลที่เป็น
อิสระตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความ
ร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา : ข้อพิจารณา
สำหรับประเทศไทย

โดย

นางสาวนฤมล พุ่มเมือง

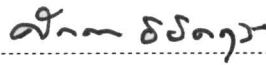
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

รองศาสตราจารย์ ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ



คณบดีคณะนิติศาสตร์

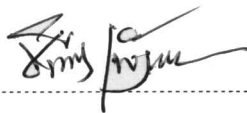
(รองศาสตราจารย์ ดร. คักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)



อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(รองศาสตราจารย์ ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย)



กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ ดร.พล วีระคุปต์)



กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ พิภพ วีระพงษ์)

นฤมล พุ่มเมือง : การยกเลิกข้อบทเกี่ยวกับการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญา
 ดันแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา : ข้อพิจารณาสำหรับประเทศ
 ไทย (ABOLISHMENT OF THE INDEPENDENT PERSONAL SERVICES PROVISION IN
 ACCORDANCE WITH ORGNIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND
 DEVELOPMENT MODEL CONVENTION : PROPOSALS OF THAILAND)
 อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, 139 หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยให้
 เก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน ตามอนุสัญญาดันแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทาง
 เศรษฐกิจและการพัฒนา เพื่อวิเคราะห์เป็นแนวทางการปรับใช้สำหรับประเทศไทย

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นการเก็บภาษีจากการให้บริการที่เป็นการใช้
 กำลังกายกำลังสมอง สติปัญญา ความเชี่ยวชาญพิเศษในการรับจ้างทำงานเป็นหลัก ซึ่งก่อนการ
 ยกเลิกข้อบทในปี ค.ศ. 2000 นั้นอนุสัญญาดันแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ
 และการพัฒนา กำหนดให้เก็บภาษีโดยเก็บจากเงินได้ที่ได้รับสืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำ
 เพียงประการเดียว แต่สำหรับอนุสัญญาดันแบบขององค์การสหประชาชาติได้กำหนดเงื่อนไขการ
 เก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม ได้แก่ เงื่อนไขในการที่ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ครบตาม
 ระยะเวลาที่กำหนดไว้ หรือเงื่อนไขให้จัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หากเงินได้ที่ผู้ให้บริการ
 ได้รับตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

สำหรับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจากับประเทศต่างๆ
 นิยมใช้ตามอนุสัญญาดันแบบขององค์การสหประชาชาติซึ่งเอื้อให้ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่ง
 เงินได้ที่มีการนำค่าบริการส่วนบุคคลได้รับประโยชน์จากการเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้ให้บริการส่วน
 บุคคล หากประเทศไทยยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและใช้บังคับเก็บภาษีตามข้อ
 บทเรื่องกำไรธุรกิจแทน แม้จะไม่กระทบต่อหลักการแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบ
 วิชาชีพอิสระและกำไรธุรกิจ แต่อาจส่งผลให้ไม่สามารถเก็บภาษีจากการที่ผู้ให้บริการอยู่ในประเทศ
 ไทยครบตามระยะเวลาเดิมที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บ และไม่สามารถ
 เก็บภาษีได้หากเงินได้ที่ผู้ให้บริการได้รับตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

สาขาวิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่อนิสิต นฤมล พุ่มเมือง
 ปีการศึกษา 2552 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย

4986245634 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : ABOLISHMENT OF THE INDEPENDENT PERSONAL SERVICES PROVISION / INDEPENDENT PERSONAL SERVICES / BUSINESS PROFITS / FIXED BASE

NARUEMON POOMMUANG : ABOLISHMENT OF THE INDEPENDENT PERSONAL SERVICES PROVISION IN ACCORDANCE WITH ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT MODEL CONVENTION : PROPOSALS OF THAILAND. THESIS ADVISOR : ASSOC. PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 139 pp.

The objects of this thesis are to study the abolishment of the Independent Personal Services Provision and the replacement of which with Business Profits Provision as developed under the Organization for Economic Co-operation and Development model convention and to analyze the appropriateness in applying the development in Thailand.

The Independent Personal Services Provision imposes tax on income arising from the rendering of services from intellect, skills and specialization. Prior to the abolishment in 2000 A.D., the Organization for Economic Co-operation Development model convention imposed taxes on income attributable to the fixed base. However, the United Nations Model Convention determined additional conditions where the source country is entitled to collect tax, i.e. when the service provider stayed in the source country for a specified period or where the income derived by the service provider was borne by a permanent establishment situated in the source country.

Thailand prefers to follow the United Nations Model Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion, which renders advantages to Thailand for imposing tax on importing personal services. If Thailand uses provision of Business Profits instead of Independent Personal Services Provision, this would not affect the principle concept of taxing income from professional services and business profits, but it would affect Thailand such that Thailand law will lose its taxing right on independent services provider who stays in Thailand for a specified period which previously would allow Thailand to impose tax thereon and the taxing right on income borne by a permanent establishment in Thailand.

Field of Study : Laws Student's Signature Naruemon Poommuang

Academic Year : 2009 Advisor's Signature Tithiphan

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยความกรุณาจาก รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ตลอดจนความเมตตาให้ผู้เขียนได้มีโอกาสเป็นผู้ช่วยงานวิจัยตั้งแต่ก้าวแรกในจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทำให้ผู้เขียนได้รับประสบการณ์อันมีค่ายิ่ง นอกเหนือจากในหลักสูตรและตำราเรียน

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่กรุณาว่าเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และให้ข้อคิดทางด้านกฎหมายภาษาเศอกร อาจารย์ ดร.พลธีรคุปต์ และ อาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ตลอดจนให้คำปรึกษา ตรวจร่างวิทยานิพนธ์ พร้อมให้คำแนะนำในการแก้ไขข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่าน ทั้งจากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ขอบพระคุณอาจารย์ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล สำหรับทุกความช่วยเหลือและคำแนะนำที่มากมายจนมิอาจประเมินค่าได้ คุณนุชจริศิริยทรัพย์ เพื่อนร่วมงานคนแรกที่คอยกระตุ้นเตือนและให้กำลังใจตั้งแต่ผู้เขียนเริ่มเข้าศึกษาในระดับปริญญาโทมาบัดนี้ คุณภัทรกร อุดมผล ที่ให้ความช่วยเหลือผู้เขียนตั้งแต่วันแรกที่รู้จักกัน ขอคุณน้ำใจจากเจ้าหน้าที่คณะนิเทศศาสตร์ที่ได้มอบแก่ข้าพเจ้า ขอขอบคุณทุกกำลังใจจากเพื่อน รุ่นพี่ รุ่นน้องในจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โรงเรียนหล่มสักวิทยาคมและเพื่อน ๆ ที่ไม่อาจเอ่ยนามได้ครบถ้วน

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครอบครัวของผู้เขียนที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จทุกประการ ผู้เขียนหวังว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ทุกท่านที่ได้อ่าน ประโยชน์และคุณค่าของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาแด่เดกับแม่ และบุพการีทุกท่าน หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	6
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตามอนุสัญญาภาษีเพื่อเว้นการเก็บซ้อน.....	7
2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	7
2.1.1 หลักความเป็นธรรม.....	7
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์.....	7
2.1.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์.....	8
2.1.1.2.1 หลักผลประโยชน์.....	8
2.1.1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี.....	9
2.1.2 หลักความแน่นอน.....	10
2.1.3 หลักความเป็นกลาง.....	10
2.1.4 หลักอำนาจรายได้.....	10
2.1.5 หลักความยืดหยุ่น.....	11
2.1.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร.....	11
2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	12
2.2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐบาล.....	13

2.2.1.1	ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล (personal criteria).....	13
2.2.1.1.1	หลักถิ่นที่อยู่ (resident rule).....	13
2.2.1.1.2	หลักสัญชาติ (Citizen Rule).....	14
2.2.1.2	ความสัมพันธ์ที่มีใช้ส่วนบุคคล (impersonal criteria).....	14
2.2.1.2.1	หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule).....	15
2.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	15
2.4	แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลตามกฎหมายภายใน..	16
2.4.1	การบริการส่วนบุคคลแบบไม่อิสระและแบบอิสระ.....	17
2.4.2	เปรียบเทียบการให้บริการวิชาชีพที่เป็นอิสระกับการประกอบธุรกิจทั่วไป...	19
2.5	ประเภทเงินได้ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน.....	22
2.6	รูปแบบข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลเป็นอิสระในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน..	24
2.6.1	รูปแบบที่ 1.....	24
2.6.2	รูปแบบที่ 2.....	25
2.6.3	รูปแบบที่ 3.....	26
2.6.4	รูปแบบที่ 4.....	27
2.6.5	รูปแบบที่ 5.....	28
2.7	รูปแบบข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ...	29
บทที่ 3 สาระสำคัญของอนุสัญญาต้นแบบเกี่ยวกับการการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจเชิงเปรียบเทียบ.....		34
3.1	พัฒนาการเปรียบเทียบของข้อบทอนุสัญญาต้นแบบที่เกี่ยวข้อง.....	35
3.1.1	อนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา..	35
3.1.1.1	พัฒนาการของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	36
3.1.1.2	พัฒนาการของข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ.....	37
3.1.2	อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ.....	39
3.1.2.1	พัฒนาการของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	40
3.1.2.2	พัฒนาการของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร.....	41
3.1.2.3	พัฒนาการของข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ.....	43

3.2	หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาต้นแบบสำหรับเงินได้จาก จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	44
3.2.1	กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขต.....	44
3.2.2	บุคคลที่จะต้องเสียภาษี (Taxable Person).....	46
3.2.3	ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base).....	48
3.2.4	การคำนวณภาษีจากรายรับ.....	49
3.2.5	เงินได้อื่นที่เกิดจากการบริการส่วนบุคคล.....	49
3.3	หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาต้นแบบสำหรับเงินได้จาก กำไรธุรกิจ.....	49
3.3.1	กำไรธุรกิจ (Business Profit).....	49
3.3.2	สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment).....	51
3.3.3	บุคคลที่ต้องเสียภาษี.....	55
3.3.4	การคำนวณภาษีจากกำไร.....	56
3.4	แนวความคิดของอนุสัญญาต้นแบบ OECD ในการยกเลิกข้อบทเรื่องการบริการ ส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยเสนอให้ปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจ.....	60
3.4.1	ปัญหาเกี่ยวกับกิจกรรมอันพึงเสียภาษี.....	60
3.4.2	ปัญหาเกี่ยวกับนิยามฐานประกอบการประจำกับสถานประกอบการถาวร....	62
3.4.3	ปัญหาในการปรับใช้กับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	65
3.4.4	ปัญหาในการคำนวณเงินได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษี.....	70
3.4.5	ปัญหาอื่น ๆ.....	71
3.5	การปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และผลกระทบที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน.....	71
3.5.1	การปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ..	73
3.5.2	การแก้ไขอนุสัญญาต้นแบบให้สอดคล้องกับการยกเลิกข้อบทเรื่อง บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	73
3.5.3	ความแตกต่างและผลกระทบของการใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	74

3.5.3.1 ความแตกต่างระหว่าง “ฐานประกอบการประจำ” กับ “สถานประกอบการถาวร”	74
3.5.3.2 การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบ	75
3.5.3.3 การจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิ.....	75
3.5.3.4 หลักการไม่เลือกปฏิบัติ.....	76
3.5.3.5 เงื่อนไขตามข้อบทที่ 14(1)(C) ของอนุสัญญาต้นแบบของ สหประชาชาติ.....	77
บทที่ 4 บทวิเคราะห์ความเหมาะสมในการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็น อิสระในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนสำหรับประเทศไทย.....	78
4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาพรวมของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทย เกี่ยวกับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	78
4.1.1 อิทธิพลของอนุสัญญาต้นแบบ	78
4.1.2 เปรียบเทียบสาระสำคัญของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับคูภาคี.....	79
4.2 การปรับใช้และการตีความข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	91
4.2.1 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น....	92
4.2.2 ลักษณะของบริการส่วนบุคคลหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่เป็นอิสระ.....	94
4.2.2.1 เงินได้จากครู ศาสตราจารย์ นักวิจัย.....	97
4.2.3 การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน และ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	99
4.2.4 ความแตกต่างของฐานประกอบการประจำกับสถานประกอบการถาวร... 102	
4.2.5 การคำนวณเงินได้จากฐานประกอบการประจำตามหลักเงินได้รวม.....	106
4.3 ผลกระทบต่อประเทศไทยในการยกเลิกข้อบทบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ โดยใช้บังคับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน.....	107
4.3.1 ด้านความสอดคล้องของอนุสัญญากับประมวลรัษฎากร.....	107
4.3.2 ด้านการปรับใช้และการตีความอนุสัญญา.....	108

4.3.4 ด้านความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี.....	115
4.3.5 ด้านอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	115
4.4 ข้อควรพิจารณาและแนวโน้มในอนาคตในการจัดทำ หรือแก้ไขอนุสัญญา เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเรื่องการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ.....	116
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	119
5.1 บทสรุป.....	119
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	121
รายการอ้างอิง.....	123
ภาคผนวก.....	131
เปรียบเทียบข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของอนุสัญญาต้นแบบ ฉบับของ OECD ปี 1977 , อนุสัญญาต้นแบบฉบับของ UN ปี 1980 , 2001 และอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ.....	132
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	139

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับคูเวต..... 80

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ กว่า 50 ประเทศ นั้น ซึ่งอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีขึ้นเพื่อขจัดปัญหาผู้ประกอบการค้าระหว่างประเทศ หรือ ผู้มีเงินได้ประสบ ได้แก่ ความซ้ำซ้อนในการใช้อำนาจรัฐบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่อำนาจการจัดเก็บโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ ส่วนรัฐอีกรัฐหนึ่งที่ผู้มีเงินได้เข้าไปก็เงินได้ก็อำนาจของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดี๋ยวก่อนนั้น ส่งผลให้ผู้ประกอบการซึ่งมีเงินได้ถูกรัฐสองรัฐใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดี๋ยวก่อนถึงสองครั้ง

จุดเกาะเกี่ยว (NEXUS) ที่รัฐต่างๆ นิยมใช้อ้างในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับ คือ

1. จุดเกาะเกี่ยวด้านสถานะของบุคคล (Personal Nexus) โดยรัฐอาศัยความสัมพันธ์ทางสถานะของบุคคลที่มีต่อรัฐนั้นๆ ในการเก็บภาษี คือ อาศัยความสัมพันธ์ที่ผู้มีเงินได้นั้นมีสัญชาติของรัฐดังกล่าว หรือการที่รัฐอาศัยความสัมพันธ์ที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาในรัฐนั้นๆ โดยรัฐอาจอ้างว่ารัฐเป็นผู้ให้ความคุ้มครองทางด้านต่างๆ แก่ผู้มีเงินได้ หรือเป็นแหล่งที่ผู้มีเงินได้สั่งสมหรือก่อหรือเสริมสร้างความรู้ความสามารถเพื่อที่จะนำไปในการประกอบการต่าง ๆ จุดเกาะเกี่ยวนี้จึงนำไปสู่การเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่ หรือ บางประเทศอาจใช้เป็นหลักสัญชาติ

2. จุดเกาะเกี่ยวด้านเศรษฐกิจ (Economic Nexus) เป็นการที่รัฐอาศัยความสัมพันธ์ในเชิงเศรษฐศาสตร์ระหว่างรัฐที่ใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ในการจัดเก็บภาษี คือ ผู้มีเงินได้มิได้มีสัญชาติของรัฐดังกล่าว แต่ผู้มีเงินได้ได้เข้าไปประกอบการและมีเงินได้ในรัฐดังกล่าว จึงอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐศาสตร์นี้ เช่น การที่ผู้มีเงินได้เข้าไปใช้ประโยชน์จากทรัพยากรในประเทศดังกล่าวในการประกอบการ จนก่อให้เกิดเงินได้เกิดขึ้น จุดเกาะเกี่ยวนี้นำไปสู่การเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้

อำนาจรัฐที่ใช้อ้างเพื่อจัดเก็บภาษีที่สำคัญในทางภาษีอากร 2 ทางได้แก่

1. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) โดยพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ หากผู้มีเงินได้มีสัญชาติของรัฐ รัฐนั้นก็จะอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีเงินได้ดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดขึ้นที่ใด ซึ่งหลักถิ่นอยู่นี้ก่อให้เกิดอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอย่างไม่จำกัด อาจเรียกได้ว่าเป็นหลัก Worldwide Income Basis เพราะรัฐถิ่นที่อยู่สามารถเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ ไม่ว่าเงินได้จะเกิดจากที่ใดในโลก หลักถิ่นที่อยู่อาจมีความแตกต่างกันอยู่บ้างกรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาและกรณีผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคล

2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) โดยพิจารณาการจัดเก็บภาษีจากสถานที่เกิดขึ้นของเงินได้ หากเงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นในรัฐใด รัฐนั้นก็ใช้อำนาจจัดเก็บ ด้วยเหตุที่ผู้มีเงินได้ได้ใช้ทรัพยากรของรัฐนั้นในการก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น ซึ่งการเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้นี้อาจมีปัญหาในการตีความต่างกันออกไปในส่วนของประเด็นที่ว่า เงินได้ก้อนนั้น แท้จริงแล้วเกิดขึ้นในรัฐใด ดังเช่นการตีความถึงการเกิดขึ้นของเงินได้ที่แตกต่างกันระหว่างประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา

แม้จะมีการกำหนดอำนาจการจัดเก็บเงินได้ตามหลักต่างๆ แต่ก็มิได้ทำให้เกิดการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอย่างแท้จริง โดยยังคงเกิดเป็นประเด็นความขัดแย้งและซ้ำซ้อนในการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการขัดแย้งทางด้านการตีความว่าเงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด เพราะแต่ละรัฐก็มักจะตีความว่าเงินได้เกิดขึ้นที่รัฐของตน และตามหลักการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีแล้ว หากมีความซ้ำซ้อนทางภาษีเกิดขึ้น รัฐที่ต้องฝ่ายขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีได้แก่รัฐถิ่นที่อยู่นั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติ รัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ต่างพยายามสร้างเงื่อนไขเพื่อให้รัฐตนสามารถเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด ปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีจึงยังมิได้ถูกขจัดให้หมดไป จึงมีการเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้น

ในอดีตได้มีความพยายามที่จะขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีโดยมีการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศ และพัฒนารูปแบบสนธิสัญญาต่างๆ เรื่อยมา ต่อมาเกิด Organization for European Economic Cooperation (OEEC) และมีการร่างอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้น และต่อมาได้เกิดเป็นองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้พัฒนาอนุสัญญา

เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของ OEEC ก่อให้เกิดขึ้นเป็นอนุสัญญาต้นแบบเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ในปี 1963 โดยนำหลักการทั้งหมดของอนุสัญญาฉบับของ OEEC มาเข้าบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน รวมถึงหลักการเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจด้วย

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้มีการพัฒนาปรับปรุงเรื่อยมา และเป็นที่ยอมรับในกลุ่มประเทศพัฒนาต่อมาปี 1980 องค์การสหประชาชาติจึงสร้างอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้น โดยใช้ต้นแบบจากอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับปรับปรุงปี 1977 ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขององค์การระหว่างประเทศทั้งสองเป็นที่นิยมใช้แพร่หลายตามความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละประเทศ และได้มีการพัฒนาปรับปรุงเรื่อยมา¹

ในปี 2000 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้มีการปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาต้นแบบเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมีการตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออก โดยให้ใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจใช้บังคับในการเก็บภาษีแทน เนื่องจากเห็นว่า แนวความคิดในการเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจากฐานประกอบการประจำและแนวความคิดในการเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจจากสถานประกอบการถาวรเป็นแนวคิดเดียวกัน คือ จะต้องมิเงินได้ผ่านฐานประกอบการถาวรหรือสถานประกอบการประจำ รัฐแหล่งเงินได้จึงจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนนั้น

แนวคิดในการเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นเป็นการเก็บภาษีจากการให้บริการและการประกอบกิจกรรมที่เป็นอิสระ เช่น การให้บริการทางการแพทย์ในที่ทำการของแพทย์ แต่ไม่รวมถึงเงินได้ของนักแสดงและนักกีฬา เงินได้เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้ไม่รวมถึงกิจกรรมการค้าและอุตสาหกรรมและเงินได้จากการจ้างแรงงาน และให้รัฐถิ่น

¹ Klaus Vogel, Double Taxation Conventions, 2nd ed. (The Netherlands : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), p. 9.

ที่อยู่มีสิทธิในการเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวก่อน เว้นแต่เข้าข่ายยกเว้นบางประการที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้²

การเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้ หลักในการเก็บภาษีคล้ายข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ กล่าวคือ หากผู้ให้บริการไปให้บริการในต่างประเทศเก็บภาษีจากเงินได้ที่ผ่านฐานประกอบการประจำ ซึ่งคล้ายกับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจมีความหมายกว้าง ไม่มีคำนิยามของเงินได้ประเภทนี้ไว้เป็นข้อบทโดยเฉพาะ ดังนั้นจึงอาจถือได้ว่าเงินได้ประเภทใดก็ตามที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามเงินได้ประเภทอื่น เงินได้นั้นมักจะถือเป็นกำไรจากธุรกิจที่และเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร แม้ว่าทั้งสองข้อบทจะใช้แนวคิดในการเก็บภาษีคล้ายกัน แต่การเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจนั้น สถานประกอบการถาวร ควรสงวนรักษาไว้เพื่อเก็บภาษีจากการค้าและอุตสาหกรรม ดังนั้น การบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจึงไม่ควรใช้หลักการของสถานประกอบการถาวรมาใช้เพื่อเก็บภาษี³

เมื่อพิจารณาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับนานาประเทศแล้วเห็นว่า มีรูปแบบหลากหลาย ซึ่งอาจมีการกำหนดให้มีการเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับแตกต่างกันไป นอกเหนือจากการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับสืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำ เช่น เก็บภาษีจากการที่ผู้มีเงินได้อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ในครบตามระยะเวลาที่กำหนด หรือในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับ ไม่มีการกล่าวถึงฐานประกอบการประจำ เป็นต้น

การเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมุ่งเน้นที่จะเก็บภาษีจากการให้บริการที่เป็นวิชาชีพ ซึ่งอาจจะต้องมีการสั่งสมวิชาความรู้ก่อนที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพ หรือด้านความรับผิดชอบที่ประกอบ การหลักการในการเก็บภาษีจึงควรใช้เป็นหลักการพิเศษที่แยกออกไป และไม่ควรรนำไปปะปนกับการประกอบอาชีพอย่างอื่น แต่การใช้บังคับข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในการเก็บภาษีนั้น มีบ่อยครั้งที่มีการตีความและการบังคับใช้ซ้ำซ้อนกันเอง ระหว่างข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องอื่น ๆ

² Phillip Baker. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 2nd ed. (London : Sweet & Maxwell, 1994), p. 297.

³ Ibid., p 297.

ทั้งอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ ยังคงบังคับใช้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอยู่ ซึ่งหากตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไป จะทำให้หลักการเก็บภาษีผิดเพี้ยนไปจากแนวความคิดเดิมที่ควรจะเป็น และอาจกระทบต่อภาษีที่จะจัดเก็บในประเทศกำลังพัฒนาเนื่องจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้มักเข้าไปให้บริการที่เป็นอิสระในรัฐถิ่นที่อยู่ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต้องการศึกษาแนวการตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ว่ามีความเหมาะสมกับประเทศไทยหรือไม่ โดยพิจารณาทั้งตัวกฎหมาย และผลกระทบทางเศรษฐกิจ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษาแนวทางการบังคับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจและข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของประเทศต่าง ๆ ที่บังคับใช้กับข้อบทยดังกล่าว
2. ศึกษาปัญหาการบังคับใช้และตีความข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจและข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในประเทศไทย ว่าสอดคล้องกับต่างประเทศและหลักการของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือไม่
3. เพื่อสร้างความรู้ความเข้าใจบทบัญญัติดังกล่าวและบังคับใช้ให้ถูกต้อง

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมุ่งเก็บภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ที่ได้ใช้วิชาชีพอิสระของตนในการประกอบอาชีพ หากประเทศไทยตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ โดยให้ใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน ในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา จะส่งผลกระทบต่อหลักการแนวความคิดในการเก็บภาษีจากการประกอบวิชาชีพอิสระและกำไรธุรกิจ

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาการตีความและบังคับใช้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ แห่งอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและองค์การสหประชาชาติ โดยนำการตีความและบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ เป็นกรณีศึกษา

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

ศึกษาวิจัยเอกสาร (Document Research) ทำการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูล วิเคราะห์หลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยพิจารณาการบังคับใช้จากเอกสาร คำอธิบาย แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร บทความวารสารกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและแนวทางที่ควรจะเป็นของประเทศต่าง ๆ

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงแนวความคิด ความหมาย ที่มา ความสำคัญ การตีความข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ แห่งอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ
2. เพื่อให้ทราบถึงลักษณะสาระสำคัญของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแห่งอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่บังคับใช้ในประเทศต่าง ๆ
3. ทำให้เกิดความรู้ความเข้าใจ เพื่อการบังคับใช้และตีความข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจได้เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตามอนุสัญญาภาษีเพื่อเว้นการเก็บซ้ำซ้อน

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

2.1.1 หลักความเป็นธรรม

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากร หลักความเป็นธรรมนับเป็นหัวใจสำคัญของการเก็บภาษีอากรที่ดี เมื่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรมีหลักความเป็นธรรมจะนำไปสู่ความยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ (Voluntary Compliance) โดยหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรนี้แบ่งออกเป็นหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)¹

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

หลักการภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ได้แก่ ระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆกัน ความเป็นธรรมตามหลักนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายให้รัฐบาลจะเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งหลักการเก็บภาษีอากรหลักนี้จะใช้ได้ดีหากผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศนั้นมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน แต่การเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ยังมีความบกพร่อง กล่าวคือ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษี เพราะในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมิได้เท่าเทียมกัน การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ย่อมทำให้ภาระ

¹ ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 61.

ภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง และผู้มีเงินได้บางอาจมีเงินได้ไม่เพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้

2.1.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

หลักการภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้พิจารณาจากจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไป เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แบ่งออกเป็น 2 หลัก ได้แก่ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)

2.1.1.2.1 หลักผลประโยชน์

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ใดใดจากรัฐบาลควรต้องเสียภาษีจากค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐบาลในการที่รัฐบาลให้ผลประโยชน์นั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นี้ ประโยชน์ที่รัฐบาลจัดสรรให้แก่ประชาชนได้แก่ ค่าธรรมเนียมผ่านทาง ค่าใบอนุญาต ทำการต่าง ๆ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีข้อดีคือทำให้ภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและให้บริการแก่ประชาชน แต่อาจมีข้อยุ่งยากซึ่งการจัดเก็บภาษีกว่าคือ ในทางปฏิบัติแล้วไม่อาจคำนวณกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐบาลได้ เพราะเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น ได้รับความปลอดภัยจากการป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรมที่ประชาชนแต่ละคนได้รับ การเก็บค่าบำรุงการศึกษา โอกาสทางการศึกษาที่แต่ละคนได้รับ

2.1.1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี

การเก็บภาษีจากหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้จะวัดความสามารถในการเสียภาษีจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล หากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็เสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อย ซึ่งหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้มีความเชื่อมโยงกับทฤษฎีภาษีอากร กล่าวคือ²

- ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (equal absolute sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อเงินมากขึ้น การจัดเก็บภาษีจะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่าๆกัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า

- ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (equal proportional theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด กล่าวคือ ผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มาก ต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์น้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จึงต้องจัดเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ และต้องเก็บมากกว่าทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย

- ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (equal marginal sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน การเก็บภาษีตามทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันจะเป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด

การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะก่อความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

² ศุภรัตน์ วัฒนกุล, เอกสารการสอนภาษีอากรมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7, (กรุงเทพฯ : นวกนค, 2527), หน้า 74.

ความเป็นธรรมแนวนอน (horizontal equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ดังเช่น หากใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี หากผู้มีรายได้เท่ากันก็จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน จึงเกิดปัญหาตามมาคือ จำนวนภาษีที่เสียต่างกันั้น ควรเป็นจำนวนมากน้อยแตกต่างกันเท่าไร อย่างไร ซึ่งโดยมากก็จะนำทฤษฎีการเสียสละดังกล่าวมาข้างต้นมาปรับใช้

2.1.2 หลักความแน่นอน

หลักความแน่นอนนับเป็นหลักการสำคัญของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรทราบโดยชัดแจ้งว่าตนเองต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด เสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีการใด ฐานภาษีคืออะไร อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี และต้องชำระเมื่อใด ซึ่งผู้เสียภาษีควรทราบรายละเอียดดังกล่าวเพื่อสามารถวางแผนเตรียมความพร้อมของตนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ซึ่งความชัดแจ้งดังกล่าวควรต้องชัดแจ้งทั้งในแง่ของกฎหมายภาษีอากรอันได้แก่การตีความกฎหมาย และทั้งในแง่ของวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

2.1.3 หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลาง หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด คือ ต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิตตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด เพราะภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของรัฐ หากรัฐบาลมีนโยบายดำเนินการเก็บภาษีที่กระทบกระเทือนกับธุรกิจแล้วจะกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของภาคเอกชน ซึ่งอาจพิจารณาจากการบริโภค การออม การผลิต การลงทุน เป็นต้น ทั้งนี้รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเพื่อกระตุ้นหรือควบคุมเศรษฐกิจในบางกรณี

2.1.4 หลักอำนาจรายได้

ภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ การเก็บภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล ในทุกสภาพเศรษฐกิจแม้สถานการณ์จะแปรเปลี่ยนไปอย่างไรก็ตาม หากภาษีอากรที่ทำรายได้ให้รัฐบาลตำรัฐบาลอาจต้องสิ้นเปลืองงบประมาณในการบริหารจัดการเก็บ

หลักการภาษีอากรที่สามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐบาลได้ดี ต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และขณะเดียวกันฐานภาษีที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละประเภทต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ซึ่งจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวทำรายได้ให้แก่รัฐบาลได้มากโดยไม่จำเป็นต้องจัดเก็บในอัตราที่สูง จะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีและภาคเอกชนน้อย ซึ่งเหมาะสมกับประเทศกำลังพัฒนา นอกจากนี้หากอัตราก้าวหน้าที่มีอัตราสูงมากกว่าการขยายตัวทางเศรษฐกิจก็จะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศได้เช่นกัน

2.1.5 หลักความยืดหยุ่น

หลักความยืดหยุ่นนี้มีส่วนในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งทางด้านราคาและด้านการจ้างงาน กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรดังกล่าวก็จะส่งผลให้เก็บภาษีอากรได้ในจำนวนที่มากขึ้นตามไปด้วยเพื่อลดรายจ่ายของเอกชน และหากเกิดภาวะเงินฝืดเศรษฐกิจซบเซา โครงสร้างภาษีอากรดังกล่าวจะส่งผลลดการจัดเก็บภาษีอากรลงโดยเป็นการบรรเทาภาระของประชาชนผู้เสียภาษี เพื่อช่วยพยุงระดับการใช้จ่ายของภาคเอกชน พยุงระดับการจ้างงานในประเทศ หลักความยืดหยุ่นทางภาษีอากรนี้ โดยทั่วไปมักพบในภาษีอากรที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า

2.1.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรเป็นการจัดเก็บที่เสียค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บน้อยที่สุด (collection cost) ในส่วนของทางราชการ ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างเจ้าหน้าที่ ระบบการจัดเก็บต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพ เก็บภาษีอากรได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย จะช่วยยกระดับความสนใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ส่งผลให้การบวนการจัดเก็บภาษีอากรง่ายขึ้น หรือในส่วนของภาคเอกชน ค่าใช้จ่ายส่วนของผู้เสียภาษีที่ใช้ในการชำระภาษี ค่าใช้จ่ายในการนำส่งภาษีอากรสำหรับผู้มีหน้าที่หักภาษีอากร ณ ที่จ่าย เป็นต้น การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่รัฐบาลเท่านั้น หากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บนี้หากเป็นอัตราสูง จะเกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

โดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จะแบ่งการจัดเก็บออกเป็นภาษีเงินได้รวมประเภทเป็นการจัดเก็บภาษีที่นำรายได้ทุกประเภทมารวมกันทั้งหมดและคำนวณภาษีตามกฎหมายเกณฑ์ที่กำหนดโดยไม่คำนึงถึงที่มาแห่งรายได้นั้น ๆ และอีกประเภทได้แก่ การจัดเก็บภาษีเงินได้แยกประเภท การจัดเก็บภาษีเงินได้รูปแบบนี้จะแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทต่างๆ ตามลักษณะของรายได้ โดยหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีซึ่งอาจรวมถึงอัตราภาษีด้วยในลักษณะที่แตกต่างกันไป ซึ่งเหตุผลในการจัดเก็บภาษีเงินได้แยกประเภทนี้มาจากแนวความคิดที่ว่า รายได้แต่ละประเภทมีต้นทุนในการได้มาอย่างแตกต่างกัน ถ้าจัดเก็บเหมือนกันทั้งหมดอาจก่อให้เกิดความคิดที่ว่ารายได้แต่ละประเภทได้มาอย่างง่ายแตกต่างกัน ถ้าจัดเก็บเหมือนกันทั้งหมดจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม³

สำหรับแนวคิดในทางเศรษฐศาสตร์นั้น การเก็บภาษีแบบแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทต่างๆ สะท้อนถึงความคิดที่ว่าเงินได้แต่ละประเภทมีคุณภาพหรือคุณสมบัติต่างกัน เช่น เงินได้ประเภทค่าแรงเงินเดือนนั้นได้มาด้วยความลำบากในการทำงานใช้แรงกายแลกกับเงินและการใช้แรงกายแลกเงินนี้มีกำหนดระยะเวลาไว้จำกัดตามสภาพร่างกายของบุคคลด้วย ส่วนเงินได้ประเภทดอกเบี้ยนั้นผู้ได้รับไม่ต้องใช้แรงงานแลกกับเงิน การเก็บภาษีจึงควรสะท้อนให้เห็นถึงความแตกต่างเชิงคุณภาพด้วย โดยเงินได้ใดได้มาโดยง่ายอาจจะเก็บภาษีในอัตราสูง ส่วนเงินได้ใดได้มายากอาจเก็บในอัตราต่ำ แต่การเก็บภาษีโดยแบ่งเงินได้ออกเป็นแต่ละประเภทนั้นทำให้มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการสูงจึงเป็นการที่ต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับการบริหารจัดการ อย่างไรก็ตามสิ่งที่สังคมที่พัฒนาแล้วมีแนวโน้มที่ประชากรมีความรู้ ประชากรผู้มีรายได้ระดับกลางมักมีเงินได้หลายประเภทคละกันไป การจำแนกเงินได้เพื่อแยกเก็บภาษีในอัตราต่างๆ จะมีปัญหาด้านการบริหารจัดการจึงมีแนวคิดที่จะรวมเก็บภาษีแบบรวมประเภทเงินได้ไว้ด้วยกัน⁴

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 181.

⁴ ไกรยุทธ วีระยาคีนันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), หน้า 10.

2.2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐบาล

การที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีนั้นต้องอาศัยจุดเกาะเกี่ยวความสัมพันธ์ระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับตัวผู้เสียภาษีนั้น ซึ่งจุดเกาะเกี่ยวนี้ อาจแบ่งออกเป็น 2 ประเภทได้แก่

2.2.1.1 ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล (personal criteria)

ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลที่รัฐบาลใช้เป็นมูลเหตุในการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไป ได้แก่ การมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งจะเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) การถือสัญชาติ ซึ่งจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติ (citizenship rule)

2.2.1.1.1 หลักถิ่นที่อยู่ (resident rule)

หลักเกณฑ์ที่รัฐผู้เก็บภาษีซึ่งได้แก่รัฐถิ่นที่อยู่ (Resident Country) อ้างสิทธิในการเก็บภาษีเงินได้จากผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนซึ่งได้รับโดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นเกิดจากที่ใด เงินได้ที่รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีนี้นี้ได้แก่ เงินได้จากการจ้างแรงงานหรือจากกิจกรรมหรือจากทรัพย์สินที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้จากต่างประเทศ ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้นี้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของตน หลักการเก็บภาษีนี้นี้มาจากแนวความคิดที่ว่าคนที่บุคคลมีสัญชาติของรัฐใด ย่อมหมายความว่าบุคคลนั้นย่อมเป็นผู้อยู่อาศัยใช้ทรัพยากรหรือรับบริการสาธารณะจากรัฐนั้น (Public Service) ในรูปแบบต่างๆ ทั้งทางด้านสาธารณสุข ปลอดภัย ในด้านสุขภาพร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน สิทธิเสรีภาพ เป็นต้น ทั้งผู้อยู่อาศัย ณ ที่ใดก็ย่อมก่อมลภาวะให้แก่รัฐนั้น สิ่งของรัฐให้บริการเหล่านี้จึงถือว่าเป็นต้นทุนทางสังคมที่รัฐถิ่นที่อยู่ให้แก่ประชากรของตน ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่จึงอ้างหลักนี้ในการเก็บภาษีจากผู้ที่อยู่อาศัยมีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนโดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติของรัฐตนหรือไม่ ซึ่งหลักการนี้ก็เป็นอีกหลักการหนึ่งที่เป็นที่ยอมรับกันโดยแพร่หลายเป็นสากลเพื่อใช้ในการเก็บภาษีเงินได้ในรัฐต่าง ๆ⁵

⁵ ธนพล แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพ ฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550), หน้า 4.

2.2.1.1.2 หลักสัญชาติ (Citizen Rule)

การเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้เป็นการเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ โดยผู้มีเงินได้ต้องเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐที่เก็บภาษีนั้น กล่าวคือต้องเป็นพลเมือง(citizen) ของรัฐนั้นนั่นเอง โดยไม่คำนึงว่าขณะผู้มีเงินได้มีเงินได้นั้น ผู้มีเงินได้จะอาศัยอยู่ ณ ที่ใด และไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้มีเงินได้จากรัฐใด โดยมาจากแนวคิดที่ว่ารัฐจะให้ความคุ้มครองจัดสวัสดิการให้แก่ประชากรของตน ซึ่งมักเป็นรัฐที่ร่ำรวยสามารถจัดสวัสดิการให้แก่ประชากรของตนได้ดี เช่น การให้ค่ารักษาพยาบาลฟรี การเลี้ยงดูผู้ตกงานหรือการให้บำนาญหลังเกษียร หลักการนี้ไม่เป็นที่ยอมรับแพร่หลายในประเทศใดนัก โดยมีเพียงไม่กี่ประเทศเท่านั้นที่เก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยหลักสัญชาติ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์และเกาหลีเหนือ เหตุที่หลักสัญชาติไม่เป็นที่ยอมรับใช้กันมากนักเป็นเพราะว่าปัจจุบันมีการย้ายถิ่นฐานกันมาก หากยึดหลักสัญชาติจะทำให้เก็บภาษีได้ยากขึ้น ทั้งบางกรณีแม้บุคคลถือสัญชาติหนึ่งแต่อาจไม่ได้อยู่ในประเทศนั้นเลย ไม่ได้ใช้ทรัพย์สินหรือความคุ้มครองจากประเทศนั้นเลย แต่กลับต้องเสียภาษีให้ประเทศดังกล่าว จึงอาจไม่เป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษีเอง⁶ ซึ่งในหลายประเทศอาจตีความหลักนี้รวมไว้เป็นหลักเดียวกับการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่⁷

2.2.1.2 ความสัมพันธ์ที่มีใช้ส่วนบุคคล (impersonal criteria)

ความสัมพันธ์ที่รัฐบาลใช้ในการเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีซึ่งมิใช่ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลนี้ โดยอาศัยสิทธิในการเป็นเจ้าของปัจจัยทางเศรษฐกิจซึ่งก่อให้เกิดรายได้ของแต่ละประเทศเป็นมูลเหตุ ซึ่งก่อให้เกิดการจัดภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (source rule) กล่าวคือผู้มีรายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่หรือถือสัญชาติใด ขอบเขตของรายได้ที่ต้องเสียภาษีตามหลักนี้จึงจำกัดอยู่ที่ขอบเขตในอาณาประเทศนั้นเท่านั้น (limited tax liabilities)

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพฯ ฯ : บั๊กฟร่เพรส, 2552), หน้า 74.

⁷ ธนพล แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, หน้า 5.

2.2.1.2.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักเกณฑ์ในการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้คือ รัฐผู้เก็บภาษีจะอ้างสิทธิในการเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้โดยไม่คำนึงว่าผู้รับเงินได้จะมีสัญชาติ (Nationality) หรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ของรัฐผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่ หากเพียงแต่ผู้มีเงินได้เข้าไปมีเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) ก็จะเก็บภาษีจากเงินได้นั้น หลักนี้มาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใดใดที่พึงถือว่าเป็นเงินได้จากรัฐนั้น ถือได้ว่าเป็นผู้มีส่วนหรือเงินได้ก่อนนั้นมิเกิดได้เนื่องจากใช้หรือทำให้ทรัพยากรซึ่งมีอยู่อย่างจำกัดของรัฐนั้นหมดไป รัฐที่มีการจ่ายหรือสูญเสียเงินได้หรือถูกตัดทวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อนำมาบริหารรัฐนั้น หลักนี้เป็นที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายเป็นที่ยอมรับกันโดยสากลในการใช้เก็บภาษีเงินได้ของอารยะประเทศ⁸

2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการเก็บภาษีทางตรงเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเรียกเก็บจากฐานเงินได้คือกำไรของนิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้จัดเก็บเงินได้ควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีเหตุผลแนวคิดสนับสนุนแนวคิดในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่หลายประการ ได้แก่

1. นิติบุคคลมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอันได้แก่บุคคลธรรมดา จึงถือได้ว่านิติบุคคลย่อมเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดา ซึ่งควรจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2. ในหลายกรณีที่สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของนิติบุคคลแยกออกจากกันเด็ดขาด อันได้แก่ เจ้าของหรือผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลไม่ได้เป็นผู้บริหารหรือจัดการนิติบุคคลนั่นเองโดยตรง กล่าวคือ นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนโดยตรง ผลกำไรของนิติบุคคลจึงเป็นสิ่งแสดงถึงความสามารถของนิติบุคคลในการเสียภาษี ซึ่งแยกต่างหากจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น นิติบุคคลจึงควรเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยใช้ผลกำไรเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี⁹

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

⁹ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, เอกสารการสอนภาษีอากรมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช หน่วยที่ 8-14 (กรุงเทพฯ ฯ: นวกนภ, 2527), หน้า 36.

3. การประกอบกิจการในรูปของนิติบุคคลจะได้รับสิทธิพิเศษเนื่องจากการประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การประกอบกิจการในรูปนิติบุคคล ผู้ถือหุ้นจะมีความรับผิดชอบจำกัดในจำนวนหนี้สิน (limited liabilities) ตามจำนวนหุ้นที่ลงทุนไว้ หากประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดาจะต้องรับผิดชอบในหนี้สินเต็มตามจำนวน ซึ่งรวมไปตลอดจนทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ลงทุนนั้นด้วย ทั้งการเปลี่ยนมือของการเป็นเจ้าของกิจการของนิติบุคคลยังสามารถกระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปของบุคคลธรรมดา เพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนได้ง่ายกว่าอันได้แก่ การโอนขายหุ้นในตลาดหุ้น ทั้งการเพิ่มทุนของกิจการในรูปของนิติบุคคลก็สามารถทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปของบุคคลธรรมดา ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลประเภทนี้เป็นการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์

4. เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียว จะส่งผลให้นิติบุคคลหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดา โดยเก็บเงินไว้ในรูปของกำไรสะสมของนิติบุคคล ซึ่งเป็นการชะลอเวลาการเสียภาษีออกไปในอนาคต ก่อความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมา นอกจากนี้หากระบบภาษีใดไม่จัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นหรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้จากเงินปันผลโดยเก็บในรูปกำไรสะสมนั้น จะส่งผลให้มูลค่าหุ้นของบริษัทนั้นสูงขึ้น เมื่อขายหุ้นจะได้กำไรสูงแต่จะเสียภาษีน้อยกว่าเมื่อเทียบกับกรณีที่เสียภาษีจากเงินปันผลหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย ดังนั้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวจึงต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁰

2.4 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลตามกฎหมายภายใน

แต่เดิมนั้น ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศต่างๆ คำว่าบริการส่วนบุคคลยังไม่เคยปรากฏ จนกระทั่งเริ่มมีการเจรจาจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นมา คำว่าบริการส่วนบุคคลจึงเริ่มปรากฏชัดขึ้น แต่ก็ยังไม่เป็นที่นิยมในการบัญญัติด้วยคำนี้ในกฎหมายภายในรัฐต่าง ๆ ยังเห็นว่า ถ้อยคำประเภทต่าง ๆ ของการให้บริการส่วนบุคคลชัดเจนดีแล้ว

¹⁰ ไกรยุทธ ธีรตยาสินนท์, ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 193.

แท้จริงแล้วการเจรจาจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือแม้กระทั่งการพิจารณาจัดทำอนุสัญญาต้นแบบ ฉบับของ OECD ก็มีฐานคิดมาจากการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐต่างๆ นั่นเอง เพียงแต่ถ้อยคำตามกฎหมายของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันในนิยาม ดังนั้น เพื่อให้การเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนสำเร็จลุล่วงจึงจำเป็นต้องบัญญัติคำนิยามขึ้นมาใหม่ให้มีความหมายไปในแนวทางเดียวกันกับที่กฎหมายภายในของแต่ละประเทศมีอยู่ ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึง แนวความคิดในการกำหนดประเภทเงินได้เกี่ยวบริการวิชาชีพแยกออกจากการประกอบธุรกิจ โดยวิธีการเปรียบเทียบความแตกต่าง

2.4.1 การบริการส่วนบุคคลแบบไม่อิสระและแบบอิสระ

การบริการส่วนบุคคลแบบไม่อิสระตามแนวทางของกฎหมายภายในก็คือการมีสถานะที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งของผู้จ่ายเงินได้ ส่วนใหญ่แล้วได้แก่ เงินได้ประเภทที่เกิดจากการจ้างแรงงาน และกิจกรรมอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

1. การจ้างแรงงาน

ในอดีตการจ้างแรงงานยังไม่เป็นกิจลักษณะ ยังไม่มีผู้ประกอบการใดที่ยอมจ่ายเงินได้จากการจ้างแรงงานจนทำให้เกิดภาวะภาษี เพราะส่วนใหญ่แรงงานมีราคาถูกบางประเทศก็สามารถค้าแรงงานได้โดยจ่ายเงินครั้งเดียวเหมือนกับทรัพย์สิน แนวความคิดในการเก็บภาษีจากการจ้างแรงงานเริ่มปรากฏชัดเมื่อยุคปฏิวัติอุตสาหกรรมที่ผู้ประกอบการจำเป็นต้องอาศัยแรงงานป้อนโรงงานอุตสาหกรรมของตนเพื่อให้ได้ผลผลิตส่งขายมาก ๆ จึงเริ่มมีกลุ่มผู้ใช้แรงงานพยายามเรียกร้องเอาค่าจ้างที่เป็นธรรมมากขึ้น จึงส่งผลให้เงินเดือนหรือค่าจ้างของบุคคลธรรมดาเริ่มอยู่ในระดับที่รัฐเห็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มรูป จึงได้บัญญัติกฎหมายภายในออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีอากรของการจ้างแรงงาน และเพื่อความเป็นธรรมรัฐจึงยอมให้ผู้มีเงินได้ประเภทนี้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนให้เพียงพอดำรงชีพอยู่ได้อย่างไม่ฟุ่มเฟือย

ปัจจุบันอาจการได้ว่า ไม่มีประเทศที่พัฒนาแล้วประเทศใดที่ไม่มีประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานเพื่อจัดเก็บภาษีเป็นพิเศษแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ เช่น ประเทศเยอรมนีมีรัฐบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากการจ้างแรงงานเป็นการเฉพาะ¹¹ เป็นต้น

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

เหตุผลที่ต้องบัญญัติเรื่องการจ้างแรงงานไว้เป็นการเฉพาะนั้น ก็เพราะการจ้างแรงงานมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นน้อยมาก เพราะเงินได้ส่วนใหญ่เกิดจากน้ำพักน้ำแรงของผู้มีเงินได้ ส่วนใหญ่จะมีค่าใช้จ่ายโดยอ้อมหรือค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวันเพื่อดำรงชีพให้อยู่รอดอย่างมีความสุขนั่นเอง รัฐจึงต้องยินยอมให้ผู้จ้างแรงงานเหล่านี้หักค่าลดหย่อนเป็นพิเศษกว่าเงินได้ประเภทอื่น ๆ¹²

2. การบริการวิชาชีพที่เป็นอิสระ

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากการบริการวิชาชีพนั้น ไม่ปรากฏที่มาชัดเจน เพราะเงินได้ประเภทนี้ไม่มีความเป็นเอกภาพ หรือเป็นไปในทิศทางเดียวกันมากนัก บางประเทศไม่แยกเงินได้จากการประกอบวิชาชีพให้มีลักษณะแตกต่างกับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอื่น ๆ โดยใช้คำรวม ๆ ว่า การจ้างงานตนเอง (Self-Employment)¹³ ซึ่งรวมการบริการวิชาชีพไปพร้อมกับบริการส่วนบุคคลอื่น ๆ ที่เป็นอิสระ เช่น การรับจ้างทำของ รับจ้างบริการทำความสะอาด

อย่างไรก็ดี เหตุผลในการที่บางประเทศบัญญัติให้เงินได้ประเภทนี้ต่างจากเงินได้การบริการอื่น ๆ มีอิทธิพลจากการที่บุคคลที่ให้บริการวิชาชีพส่วนใหญ่เป็นชนชั้นกลาง ผู้มีความรู้ และเห็นว่าการบริการวิชาชีพไม่ใช่ทุกคนที่จะสามารถทำได้ แต่ต้องอาศัยการเล่าเรียนที่ต้องใช้เวลานาน ประกอบกับการฝึกอบรมขั้นสูง จึงจะให้บริการวิชาชีพได้ และหากไม่แยกประเภทเงินได้นี้ไว้เป็นพิเศษก็จะเป็นการไม่ส่งเสริมให้ประชากรได้ศึกษาหาความรู้มาพัฒนาประเทศอย่างจริงจัง

จากแนวความคิดนี้ ส่งผลให้ประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้วในยุคแรก ๆ จำเป็นต้องบัญญัติให้เงินได้ประเภทนี้มีความพิเศษแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนได้สูงชันกว่าเงินได้จากกรให้บริการอื่น ๆ ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้ประชาชนศึกษาเล่าเรียนอย่างเต็มความสามารถ

ในยุคปัจจุบัน แนวความคิดนี้ได้เปลี่ยนแปลงไป เพราะระดับการศึกษาของประชาชนในประเทศที่พัฒนาแล้วอยู่ในระดับอิมิตัว และนโยบายภาษีไม่อาจจูงใจให้บุคคลต้องสนใจศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมแต่อย่างใด บริการวิชาชีพได้ขยายขอบเขตไปไกลมากขึ้น จากเดิมที่เคยมีเพียงไม่กี่ประเภทหลัก ๆ¹⁴ เช่น แพทย์ ทนายความ บัญชี วิศวกร ฯลฯ ก็มีความพยายามทำให้การบริการหลายประเภทเป็นการวิชาชีพเพื่อใช้สิทธิพิเศษทางภาษีอากรมากขึ้น เช่น การให้บริการทาง

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร, หน้า 174.

¹³ Self-employment. Available from: <http://en.wikipedia.org/wiki/Self-employment>, [2010, February 23].

¹⁴ ไกรยุทธ ธีรตยาสินนท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 10.

วิทยาศาสตร์แทบทุกแขนง การให้บริการทางศิลปะหลายแขนงรวมถึง ดารา นักแสดง การให้บริการทางการศึกษา เช่น ครู อาจารย์ การให้บริการที่ปรึกษาทางการเงินก็ด้วย

ด้วยเหตุดังข้างต้น ทำให้นโยบายทางภาษีให้การจัดเก็บภาษีจากการบริการวิชาชีพเป็นพิเศษมีแนวโน้มต้องเปลี่ยนแปลงไป เพราะกิจกรรมบริการวิชาชีพเริ่มมีมากขึ้นจนแทบจะหาความแตกต่างจากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอื่น ๆ ได้น้อยมาก จึงเริ่มสร้างความไม่เป็นธรรมทางภาษีให้กับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระประเภทอื่น ๆ นโยบายภาษีในประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศ จึงลดลงให้เหลือเพียงเงินได้จากการจ้างงานตัวเองนั่นเอง

2.4.2 เปรียบเทียบการให้บริการวิชาชีพที่เป็นอิสระกับการประกอบธุรกิจทั่วไป

การประกอบธุรกิจโดยทั่วไปนั้นเป็นประเภทเงินได้ที่อยู่คู่ระบบภาษีของแต่ละประเทศมายาวนานที่สุด เพราะผู้ที่ประกอบธุรกิจมักมีรายได้เพียงพอต่อการเสียภาษี และมีฐานะทางการเงินที่ดี รัฐก็ได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกิจเหล่านี้มาโดยตลอด ดังนั้น การประกอบธุรกิจจึงเป็นถ้อยคำที่กว้าง ได้แก่ การค้าขาย การให้บริการเชิงธุรกิจ

คำว่าการค้าขาย ในทางความหมายทั่วไปอาจหมายถึงการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ โดยพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้ให้ความหมายของคำว่า “ค้า” ไว้ว่า ซื้อขายสินค้าหรือบริการ แต่ในทางกฎหมายภาษานั้นมิได้มีการให้คำนิยามของคำว่าการค้าไว้อย่างชัดเจน มีแต่เพียงการให้คำนิยามว่าให้รวมถึงการผลิต การลงทุน และสิ่งต่างๆที่มีลักษณะเช่นเดียวกับการค้าไว้ (section 382 of the tax act)

คณะกรรมการภาษีอากรหลวง 1954 (1954 Royal Commission on Taxation) ได้กำหนดลักษณะความเป็นการค้าไว้ 6 ลักษณะ ได้แก่

1. ไม่ใช่สินค้าเอง ลักษณะนี้พิจารณาว่าการที่ผู้ซื้อซื้อสินค้ามาแล้วไม่นำไปใช้เอง ไม่ได้เงินได้จากสินค้านั้น และไม่ได้รับความพึงพอใจจากสินค้านั้นการซื้อเช่นนั้นถึงจะเป็นการค้า การพิจารณาความเป็นการค้าในลักษณะนี้นั้นไม่ต้องพิจารณาถึงความเป็นกึ่งลักษณะของการค้าเลย การกระทำที่เข้าลักษณะของการค้าเพียงครั้งเดียว การกระทำครั้งนั้นก็ถือเป็นการค้าแล้ว

2. ระยะเวลาของการถือครองสั้น ลักษณะของการค้าแบบนี้ถือว่าการขายต่อในระยะเวลาอันสั้นเป็นการค้า โดยอาจไม่สามารถชี้วัดได้ด้วยตนเองเท่านั้น แต่ยังคงอาจถือเอาลักษณะอื่น ๆ ประกอบด้วย

3. การเกิดซ้ำ บางครั้งธุรกรรมที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวก็อาจเป็นการค้าได้แล้วแต่ก็ยังมีธุรกรรมบางลักษณะที่มีได้มีลักษณะเป็นการค้าหากกระทำขึ้นเพียงครั้งเดียว แต่เมื่อทำธุรกรรมเช่นนั้นซ้ำ ๆ ไปหลาย ๆ ครั้ง การทำธุรกรรมซ้ำๆเช่นนั้นอาจถือถือว่าเป็นการค้าได้ เช่น การซื้อหุ้นของกิจการหนึ่งและทำการขายสินทรัพย์ไป หากทำเพียงครั้งเดียวอาจไม่ถือถือว่าเป็นการค้า แต่หากทำกิจกรรมในลักษณะนี้ซ้ำ ๆ หลายครั้งไปก็อาจถือถือว่าเป็นการค้าได้

4. งานที่ก่อให้เกิดการค้า การกระทำบางอย่างโดยตัวของกิจกรรมนั่นเองอาจไม่เป็นการค้า แต่หากการกระทำนั้นทำไปเพื่อก่อให้เกิดการค้าหรือสนับสนุนให้เกิดการค้าขึ้นได้โดยตรงจากการกระทำนั้น การกระทำนั้นก็จะถูกถือรวมเป็นส่วนหนึ่งของการค้าด้วย เช่น การจะขายสินค้า อาจต้องมีการจ้างลูกจ้าง เข้าสำนักงาน หรือจ่ายค่าโฆษณา สิ่งเหล่านี้หากทำไปเพื่อเป็นผลโดยตรงต่อการขายสินค้า การกระทำเหล่านี้ก็จะถูกถือรวมเป็นการค้าด้วย

5. ลักษณะแวดล้อมอื่น บางครั้งอาจต้องพิจารณาเหตุผลในการกระทำเหล่านั้นด้วยว่าทำไปเพื่อให้เป็นการค้าหรือไม่ ในการขายของบางอย่างออกไปอาจมีเหตุในการขายอื่นนอกจากการหวังผลกำไรด้วย เช่น การขายรถของตัวเองเรื่องจากแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาไม่ไหว อาจไม่ถือถือว่าเป็นการค้า

6. แรงจูงใจ ลักษณะหนึ่งของการค้าที่อาจใช้เป็นตัวชี้วัดได้เมื่อบางกรณีที่ใช้ลักษณะอื่นแบ่งแยกได้ลำบากคือแรงจูงใจในการแสวงหากำไร

ส่วนการประกอบวิชาชีพหมายถึง การประกอบอาชีพโดยใช้ทักษะทางปัญญา ร่วมกับทักษะทางการงานหรืออาจไม่ใช้ทักษะทางการงานเลย¹⁵ มีลักษณะเฉพาะที่ต่างกับการประกอบอาชีพอื่นทั่วไปคือ การใช้ทักษะทางปัญญาอันเกิดจากการสั่งสมความรู้ความเชี่ยวชาญในสาขาวิชาชีพสาขาใดสาขาหนึ่ง

¹⁵ Geoffrey Morse, David Williams and David Salter, Principles of Tax Law, 3rd ed. (London : Clays Ltd, St Ives plc, 1996), p.75.

การประกอบวิชาชีพที่เห็นได้ชัดว่าเป็นวิชาชีพ มักเป็นสิ่งที่ต้องเกิดจากการสั่งสม ความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางมาเป็นระยะเวลาหนึ่งจนก่อให้เกิดทักษะทางปัญญาที่บุคคลอื่น ทั่วไปไม่สามารถเรียนรู้และทำได้เช่นเดียวกันในระยะเวลาอันสั้น

ตัวอย่างเช่น วิชาชีพกฎหมายนั้น หากทำแค่เพียงอ่านกฎหมายให้เข้าใจเพียง คร่าว ๆ และตีความตามลายลักษณ์อักษรนั้น บุคคลทั่วไปที่พอมีความรู้ทางภาษาหรือนักอักษร ศาสตร์ก็อาจจะทำได้ แต่หากต้องการตีความถึงเจตนารมณ์และนำไปใช้ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อ ผู้ใช้เองหรือสังคมแล้วก็ต้องทำการตีความหรือนำไปใช้โดยนักกฎหมายที่ได้สั่งสมความรู้ความ เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมาเป็นอย่างดีจนเรียกได้ว่าเป็นผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายเท่านั้น หรือวิชาชีพแพทย์ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาอาการเจ็บไข้ได้ป่วย หากเป็นการรักษาอาการพื้นฐาน แล้วเภสัชกร ผู้ที่มีความรู้เรื่องยา ผู้มีความรู้เรื่องสมุนไพร หรือผู้มีความรู้เรื่องสุขอนามัยพื้นฐานก็ อาจดูแลให้คำปรึกษาแนะนำให้ผู้ป่วยรับประทานยาหรือประพฤติตัวตามหลักสุขอนามัยจนหาย จากอาการเจ็บป่วยเล็กน้อยพื้นฐานได้ แต่หากเป็นอาการเจ็บป่วยร้ายแรงหรืออาการที่ต้องทำ การรักษาอย่างแม่นยำจำเพาะเจาะจงมีฉะนั้นผู้ป่วยอาจมีอาการที่แย่งหรือถึงแก่ชีวิตได้ ก็ย่อม ต้องเป็นหน้าที่ของแพทย์ในการวินิจฉัยและตัดสินใจรักษาอาการไม่ว่าด้วยการใช้ยาอันอาจมี ผลข้างเคียงไปในทางลบหรือแม้กระทั่งการผ่าตัดอันอาจมีความเสี่ยงต่อผู้ป่วยสูงด้วย เป็นต้น

การสั่งสมความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางให้เกิดขึ้นในสาขาวิชาชีพใดสาขาหนึ่งนี้ ก่อให้เกิดการพัฒนาของความรู้และความเชี่ยวชาญในสาขานั้นๆ และเกิดการต่อยอดองค์ความรู้ของ ผู้ศึกษาหรือประกอบอาชีพเฉพาะทางนั้นโดยไม่ต้องทำการฝึกหัดเรียนรู้เริ่มต้นจากพื้นฐานใหม่ การ เพิ่มพูนและสั่งสมทักษะทางปัญญาในลักษณะของการประกอบวิชาชีพนี้จึงเป็นสิ่งที่รัฐส่วนใหญ่เห็น ว่าควรมีนโยบายส่งเสริมเพราะจะก่อให้เกิดประโยชน์กับรัฐและประชาชนของรัฐในระยะยาว

นโยบายภาษีอากรของรัฐต่างๆจึงมักมีนโยบายที่ส่งผลทางภาษีกับผู้มีเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพในลักษณะที่แตกต่างจากผู้มีเงินได้จากรูปแบบอื่นในทางที่เป็นประโยชน์กับผู้ ประกอบวิชาชีพเพื่อที่จะเป็นการส่งเสริมให้คนในรัฐที่มีความรู้ความสามารถเลือกหาเลี้ยงชีพด้วย การประกอบวิชาชีพอันเป็นการเปิดโอกาสให้บุคคลเหล่านี้สามารถสั่งสมความรู้ความสามารถใน เชิงทักษะทางปัญญาของตนเพื่อเป็นการก่อประโยชน์ในการทำมาหาเลี้ยงชีพของบุคคลนั้นและ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อสังคมโดยรวมของรัฐต่อไป

ลักษณะของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะส่งเสริมผู้ประกอบการวิชาชีพจึงมักออกมาในลักษณะที่เป็นการอนุญาตให้ทำการหักค่าใช้จ่ายจากการประกอบวิชาชีพได้มากกว่าการหักค่าใช้จ่ายจากการให้บริการหรือรับทำงานให้ในรูปแบบอื่น ตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทย บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 44 ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 ได้อนุญาตให้ผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพตามมาตรา 40(6) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเหมาร้อยละ 30 และร้อยละ 60 โดยไม่มีเพดานจำกัด ซึ่งเป็นประโยชน์กับผู้มีเงินได้มากกว่าการหักค่าใช้จ่ายจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 42ทวิ ในอัตราร้อยละ 40 แต่มีการจำกัดมิให้เกิน 60,000 บาท เป็นต้น

2.5 ประเภทเงินได้ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นหลายประเภท รัฐแต่ละรัฐอาจกำหนดประเภทเงินได้แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมจำเป็น อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ละฉบับจึงอาจมีประเภทเงินได้แตกต่างกันออกไป

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและขององค์การสหประชาชาติ ได้กำหนดประเภทเงินได้ไว้ดังนี้

1. ข้อบทที่ 6 เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Income from immovable property)
2. ข้อบทที่ 7 เงินได้จากกำไรธุรกิจ (Business profits)
3. ข้อบทที่ 8 เงินได้จากการขนส่งทางเรือและอากาศยาน (Shipping, inland waterways transport and air transport)
4. ข้อบทที่ 9 เงินได้จากวิสาหกิจในเครือเดียวกัน (Associated enterprises)
5. ข้อบทที่ 10 เงินได้จากเงินปันผล (Dividends)
6. ข้อบทที่ 11 เงินได้จากดอกเบี้ย (Interest)
7. ข้อบทที่ 12 เงินได้จากค่าสิทธิ (Royalties)
8. ข้อบทที่ 13 เงินได้จากผลได้จากทุน (Capital Gains)

9. ข้อบทที่ 14 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent personal service) (มีการยกเลิกตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ในปี 2000)

10. ข้อบทที่ 15 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Income from employment)

11. ข้อบทที่ 16 เงินได้จากค่าป่วยการกรรมการ (Director's fees)

12. ข้อบทที่ 17 เงินได้จากนักแสดง นักกีฬา (Artistes and sportsmen)

13. ข้อบทที่ 18 เงินได้จากเงินบำนาญ (Pensions)

14. ข้อบทที่ 19 เงินได้จากงานรัฐบาล (Government Service)

15. ข้อบทที่ 20 เงินได้จากนักเรียน (Students)

16. ข้อบทที่ 21 เงินได้อื่นๆ (Other income)

นอกจากนี้ยังมีการแบ่งเงินได้ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนออกเป็นรายการเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังนี้

1. เงินได้จากการประกอบธุรกิจ ได้แก่ กำไรจากธุรกิจ เงินได้จากการขนส่งทางเรือ และอากาศยานระหว่างประเทศ

2. เงินได้จากการลงทุนหรือจากทรัพย์สินฝ่ายทุน ได้แก่ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน

3. เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการใช้แรงงาน หรือการให้บริการส่วนบุคคล ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าป่วยการกรรมการ เงินบำนาญ เงินได้จากการแสดงสาธารณะหรือการแข่งขันกีฬา เป็นต้น

สาเหตุที่อนุสัญญาแยกบัญญัติรายการเงินได้ประเภทต่างๆไว้เป็นข้อบทเฉพาะนั้น เนื่องจากอนุสัญญามุ่งประสงค์จะกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาว่า รัฐใดจะมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดบ้างและรัฐใดต้องยกเว้นเงินได้ประเภทใด หรือรายการเงินได้ประเภทใดบ้างที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองต่างก็มีสิทธิเก็บได้ โดยอนุสัญญาจะไม่กำหนดว่ารายการเงินได้ประเภทใดให้เก็บภาษีเท่าใด แต่อนุสัญญาเพียงทำหน้าที่กำหนดชี้สิทธิในการจัดเก็บภาษีว่าควรจะตกอยู่กับรัฐใด ส่วนจะเก็บอัตราเท่าใดนั้นต้องพิจารณาตามที่กฎหมายภายในกำหนด กล่าวคือ ถ้าอัตรภาษีตามกฎหมาย

ภายในต่ำกว่าเพดานอัตราที่อนุสัญญากำหนดก็ให้เก็บตามที่กฎหมายภายในกำหนด แต่หากอัตราที่กำหนดสูงกว่าที่อนุสัญญากำหนดก็ให้เก็บไปตามที่อนุสัญญากำหนดไว้ แต่จำนวนภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะต้องไม่เกินอัตราที่อนุสัญญากำหนดเป็นเพดานขั้นสูงไว้¹⁶

2.6 รูปแบบข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลเป็นอิสระในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน
ตามที่ประเทศไทยได้มีการเจรจาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นกับหลายประเทศและแต่ละประเทศ มีการใช้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแตกต่างกันออกไปซึ่งสามารถแยกพิจารณาข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระที่ประเทศไทยนิยมใช้ได้ดังนี้

2.6.1 รูปแบบที่ 1

รูปแบบที่ 1 นี้เป็นรูปแบบที่เหมือนกับอนุสัญญาขององค์การสหประชาชาติ โดยกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถเก็บภาษีได้จากผู้ให้บริการ โดยกำหนดเงื่อนไขการเก็บภาษีอยู่สองแบบ ได้แก่ เก็บจากการมีฐานประกอบการประจำที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือการที่ผู้ให้บริการต้องอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ บางอนุสัญญาอาจกำหนดระยะเวลาไว้ไม่เท่ากัน ประเทศที่ใช้อนุสัญญาแบบนี้ ได้แก่ ประเทศบังคลาเทศ เซเชสส์ ไชปรัส เดนมาร์ก ตุรกี นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ สโลวีเนีย สเปน อุซเบกิสถาน ฮังการี ดังนี้

“ 1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับในส่วนของบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีต่อไปนี้ เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ซึ่งฐานประกอบการประจำเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้น เฉพาะจำนวนเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

ข) ถ้าการอยู่อาศัยของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวนเท่ากันหรือเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้องของรัฐนั้นแล้วแต่กรณีในกรณีนี้เฉพาะจำนวนเงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมที่บุคคลนั้นได้กระทำในอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

¹⁶ พิชาติ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ ฯ : ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชซิง, 2544), หน้า 145.

2 คำว่า " บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะการศึกษากีฬาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี "

2.6.2 รูปแบบที่ 2

อนุสัญญาที่นิยมใช้แบบที่ 2 นี้ เป็นรูปแบบของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ 1980 โดยกำหนดเงื่อนไขที่รัฐแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากผู้ให้บริการโดย เก็บจากเงินได้ที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำ หรือเก็บภาษีหากผู้ให้บริการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามแต่ละอนุสัญญา และได้เพิ่มเงื่อนไขจากอนุสัญญาแบบแรกคือ การกำหนดว่าหากค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือตกเป็นภาระแก่ฐานประกอบการประจำ รัฐแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากผู้ให้บริการ เนื่องจากเงินได้ส่วนนั้นผู้จ่ายเงินได้สามารถหักออกจากยอดเงินได้ก่อนเสียภาษีเพื่อมาจ่ายแก่ผู้ให้บริการส่วนบุคคล ประเทศที่เจรจาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้แก่ ประเทศเกาหลีใต้ บาเรนห์ แคนาดา จีน ญูเครน ฮังการี อิสราเอล ลักเซมเบิร์ก เนปาล อาร์เมเนีย แอฟริกาใต้ ศรีลังกา สวีเดน สาธารณรัฐเอมิเรตส์ และสหรัฐอเมริกา บัญญัติในลักษณะดังนี้

" 1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้ที่เงินได้เช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเพื่อ ความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้นในกรณีเช่นว่านั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ถือ ว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

(ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วง ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวนเท่ากันหรือเกิน กว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ หากเป็นกรณีเช่น วนั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะ ที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

ค) ถ้าคำตอบแทนที่ผู้ยื่นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการ ประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หากเป็นกรณีเช่นว่า นั้น เฉพาะคำตอบแทนที่ที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี "

2.6.3 รูปแบบที่ 3

อนุสัญญาที่นิยมใช้แบบที่ 3 นี้ มีรูปแบบคล้ายกับอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติในข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ แต่กำหนดเงื่อนไขที่รัฐแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากผู้ให้บริการเหมือนกับเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยเก็บจากเงินได้ที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำ หรือเก็บภาษีหากผู้ให้บริการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามแต่ละอนุสัญญา และได้เพิ่มเงื่อนไขจากอนุสัญญาแบบแรกคือ การกำหนดว่า หากคำตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือตกเป็นภาระแก่ฐานประกอบการประจำ รัฐแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากผู้ให้บริการ เนื่องจากเงินได้ส่วนนั้นผู้จ่ายเงินได้สามารถหักออกจากยอดเงินได้ก่อนเสียภาษีเพื่อมาจ่ายแก่ผู้ให้บริการส่วนบุคคล ประเทศที่เจรจาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้แก่ ประเทศคูเวต ออสเตรเลีย ออสเตรีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส อินโดนีเซีย อินเดีย ปากีสถาน โปแลนด์ โรมานี อิตาลี บัญญัติไว้ดังนี้

“ 1. เงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ จะเก็บภาษีได้ในรัฐนั้นเท่านั้น เว้นแต่ว่ากิจกรรมดังกล่าวได้กระทำขึ้น ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เงินได้ในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรม ที่เป็นอิสระอื่น ๆ ซึ่งได้ประกอบการภายในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติในวรรค 1 อยู่ เงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา อีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระที่ ประกอบการ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐแรกทีกล่าวถึง ถ้า

ก) ผู้นั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งมีระยะเวลารวมกันแล้วไม่เกิน 183 วัน ใน
ปีปฏิภากรที่เกี่ยวข้อง และ

ข) ผู้นั้นไม่ได้มีฐานประกอบการประจำในรัฐอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาหนึ่งหรือ
หลายระยะรวมกันแล้วเกิน 183 วัน ในปีปฏิภากรดังกล่าว และ

ค) เงินได้นั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่วิสาหกิจ หรือแก่สถานประกอบการถาวร หรือ
ฐานประกอบการประจำซึ่งตั้งอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

3. คำว่า "บริการวิชาชีพ" รวมถึงโดยเฉพาะ กิจกรรมอิสระ ด้านวิทยาศาสตร์
วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน และกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร
สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี "

2.6.4 รูปแบบที่ 4

อนุสัญญาแบบที่ 4 นี้ ใช้รูปแบบเดียวกับอนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือ
ทางเศรษฐกิจและการพัฒนา โดยกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากผู้ให้บริการโดยผ่านฐาน
ประกอบการประจำเท่านั้น โดยไม่มีเรื่องกำหนดระยะเวลาใดใดเข้ามาเกี่ยวข้อง อนุสัญญาแบบที่
4 นี้เป็นแบบที่ประเทศไทยนิยมใช้น้อยที่สุดในกาเจรจากับประเทศต่างๆ โดยมีประเทศที่ใช้
อนุสัญญาแบบนี้ ได้แก่ ประเทศสาธารณรัฐเช็ก บัลแกเรีย มอริเชียส รัสเซีย ลาว เวียดนาม
สเปน สหราชอาณาจักร โอมาน บัญญัติไว้ดังนี้

" 1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนของบริการวิชาชีพ
หรือกิจกรรมอิสระอื่นๆ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ว่าผู้นั้นมีอยู่เป็นปกติซึ่งฐาน
ประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของ
ผู้นั้น หากผู้นั้นมีฐานประกอบการเช่นว่านั้น เงินได้นั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง
เฉพาะจำนวนเงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น

2 คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี "

2.6.5 รูปแบบที่ 5

ได้แก่ อนุสัญญารูปแบบที่รวมข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ด้วยกันกับ ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ซึ่งใช้ชื่อข้อบทว่าบริการส่วนบุคคล สำหรับเงื่อนไขในการเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ของข้อบทรูปแบบนี้ ได้แก่

- ผู้ให้บริการต้องอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ที่กระทำการให้บริการครบหรือเกินตาม ระยะเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งเงื่อนไขนี้เป็นเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในทุกอนุสัญญา

- เงินได้นั้นต้องจ่ายโดยหรือในนามของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

- เงินได้ที่จ่ายตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรที่ผู้จ่ายมีอยู่ในประเทศไทย

- บริการนั้นทำขึ้นเพื่อหรือในนามบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

ประเทศที่ประเทศไทยใช้รูปแบบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการเจรจา ได้แก่ ประเทศนอร์เวย์ เยอรมัน สิงคโปร์ เนเธอร์แลนด์ เกาหลีใต้ เบลเยียม มาเลเซีย ญี่ปุ่น สวิตเซอร์แลนด์ บัญญัติไว้ดังนี้

" 1. ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 15,17 และ 18 เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทน อื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันในส่วนที่เกี่ยวกับการจ้างงาน รวมทั้งเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวกับการบริการ วิชาชีพ หรือกิจกรรมอิสระอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่ได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่การจ้างงาน การให้บริการ หรือกิจกรรมนั้นได้เกิดขึ้น หรือกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าการจ้างงาน การให้บริการ หรือกิจกรรมได้เกิดขึ้นหรือ กระทำเช่นนั้นแล้ว ค่าตอบแทนหรือเงินได้ที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2 แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 ค่าตอบแทนหรือเงินได้ซึ่งบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน การให้บริการหรือกิจกรรมที่เกิดขึ้นหรือกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรกถ้า

ก) ผู้รับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ

ข) ค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้นจ่ายโดย หรือจ่ายในนามของบุคคล ซึ่งมีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และ

ค) ค่าตอบแทน หรือเงินได้นั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ซึ่งบุคคลนั้นมียู่ในอีกรัฐหนึ่ง

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำงานในเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ ที่ดำเนินการโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐนั้น "

2.7 รูปแบบข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน

" 1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน

2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ให้รวมถึงโดยเฉพาะ

ก) สถานจัดการ

ข) สาขา

ค) สำนักงาน

ง โรงงาน

จ) โรงช่าง

ด) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้น
ทรัพยากรธรรมชาติ

ข) ที่ทำการเพาะปลูกหรือไร่สวน และ

ช) คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคล ซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บ
รักษาสำหรับ บุคคลอื่น

3. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ให้นิยามรวมถึง

ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจ
ควบคุม หรือ ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับโครงการนั้น จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรถ้าเพียงแต่ที่ตั้ง
หรือโครงการหรือ กิจกรรมนั้นได้ดำรงอยู่เป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษา โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง
โดยผ่าน ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่น ซึ่งกิจกรรมในลักษณะนั้นดำเนินติดต่อกันสำหรับโครงการ
เดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกันภายในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เป็นระยะเวลาเดียวหรือ
หลายระยะเวลา รวมกันเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

4. แม้จะมีบทบัญญัติก่อนๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไม่ให้ถือว่ารวมถึง

ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการ
จัดแสดงสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความ
มุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง

ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความ
มุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้า หรือ รวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น

จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการประกอบกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) รวมกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ

5. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 , 2 และ 3 ในกรณีที่บุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 7 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าบุคคลดังกล่าว

ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น

ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นและดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น

6. แม้จะมีบทบัญญัติในวรรคก่อนๆของข้อนี้ อยู่นั้น วิสาหกิจประกันภัยของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ยกเว้นในกรณีของการรับประกันภัยต่อ จะถือว่ามิได้มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

ถ้าวิสาหกิจนั้นเรียกเก็บเบี้ยประกันในอาณาเขตของอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือรับประกันความเสี่ยงที่มีอยู่ภายในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางลูกจ้างหรือผ่านทางตัวแทน ซึ่งมีได้เป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรค 7

7. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจภายในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้า ทัวไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่า บุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม กรณีกิจกรรมของตัวแทนดังกล่าวได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น หรือในนามของวิสาหกิจนั้น และวิสาหกิจอื่นๆซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น บุคคลเช่นว่านี้จะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้ เว้นแต่บุคคลดังกล่าวจะสามารถพิสูจน์ได้ว่ากิจกรรมเหล่านั้นได้กระทำภายใต้เงื่อนไขของบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

8. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ควบคุมหรือถูกควบคุมโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง”

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจที่นิยมใช้ในประเทศไทยแต่ละรูปแบบมีลักษณะไม่ต่างกันมากนัก กล่าวคือ ความหมายของเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจจะไม่มีคำนิยามไว้ชัดเจนเป็นการเฉพาะเจาะจง กล่าวได้ว่า หากเงินได้ประเภทใดที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของเงินได้ประเภทอื่นมักตีความให้เข้าอยู่ในความหมายของเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ แต่มิใช่เป็นเงินได้ประเภทเงินได้อื่นๆ เนื่องจากว่า เงินได้ประเภทกำไรธุรกิจนั้นเป็นกิจกรรมที่มีได้มุ่งกระทำเป็นประจำ เช่น การถูกสลากรางวัล แต่เงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ ต้องเป็นเงินที่มุ่งกระทำเป็นการปกติของการดำเนินธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมนั้น ๆ

หลักในการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจนั้นก็คือ ผู้มีเงินได้ คือวิสาหกิจ ซึ่งวิสาหกิจตามคำอธิบายอนุสัญญาแล้ว เป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เมื่อผู้มีเงินได้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ รัฐที่มีอำนาจในการเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนนั้นได้แก่ รัฐถิ่นที่อยู่ นั่นเอง แต่เก็บได้โดยมีเงื่อนไข กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้ประกอบธุรกิจในรัฐอีกรัฐหนึ่ง อีกรัฐหนึ่งนั้น มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ซึ่งก็คือการใช้อำนาจทับซ้อนกันในการจัดเก็บภาษีนั่นเอง และตามหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศ รัฐถิ่นที่อยู่ต้องเป็นฝ่ายที่ขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี

การเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจโดยรัฐแหล่งเงินได้ ต้องเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น ซึ่งตรงนี้ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ นิยมใช้หลัก Attribution Rule ในการเก็บเงินได้ กล่าวคือ เงินได้ที่รัฐแหล่งเงินได้จะเก็บจากสถานประกอบการถาวรนั้น ต้องเป็นเงินได้ที่สืบเนื่องมาจากการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวรนั้นๆนั่นเอง ซึ่งหลัก Attribution Rule นี้ ในข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระบางอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำกับบางประเทศได้ กำหนดหลักการนี้ในการคิดคำนวณเงินได้สำหรับเก็บภาษีจากฐานประกอบการประจำด้วย สำหรับฐานประกอบการประจำนั้นมีความหมายว่าอย่างไร จะมีบัญญัติไว้ในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนทุกฉบับ แต่มักมีการนำไปตีความเทียบเคียงกับฐานประกอบการประจำสำหรับเงินได้ประเภทบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

นอกจากการนิมใช้หลัก Attribution Rule ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรแล้ว ยังมีการกำหนดให้ต้องยอมให้นำกำไรของสถานประกอบการถาวรหักออกจากค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปด้วย ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจเองบางอนุสัญญาก็มีการกำหนดให้คิดคำนวณเงินได้จากกำไรบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยต้องหักเป็นค่าใช้จ่ายของฐานประกอบการประจำก่อนนำไปคำนวณภาษีเช่นกันในรัฐแหล่งเงินได้เช่นกัน

สถานประกอบการถาวรนั้น มีหลายประเภท บางประเภทอาจมีกำหนดระยะเวลาในสถานประกอบการถาวรว่า ต้องตั้งอยู่ในครบตามกำหนดระยะเวลาจึงจะถือเป็นสถานประกอบการถาวร

บทที่ 3

สาระสำคัญของอนุสัญญาต้นแบบเกี่ยวกับการการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคล ที่เป็นอิสระและการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจเชิงเปรียบเทียบ

ปลายศตวรรษที่ 19 หลายประเทศโดยเฉพาะในยุโรปได้ร่วมมือกันหาวิธีที่จะหลีกเลี่ยงอุปสรรคทางการค้าและการลงทุนข้ามแดนและเพื่อลดการเลี่ยงภาษี ในเบื้องต้นมีการจัดทำอนุสัญญาทวิภาคีขึ้น ต้นศตวรรษที่ 20 มีการเจรจาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับแรกขึ้น โดยเป็นการเจรจาระหว่างประเทศไซปรัสและออสเตรเลีย ในปี 1899 หลังจากนั้นจึงมีสนธิสัญญาบาวาเรีย แซกโซเนีย บาเดน และลักเซมเบิร์ก¹

หลังจากปี 1920 League of Nation ได้มีการส่งเสริมสนับสนุนให้มีการเจรจาอนุสัญญาทางภาษีโดยตรงจึงมีการประชุมเพื่อร่างอนุสัญญาต้นแบบขึ้นในปี 1928 ในการประชุมนี้มีการรับรู้ถึงความสำคัญของอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ และเพื่อขจัดการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน แบ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีเพื่อมิให้ทั้งสองรัฐเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนเดียวกัน League of Nation ได้มีการเสนอรูปแบบการเก็บภาษีจากกิจกรรมที่กระทำในต่างประเทศ 3 รูปแบบกิจกรรมซึ่งก็คือแนวคิดของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง รูปแบบการเก็บภาษีทั้ง 3 รูปแบบได้แก่ การเก็บภาษีจากเงินได้จากการอุตสาหกรรม การค้า การเกษตรกรรม ปี 1933 คณะทำงาน League Fiscal Committee ได้พัฒนาแนวทางเพื่อป้องกันการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนในกรณีที่มีผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรอยู่มากกว่า 1 ประเทศจึงกำหนดให้มีการจัดสรรรายได้ รูปแบบการจัดสรรรายได้ที่เป็นที่ยอมรับได้แก่ การกำหนดให้มีสถานประกอบการถาวร โดยกำหนดว่าให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากรายได้ที่อยู่ภายใต้สถานประกอบการถาวร และมีการตรวจสอบรายได้ของสถานประกอบการถาวรตามหลัก arm's length standard คือใช้ข้อสมมติว่าสถานประกอบการถาวรได้ประกอบธุรกิจนั้นเป็นของตนเอง โดยมีค่าใช้จ่ายต้นทุนแยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ เสมือนว่า

¹ Roberto Scalia, The Concept of Permanent Establishment in the Hungarian Corporate Tax Law with particular regard of the real estate market [online]. Available from: <http://www.diritto.it/archivio/1/26043.pdf>, [2009, October 10], p.1-3.

สถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยธุรกิจอิสระประกอบธุรกิจตามปกติทางการค้าทั่วไปและมีความสัมพันธ์กับวิสาหกิจแม่เสมือนเป็นหน่วยธุรกิจอิสระต่อกัน

ปี 1943 มีการประชุมซึ่งจัดขึ้นที่ประเทศเม็กซิโกมีการจัดทำร่างบันทึกความเข้าใจ ว่าด้วยอำนาจการจัดเก็บภาษีเบื้องต้น ซึ่งการประชุมนี้ประกอบด้วยตัวแทนจากประเทศกำลังพัฒนาจึงได้กำหนดการจัดเก็บภาษีให้เป็นที่พอใจแก่ประเทศกำลังพัฒนา บางกรณีอาจเก็บภาษีได้ในรัฐแหล่งเงินได้แม้ไม่มีสถานประกอบการถาวร ต่อมาจึงมีการประชุมอีกครั้งที่ประเทศอังกฤษ มีการจัดทำร่างบันทึกความเข้าใจ ซึ่งบันทึกความเข้าใจนี้มีความคล้ายคลึงกับที่จัดประชุมในประเทศเม็กซิโก แต่มีความแตกต่างอย่างมีนัยยะสำคัญในเรื่องของการจำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นการขัดความต้องการของประเทศกำลังพัฒนาที่มักเป็นประเทศผู้นำเข้าการลงทุน

3.1 พัฒนาการเปรียบเทียบของข้อบทอนุสัญญาต้นแบบที่เกี่ยวข้อง

3.1.1 อนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาซึ่งมีการพัฒนามาจากอนุสัญญาต้นแบบของ Organization for European Economic Cooperation (OEEC)

ตาม OEEC Report July 1959 ได้เขียนเกี่ยวกับบริการส่วนบุคคล โดยมีการกล่าวถึงแนวความคิดเรื่องฐานประกอบการประจำ (fixed base) ซึ่งกล่าวว่า เงินได้ที่ได้รับโดยบุคคลที่ให้บริการส่วนบุคคลหรือกิจกรรมอื่นที่คล้ายกันที่มีลักษณะเป็นอิสระ ให้เสียภาษีในรัฐที่บุคคลนั้นอยู่ เว้นแต่ว่าบุคคลนั้นจะมีฐานประกอบการประจำ (fixed base) ในรัฐอื่นสำหรับวัตถุประสงค์ในการให้บริการนั้น และเงินได้นั้นจะเก็บภาษีได้ต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับสืบเนื่อง (attributable) มาจากฐานประกอบการประจำที่อยู่ในรัฐอื่นนั้น² นอกจากนี้ยังกำหนดเรื่องการจัดสรรเงินได้ระหว่างฐานประกอบการประจำและรัฐถิ่นที่อยู่ ให้จัดสรรเสมือนกับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจที่กำหนดให้สถานประกอบการถาวร จัดสรรกำไรกับสำนักงานใหญ่

² United Nations Document, E/C.18/2008/CRP.1/Add.1, "Comments on the Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment". [2008, October 7], p.41.

นอกจากนี้ยังได้กล่าวต่อไปอีกว่า เงินได้ดังกล่าวมีลักษณะคล้ายกับเงินได้ที่มีลักษณะ เป็น ตามธรรมเนียมจากอุตสาหกรรมหรือกิจกรรมการค้าหรือกิจกรรมทางธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดในการเก็บเงินได้จากสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ควรรักษาไว้ สำหรับใช้กับเงินได้ประเภทกิจกรรมทางการค้าและอุตสาหกรรมเท่านั้น

จากบันทึกของ OEEC ข้างต้นเห็นได้ว่า แนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรนั้น มีไว้ สำหรับใช้กับกิจกรรมประเภทการค้าหรืออุตสาหกรรมเท่านั้น ไม่ควรนำมาใช้กับเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ต่อมาจึงเกิดเป็นองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา OECD หลังจาก นั้นจึงมีอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาเกิดขึ้น (OECD Model) และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาก็รับเอาแนวคิดจากอนุสัญญา ต้นแบบของ OEEC มาใช้เพื่อร่างอนุสัญญาต้นแบบ OECD และได้นำแนวคิดเรื่องฐานประกอบการ ประจำและสถานประกอบการถาวรมาจาก OEEC ด้วย ซึ่งอนุสัญญาต้นแบบนี้ จัดทำขึ้นในปี 1963 และมีการปรับแก้ไขเสมอมา ต่อมาจึงกลายเป็นที่นิยมใช้ในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว

3.1.1.1 พัฒนาการของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ในปี 1928 มีรายงานของ League of Nation ข้อบทที่ 5 กล่าวว่า เงินได้จากการ อุตสาหกรรม หรือการเกษตรกรรมเชิงพาณิชย์ใดๆ และการค้าหรือวิชาชีพอื่นๆ ให้เสียภาษีในรัฐที่ บุคคลกระทำการค้าหรือวิชาชีพอีสถานประกอบการถาวร หลังจากนั้นในปี 1931 คณะกรรมการภาษี อารกรพิจารณาถึงความแตกต่างของกำไรธุรกิจและบริการส่วนบุคคล จึงเสนอให้แยกข้อบทออกจากกัน โดยข้อบทที่ 5 กำหนดว่าให้วิสาหกิจของกิจกรรมอุตสาหกรรม กิจกรรมเกี่ยวกับการค้าหรือกิจกรรม การเกษตรใช้แนวคิดของสถานประกอบการถาวรในการเก็บภาษี ข้อบทที่ 7 กล่าวถึงเงินได้จากการ ประกอบวิชาชีพอิสระให้เสียภาษีในรัฐที่มีการกระทำวิชาชีพนั้นเป็นประจำ

The Mexico 1943 Drafts และ The London 1946 Drafts ได้ใช้แนวคิดของ สถานประกอบการถาวรกับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ โดยยังไม่มีกล่าวถึงฐานประกอบการ ประจำ ข้อบทที่ 7 (4) Mexico Draft กล่าวว่า เงินได้ที่ได้รับจาก การบัญชี สถาปนิก หมอ วิศวกร ทัศนศาสตร์ หรือบุคคลอื่นที่กระทำการวิชาชีพอิสระ จะต้องเสียภาษีในรัฐสัญญาฉบับนั้นที่บุคคลนั้น กระทำการโดยหรือในสถานประกอบการถาวร หลังจากนั้นมีการประชุมที่ลอนดอน และมีรายงาน

จาก **ข้อบทที่ 6 (4) London Draft** กำหนดว่า เงินได้ที่ได้รับจากการบัญชี สถาปนิก วิศวกร ทัศนศาสตร์ นายแพทย์ หรือกิจกรรมอื่นที่กระทำกรวิชาชีพ ให้เสียภาษีในรัฐสัญญาซึ่งบุคคลที่สถานประกอบการถาวรมีการให้บริการจากหรือโดยสถานประกอบการถาวรนั้น³

ต่อมาในปี 1959 รายงานของ OEEC ได้กล่าวถึงบริการส่วนบุคคลในข้อบทที่ 6 โดยเริ่มมีแนวคิดของฐานประกอบการประจำ โดยกล่าวว่า เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนของที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอิสระอื่นๆ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ว่าผู้นั้นมีอยู่เป็นปกติซึ่งฐานประกอบการประจำ เงินได้ส่วนที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำให้เก็บภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง มีคำอธิบายข้อบทว่า บทบัญญัติข้อบทที่ 6 มีความคล้ายกับประเพณีเงินได้จากอุตสาหกรรมหรือกิจกรรมการค้า อย่างไรก็ตามแนวคิดของสถานประกอบการถาวรควรรักษาไว้สำหรับกิจกรรมการค้าและอุตสาหกรรม

โดยสรุปแล้วหลักการเก็บภาษีของสถานประกอบการถาวรและฐานประกอบการประจำก็คือ หากมีการดำเนินธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยบุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นั้น แต่หากผู้มีเงินได้มีเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ประเทศแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวโดยประเทศถิ่นที่อยู่ต้องเป็นฝ่ายยอมขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี

หลังจากนั้น OECD Model ปี 1963 และ 1977 ก็ยังคงไม่มีคำอธิบายถึงฐานประกอบการประจำเพิ่มเติมมากไปกว่านี้ การตีความ ฐานประกอบการประจำจึงมีการตีความเทียบเคียงกับสถานประกอบการถาวรเรื่อยมา สร้างความไม่ชัดเจนในการตีความ จนกระทั่งปี 2000 OECD Model จึงได้มีการตัดข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไป

3.1.1.2 พัฒนาการของข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ

ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน League of Nation 1928 ได้แบ่งการเก็บภาษีจากเงินได้เป็นประเภทต่างๆ ได้แก่ เก็บภาษีจากเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ดอกเบี้ย ค่าป่วยการกรรมการ เงินเดือนค่าจ้าง เงินบำนาญ การขนส่งและอากาศยาน โดยยังไม่มีกรกล่าวถึง

³ Michael J. McIntyre, Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters : An Historical Review (United State of America: Detroit Michigan, 2005), p.1-3.

เงินได้จากกำไรธุรกิจ มีเพียงข้อบทที่ 5 ที่กล่าวถึงว่า เงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมอิสระทุกชนิดที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ได้แก่ กิจกรรมทางการเกษตร เช่น การป่าไม้ ฟาร์ม ปศุสัตว์ กิจกรรมทางด้านการบริการส่วนบุคคลที่มีใช้เงินได้จากเงินเดือนหรือการจ้างงาน เช่น ศิลปิน นักวิทยาศาสตร์ การศึกษาหรือการสอน ให้เก็บภาษีในรัฐที่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่⁴

ต่อมาเมื่อมีการจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนาขึ้น 1963 จึงได้มีการกำหนดข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจขึ้นไว้ในข้อบทที่ 7 โดยไม่ได้กำหนดคำนิยามถึงข้อบทนี้ไว้ กล่าวเพียงว่าเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจที่เกิดจากกำไรธุรกิจให้เก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ก็ต่อเมื่อวิสาหกิจนั้นเข้าไปประกอบการและมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้โดยมีข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรแยกไว้เป็นข้อบทหนึ่ง และเป็นที่เข้าใจว่าหากเงินได้ที่ไม่เข้านิยามตามข้อบทอื่นใดให้นำมาเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ นอกจากนี้อนุสัญญายังได้แยกเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกจากการเก็บภาษีที่สืบเนื่องจากสถานประกอบการถาวร โดยกำหนดให้เงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้เก็บภาษีสืบเนื่องการมีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้⁵

จากนั้นจึงใช้บังคับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแยกต่างหากจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเรื่อยมา จนกระทั่งมีการตัดข้อบทที่เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ออกจากอนุสัญญาต้นแบบในปี 2000 แล้ว บทบัญญัติข้อบทที่ 3 บทนิยามทั่วไป เพื่อให้สามารถทำการเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ แทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ได้ โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนของ (C) “ วิสาหกิจ ” ให้ประยุกต์ใช้กับการกระทำใดๆของธุรกิจ และ (h) “ ธุรกิจ ” รวมถึงการกระทำกรให้บริการส่วนบุคคลและกิจกรรมที่เป็นอิสระใด ๆ จึงถือเป็นการรวมการเก็บเงินได้เข้ามาไว้ด้วยกันอีกครั้งหนึ่ง

⁴ Article 5 of League of Nations 1928.

⁵ John F. Avery Jones. Problems of categorizing income and gains for tax treaty purpose: British Tax Review (London : Sweet & Maxwell, 2001), p.384.

3.1.2 อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ

เมื่อองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา OECD ได้มีการพัฒนาอนุสัญญาต้นแบบเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นในปี 1963 และ 1977 จนกลายเป็นบรรทัดฐานของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการเพิ่มขึ้นของการค้าระหว่างประเทศและสิ้นสุดยุคของการล่าอาณานิคม จึงเกิดการพัฒนาของสนธิสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศกำลังพัฒนา จึงมีการพิจารณาถึงอนุสัญญาต้นแบบขององค์การ เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาเห็นว่าอนุสัญญามีความเหมาะสมแล้วสำหรับประเทศพัฒนาแล้ว แต่ในส่วนของประเทศกำลังพัฒนานั้นยังมีความเหมาะสมน้อย เนื่องจากว่าประเทศกำลังพัฒนาเป็นประเทศที่นำเข้าเงินทุนและเทคโนโลยีต่าง ๆ

จึงมีการจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา และร่างอนุสัญญาต้นแบบขึ้นใหม่ ได้แก่ อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติปี 1980 โดยทั่วไปสามารถกล่าวได้ว่า อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินี้อนุญาตให้สิทธิในการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศผู้นำเข้าเงินทุนมากกว่าอนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินี้จึงได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางจากประเทศกำลังพัฒนา และต่อมาอนุสัญญาจึงได้รับการแก้ไขปรับปรุงในปี 2001 ซึ่งอนุสัญญาต้นแบบปี 2001 นี้ได้พัฒนามาจากอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ 1980 และอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ปี 2000

ซึ่งอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติในปัจจุบันยังคงบทบัญญัติข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเอาไว้ อนุสัญญาต้นแบบปี 2001 มีส่วนที่เปลี่ยนแปลงจากอนุสัญญาต้นแบบปี 1980 หลายประการ อันได้แก่ การเปลี่ยนชื่อข้อบทที่ 1 เดิม ชื่อว่า “Personal Scope” เป็น “Persons Cover” ตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ปี 2000 ในส่วนของข้อบทที่ 4 เรื่องถิ่นที่อยู่ ข้อบทที่ 4 วรรคแรกได้มีการขยายความถึงคำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งเดิม หมายถึง ภูมิลำเนา สถานที่จัดการ แต่ได้มีการขยายให้ครอบคลุมถึง ความสัมพันธ์ในแง่ของการเมืองหรือความสัมพันธ์ในเชิงอำนาจที่บุคคลมีต่อท้องถิ่นนั้นด้วย⁶

⁶ Bart Kusters, “International The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Development,” in *Asia-Pacific Tax Bulletin* (January/February 2004), p.8.

3.1.2.1 พัฒนาการของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมีหลักการเก็บภาษีคล้ายข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ กล่าวคือเก็บภาษีจากเงินได้จากกิจกรรมที่เป็นอิสระ ทางด้านการบริการส่วนบุคคลที่เป็นบริการวิชาชีพ แต่ไม่รวมถึงการให้บริการโดยการจ้างงาน ทั้งนี้ไม่รวมถึงกิจกรรมอิสระของนักกีฬา นักแสดง ซึ่งมีบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 17

ความสำคัญของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ขององค์การสหประชาชาติ ที่แตกต่างจากอนุสัญญาเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องการคุ้มครองแหล่งเงินได้ ประการแรก ได้แก่ การอนุญาตให้สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษีกับบุคคลผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ซึ่งได้อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกินหรือครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ ข้อบทนี้เป็นที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย รวมถึงประเทศนอร์เวย์ ที่เป็นสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาด้วย

ประการที่สอง อนุสัญญาต้นแบบปี 2001 มีการแก้ไขเพิ่มเติมจากอนุสัญญาต้นแบบปี 1980 ในข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ในประการที่สำคัญได้แก่ การตัดสิทธิในการเก็บภาษีโดยเป็นการคุ้มครองแหล่งเงินได้ กล่าวคืออนุสัญญาเดิมกำหนดการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้โดยประเทศที่ทำการเจรจาอนุสัญญาจะเป็นผู้กำหนดเป็นจำนวนเงินได้ที่แน่นอนว่าหากผู้ให้บริการมีเงินได้ถึงจำนวนเท่าใด โดยเงินได้นั้นผู้ให้บริการได้รับจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นหรือเงินได้นั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้แล้ว ผู้ให้บริการส่วนบุคคลจะต้องเสียภาษีในรัฐที่ให้บริการนั้น ซึ่งข้อกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนนี้ในอนาคตอาจลดความสำคัญลงไปเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้นในระบบเศรษฐกิจโลกแต่ละปี⁷ สำหรับประเทศไทยก็ยังมีการใช้บทบัญญัตินี้เช่นกัน ได้แก่ อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อบทที่ 15 วรรคหนึ่ง (ค)

⁷ Michael J. McIntyre, Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters : An Historical Review, p.3.

“(ค) ถ้าค่าตอบแทนที่ผู้ยื่นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นและเกินกว่า ในปีปฏิภากรนั้น โดยไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ชดเชยให้แก่บุคคลนั้นหรือค่าใช้จ่ายที่ตกเป็นภาระของบุคคลนั้น”

นอกจากนี้พบว่าบทบัญญัติดังกล่าวในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของบางประเทศ ได้แก่ ระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศปากีสถาน ที่มีการกำหนดให้จำนวนเงินได้ที่เก็บภาษีให้สามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจได้โดยไม่กระทบถึงข้อบทอื่นในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ทั้งนี้พบว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่เป็นที่นิยมในการเจรจาตกลงในการทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่อย่างใด⁸

3.1.2.2 พัฒนาการของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร

ความแตกต่างข้อแรกของอนุสัญญาขององค์การสหประชาชาติที่ได้กำหนดเพิ่มเติมให้ ข้อบทที่ 5 วรรคสอง คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บราคาสินค้าสำหรับบุคคลอื่นให้เป็นสถานประกอบการถาวร

ตามข้อบทที่ 5 วรรคสาม บทบัญญัติของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ กำหนดให้ระยะเวลาในการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม โดยที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบหรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น แต่เฉพาะที่ตั้ง โครงการหรือกิจกรรมในรัฐแหล่งเงินได้ หรือการบริการให้คำปรึกษา โดยผ่านลูกจ้างหรือพนักงานของวิสาหกิจเกิดขึ้นได้ง่ายกว่าอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กล่าวคือ อนุสัญญาขององค์การสหประชาชาติ กำหนดเวลาเพียง 6 เดือนเพื่อให้อาคารสิ่งติดตั้งหรือการให้บริการให้คำปรึกษาก็สามารถก่อตั้งเป็นสถานประกอบการถาวรได้แล้ว แต่อนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาต้องใช้เวลามากถึง 12 เดือน ทั้งอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนามิได้กำหนดให้การบริการให้คำปรึกษาเป็นสถานประกอบการถาวร

⁸ Ibid., p.5.

ข้อกำหนดในข้อบทที่ 5 วรรคห้า ซึ่งไม่เป็นที่นิยมมากนัก ได้กำหนดถึงการที่ตัวแทนไม่เป็นอิสระ การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกหรือการเก็บรักษาสิ่งของที่วิสาหกิจเป็นเจ้าของ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งมอบ ส่งของสินค้า ไม่ให้ถือว่าการดำเนินการนั้นก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร โดยข้อกำหนดดังกล่าวถือเป็นการทำให้การตีความว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแคบลง แต่ได้กล่าวถึงวิสาหกิจที่เอาประกันภัยของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้มีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง วิสาหกิจนั้นเก็บเบี้ยประกันในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่ง หรือรับประกันความเสี่ยงที่มีอยู่ในรัฐผ่านทางลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนด้วย เหตุผลที่บัญญัติเรื่องธุรกิจการประกันภัยขึ้นใหม่เพื่อให้ขอบเขตของสถานประกอบการถาวรมีความชัดเจนขึ้น⁹

ข้อบทที่ 5 วรรคหก เป็นการกล่าวถึงเรื่องการประกันภัย ซึ่งไม่มีการกล่าวถึงในอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกากรณีของตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ซึ่งกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามีความเห็นว่าเป็นตัวแทนประกันภัยที่มีใช้ตัวแทนอิสระที่มีอำนาจในการทำสัญญาเรียกเก็บเบี้ยประกันภัยในรัฐแหล่งเงินได้ ก็ควรถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเพราะตามปรกติการประกันภัยเองเป็นการประกันความเสี่ยงในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง

ข้อบทที่ 5 วรรคเจ็ด เป็นบทบัญญัติเรื่องตัวแทนที่เป็นอิสระ ซึ่งตัวแทนที่เป็นอิสระจะไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ ตามอนุสัญญาต้นแบบปี 1980 กล่าวว่า หากตัวแทนอิสระดำเนินกิจกรรมของตัวแทนโดยอุทิศตนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น จะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ ซึ่งจะนำไปสู่การเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจที่ตัวแทนกระทำการแทนนั้น แต่สำหรับอนุสัญญาต้นแบบปี 2001 กล่าวว่า นอกจากการอุทิศตนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจแล้ว ยังต้องมีความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินด้วย จึงจะถือว่าเป็นตัวแทนของวิสาหกิจนั้น บันทึกของคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติว่ามีข้อจำกัดของกิจกรรมของพนักงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่อยู่ภายใต้วิสาหกิจ ต้องเป็นไปตามที่ได้ตกลงกับวิสาหกิจ ถ้าตัวแทนมีสัญญากับวิสาหกิจและกระทำการจะ

⁹ พิชชาติ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ ฯ : ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544), หน้า 79.

ดูว่าเพื่อวิสาหกิจใดๆ การกระทำออกมาของตัวแทนจะแตกต่างจากการกระทำโดยอิสระ นอกจากนั้นแล้วการเป็นตัวแทนหรือไม่ควรพิจารณาถึงความเหมาะสมของสัญญาที่ลงทุน ควรพิจารณาถึงกำหนดระยะเวลาการเป็นตัวแทนให้เหมาะสมด้วย¹⁰ นอกจากนี้บางอนุสัญญายังมีการเรียกร้องถึงการดำเนินการระหว่างตัวแทนและหลักการเงื่อนไข ซึ่งต้องไม่ใช่การดำเนินการตามหลัก arm's length principle

สำหรับประเทศกำลังพัฒนาแล้ว บทบัญญัติใหม่ของอนุสัญญาปี 2001 นี้ ถือว่ายากต่อการพิสูจน์ถึงการบริหารจัดการ การเป็นตัวแทน การอุทิศตนของตัวแทนว่าได้ทำกิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้วิสาหกิจหรือไม่ นอกจากนี้ยังอาจต้องพิสูจน์เรื่องความสัมพันธ์ทางการค้า การเงิน การตั้งราคาโอน รวมถึงการติดต่อโดยตัวแทนอื่นๆ ด้วย แต่ข้อบทที่ 5 ของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินี้ก็ยังเป็นที่ยอมรับของประเทศเนเธอร์แลนด์¹¹

3.1.2.3 พัฒนาการของข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ

ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจมีแนวคิดจากการเก็บเงินได้จากกิจกรรม ค่าเช่าทางอุตสาหกรรม การค้า อุปกรณ์ทางวิทยาศาสตร์ และเงินได้จากค่าเช่าที่ได้รับจากการให้เช่าสิ่งที่มีใช้อสังหาริมทรัพย์ ภายใต้บทบัญญัติของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ ข้อบทที่ 7 วรรคแรก กำไรธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีซึ่งนอกจากจะเป็นการขายผ่านสถานประกอบการถาวรโดยตรงแล้วนั้น กำไรธุรกิจยังรวมถึงการขายของหรือสินค้าในรัฐแหล่งเงินได้อันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขายโดยผ่านสถานประกอบการถาวร หรือกิจกรรมธุรกิจอื่นที่ประกอบการอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายกับการประกอบธุรกิจที่เกิดโดยผ่านสถานประกอบการถาวร เว้นแต่ว่ากิจการนั้น ไม่สามารถกระทำได้จริงๆ โดยสถานประกอบการดังกล่าว จึงจะไม่ถือว่าเงินได้ดังกล่าวเกิดโดยสถานประกอบการถาวรนั้น เช่น การสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทแม่โดยตรงเข้ามาโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น แต่เงินได้ดังกล่าวก็ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น เว้นแต่สินค้านั้นไม่สามารถจัดหาให้ผู้ซื้อได้จริงๆ เงินได้ดังกล่าวจึงจะได้รับยกเว้นไม่นำมารวมคำนวณเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวร ซึ่งบทบัญญัติ

¹⁰ Edwin Van der Burggen, A preliminary look at the new UN Model Tax Convention. *British Tax Review* 2002 : 119-129, p.123.

¹¹ Michael J. McIntyre, *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters : An Historical Review*, p.7.

ของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินี้ขึ้นอยู่กับข้อจำกัดของหลัก Force of Attraction คือ กำไรที่สำนักงานใหญ่ได้รับจะนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร ก็ต่อเมื่อเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเช่นเดียวกันหรือสืบเนื่องกัน ซึ่งไม่เป็นที่ยอมรับในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว ส่วนเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย ตามวรรคสามเป็นการยึดหลักการตามหลัก Attribution of Profit คือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีเงินได้ที่เป็นการกำไรจากธุรกิจเฉพาะส่วนที่พึงถือเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น จะเรียกเก็บจากกำไรที่เกิดจากกิจกรรมที่ไม่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นไม่ได้

สำหรับประเทศเนเธอร์แลนด์แล้วไม่เห็นด้วยกับหลัก Force of Attraction ตามวรรคแรกโดยเห็นว่าอาจนำไปสู่อำนาจการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม แต่ทั้งนี้ประเทศเนเธอร์แลนด์ยังเห็นด้วยกับหลักการ Attribution of Profit ของการหักค่าใช้จ่ายตามวรรคสาม¹²

3.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาต้นแบบสำหรับเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

3.2.1 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขต

ตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ปี 1977 ส่วนอนุสัญญาต้นแบบฉบับ UN ปี 1980 กำหนดไว้ในทำนองว่า “ในกรณีที่ผู้มีถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมคล้ายคลึงอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ ให้เก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ...” และวรรคสองบัญญัติว่า “คำว่า บริการวิชาชีพ (professional service) หมายรวมถึงกิจกรรมทั้งหลายที่เป็นอิสระในทางวิทยาศาสตร์ งานประพันธ์ ศิลปกรรม การศึกษาหรือการสอนในทำนองเดียวกันกับกิจกรรมที่เป็นอิสระในทางการแพทย์ นักกฎหมาย วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์และการบัญชี”

จากถ้อยคำของอนุสัญญาต้นแบบทั้งสอง สามารถอธิบายได้ว่า กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีในข้อบทนี้มี 2 ประเภทคือ บริการวิชาชีพ และบริการอื่นที่มีลักษณะเป็นอิสระ คำว่าอิสระนั้น โดยหลักหมายความว่า การกระทำที่ไม่มีผู้ควบคุมดูแลหรือสั่งการอย่างนายจ้างกับลูกจ้าง ผู้กระทำสามารถกระทำตัวเองตามความสามารถ ทักษะ และประสบการณ์เพื่อให้ได้มาซึ่งผลงานที่ให้บริการนั้น ๆ

¹² Ibid., p.12.

หากพิจารณาคำว่าบริการวิชาชีพแล้วจะเห็นว่า อนุสัญญาต้นแบบให้หมายความรวมถึงกิจกรรมทั้งหลายที่เป็นอิสระในทางวิทยาศาสตร์ งานประพันธ์ ศิลปกรรม การศึกษาหรือการสอนในทำนองเดียวกันกับกิจกรรมที่เป็นอิสระในทางการแพทย์ (Physician) นักกฎหมาย (Lawyer) วิศวกร (Engineer) สถาปนิก ทันตแพทย์และการบัญชี คำว่าหมายความรวมถึง เป็นถ้อยคำที่แสดงให้เห็นอยู่ในตัวว่า 1) กิจกรรมที่กล่าวมาเป็นเพียงตัวอย่างจำนวนหนึ่งเท่านั้น มิใช่มีเพียงเท่าที่กล่าวมา และหรือ 2) กิจกรรมที่กล่าวมาเหล่านี้อาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าไม่ใช่บริการวิชาชีพแต่อนุสัญญากำหนดให้ถือว่าเป็นบริการวิชาชีพเพื่อให้ให้เกิดการตีความเป็นอื่น

ดังนั้นจึง อาจสรุปได้ว่าบริการวิชาชีพโดยแท้ที่อนุสัญญากล่าวไว้ก็คือ กิจกรรมที่เป็นอิสระในทางการแพทย์ (Physician) นักกฎหมาย (Lawyer) วิศวกร (Engineer) สถาปนิก ทันตแพทย์ และการบัญชี ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้จะต้องทำงานด้วยความอิสระปราศจากนายจ้างด้วยการควบคุมงานโดยบุคคลอื่นๆ ที่ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพไม่อิสระด้วย¹³

นอกจากบริการวิชาชีพโดยแท้ข้างต้นแล้ว กิจกรรมที่มีลักษณะใกล้เคียงที่อนุสัญญาได้ยกตัวอย่างไว้ ได้แก่ กิจกรรมทั้งหลายที่เป็นอิสระในทางวิทยาศาสตร์ งานประพันธ์ ศิลปกรรม การศึกษาหรือการสอน ซึ่งอนุสัญญาให้ถือว่าเป็นบริการวิชาชีพ

นอกจากนี้อนุสัญญายังได้กำหนดให้ กิจกรรมคล้ายคลึงอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ (Other activities of an independent character) เป็นกิจกรรมที่ต้องพิจารณาให้เข้าตามข้อบทนี้ด้วย ซึ่งไม่มีนิยามที่ชัดเจน ทำให้ในทางปฏิบัติถ้อยคำนี้มีปัญหาอย่างมากว่ากิจกรรมอะไรบ้างที่เข้านิยามนี้ เพราะมีเงื่อนไขอยู่ว่ากิจกรรมนี้ต้องไม่ใช่กิจกรรมที่เป็นบริการวิชาชีพ เพราะจะซ้ำกับที่กล่าวไว้ในข้างต้น และต้องไม่ใช่กิจกรรมอันมีลักษณะเป็นธุรกิจที่จะเข้าเป็นเงินได้จากธุรกิจที่เสียภาษีตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจที่จะกล่าวต่อไป

¹³ Roy Rohatgi, Basic International Taxation (Hague The Netherlands : Kluwer Law International, 2002), p.102.

คำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบ ได้อธิบายกิจกรรมกิจกรรมคล้ายคลึงอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ โดยสรุปได้ว่าต้องมี 2 ลักษณะที่สำคัญ¹⁴ ก็คือ

1. ต้องเป็นการให้บริการ มิใช่การผลิตสินค้าหรือกระบวนการผลิตด้วยวิธีการทางอุตสาหกรรม (industrial method) หรือหัตถกรรม (craftsmanship) ซึ่งเป็นกิจกรรมทางพาณิชย์กรรมนั่นเอง และ

2. การลงทุนด้วยเงินไม่ใช่สาระสำคัญหลักในการทำให้เกิดเงินได้ เพราะการให้บริการย่อมเป็นการใช้กำลังกายหรือกำลังสมอง หรือความเชี่ยวชาญในงานที่รับจ้างในการกระทำเป็นหลัก

ดังนั้น กิจกรรมที่อาจเข้าลักษณะดังกล่าวซึ่งสามารถยกตัวอย่างได้เช่น การเป็นที่ปรึกษาในการลงทุนที่มีได้กระทำโดยผู้มีวิชาชีพ หรือการให้บริการควบคุมดูแลชีวิต ในกรณีที่การควบคุมซึ่งมิได้ใช้หลักการทางวิทยาศาสตร์ในการการทํานายก็อาจมิใช่การบริการวิชาชีพก็ได้ เป็นต้น

3.2.2 บุคคลที่จะต้องเสียภาษี (Taxable Person)

อนุสัญญาต้นแบบฉบับ OECD และฉบับ UN ต่างบัญญัติไว้ในทำนองเดียวกันว่า บุคคลที่จะต้องเสียภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา (Resident of Contracting State) ซึ่งคำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่นั้น อนุสัญญาต้นแบบทั้งสองฉบับก็ไม่ได้กล่าวแยกกันระหว่างบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล¹⁵ ไว้เป็นการเฉพาะซึ่งอาจตีความได้เป็น 2 นัย นัยแรกใช้วิธีการตีความตามตัวอักษรย่อมได้ความว่า ทั้งบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ย่อมบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้ทั้งหมด เพราะอนุสัญญาใช้คำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่" ซึ่งตามนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นเป็นไปได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เนื่องจากนิยามผู้มีถิ่นที่อยู่บัญญัติไว้ว่า ".....ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง " หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่ก่อตั้ง(จดทะเบียน) สถานจัดการหรือ

¹⁴ Klaus Vogel, Double Taxation Conventions. 2nd ed. (The Netherlands : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), p.765.

¹⁵ ดูข้อบทที่ 4 ของอนุสัญญาต้นแบบ OECD และ UN

โดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และรวมถึงรัฐนั้นและส่วนราชการหรือองค์การบริหาร ส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น....” เห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติแห่งข้อบทนั้นบอกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ ให้หมายถึง บุคคลใด ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น จึงลองพิจารณาถึงนิยามของคำว่าบุคคล ซึ่งบัญญัติ ไว้ในข้อบทที่ 3 บัญญัติว่า “คำว่า “บุคคล” รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท และคณะบุคคลอื่นใด” ส่วนคำว่า บริษัท มีคำนิยามว่า “คำว่า “บริษัท” หมายถึง นิติบุคคล หรือองค์กรที่ถือว่าเป็นนิติ บุคคล เพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี” ดังนั้น การตีความในบางประเทศ การบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระก็ให้ความหมายรวมถึง นิติบุคคลที่อาจบริการส่วนบุคคลได้ด้วย¹⁶

ส่วนนัยที่สอง โดยวิธีการตีความตามเจตนารมณ์ก็อาจตีความได้ว่า หากพิจารณา กิจกรรมในการบริการแล้ว เมื่ออนุสัญญาประสงค์แยกข้อบทนี้ออกมาเป็นพิเศษก็ย่อมหมายความว่า การให้บริการตามมาตรานี้ต้องมีชำระค่าบริการที่เป็นการพาณิชย์ (Commercial) ของนิติ บุคคลที่จะปรับเข้ากับข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจได้ แต่เป็นการให้บริการเฉพาะบุคคลธรรมดา ได้กระทำเท่านั้น ประกอบกับถ้อยคำในอนุสัญญาต้นแบบฉบับ UN ยังบัญญัติถ้อยคำเกี่ยวกับผู้ ได้รับเงินได้ เช่น “... a) If he has a fixed base regularly available to him.....” ในภาษาอังกฤษ นั้นคำว่า he หรือ him มักใช้เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่รวมถึงนิติบุคคล เช่นเดียวกันกับ อนุสัญญาต้นฉบับของ OECD ก็ได้บัญญัติไว้ทำนองเดียวกันว่า “...unless he has a fixed base regularly available to him.....” ย่อมแสดงให้เห็นได้โดยนัยเดียวกันว่า อนุสัญญาไม่เปิดช่องให้ นิติบุคคลบริการส่วนบุคคลตามข้อนี้ได้แต่อย่างใด¹⁷

แนวความคิดตามนัยที่สองได้รับการสนับสนุนโดยนักกฎหมายภาษีอากรหลายท่าน ประกอบกับเมื่อพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบของสหรัฐอเมริกาในขณะนั้น ได้บัญญัติไว้ยืนยันชัดเจนว่า ผู้ที่จะให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามข้อบทนี้ได้จะต้องเป็น บุคคลธรรมดาซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำ สัญญา (an individual who is a resident of a Contracting State) เท่านั้นไม่รวมถึงนิติบุคคล

¹⁶ C.A.Divakar Vijayarathy, Independent Personal Services – Article 14, Available from: <http://www.dvsfs.com/itaxes/IPS-14.pdf>, [2009, March 28], p.5.

¹⁷ Model Tax Convention on Income and Capital, Volume II Non-member countries position reports appendices, 2000, p.R(16)-14.

ยิ่งไปกว่านั้น สิ่งที่น่าคิดต่อไปอีก หากพิจารณาว่าให้บุคคลธรรมดาเท่านั้นที่จะบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้ ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ บุคคลธรรมดาที่กล่าวถึงนี้ หมายความว่าเฉพาะบุคคลธรรมดาในความเป็นจริงหรือหมายความว่าถึงหน่วยภาษีบุคคลธรรมดา ซึ่งรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญ (Partnership) หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (group of persons) ด้วย เพราะอนุสัญญาไม่มีนิยามบุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาไว้แต่อย่างใด

ปัญหานี้ มีแนวความคิดแยกออกเป็น 2 แนว แนวที่ 1 หากประเทศใดปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีความโปร่งใส¹⁸ (Transparent) โดยเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนตามที่แบ่งเงินได้ให้บุคคลธรรมดาผู้เป็นหุ้นส่วนก็ไม่เป็นปัญหาหากจะใช้บังคับข้อบทที่ 14 แนวที่ 2 หากมีการใช้ข้อบทที่ 14 กับห้างหุ้นส่วนอันเกิดจากหุ้นส่วนที่มีการผสมผสานกันระหว่างหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาและหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคล กรณีดังกล่าว การเก็บภาษีสำหรับหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีการปฏิบัติการให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้จะใช้ข้อบทที่ 14 บังคับจัดเก็บ ส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลจะจัดเก็บภาษีโดยใช้ข้อบทที่ 7 ในการบังคับจัดเก็บ ซึ่งจะก่อความไม่เท่าเทียมกันในการบังคับจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศที่ใช้ข้อบทที่ 14 บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น จึงเกิดข้อเสนอแนะขึ้นมาเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในการบังคับจัดเก็บภาษีสองประการได้แก่ การไม่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีตามข้อบทที่ 14 กับผู้มีเงินได้ประเภทหุ้นส่วน หรือการงดใช้บังคับข้อบทที่ 14 ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการเข้าหุ้นส่วนที่มีหุ้นส่วนอย่างน้อยหนึ่งหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคลในการเข้าหุ้นส่วนนั้น

3.2.3 ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base)

คำว่า ฐานประกอบการประจำ นั้นไม่มีบัญญัตินิยามไว้ที่ใดในอนุสัญญาต้นแบบทั้งฉบับของ OECD และฉบับของ UN แต่มีการขยายความเพียงเล็กน้อยในอนุสัญญาต้นฉบับทั้งสองฉบับตามนิยามว่า "...a fixed base regularly available to him..." ซึ่งอาจแปลได้ความว่า ฐานประกอบการประจำซึ่งเป็นที่อยู่ปกติสม่ำเสมอของผู้มีเงินได้ โดยนัยนี้ ย่อมแสดงให้เห็นว่า ฐานประกอบการประจำไม่จำเป็นต้องเป็นสถานที่ของผู้ให้บริการ เป็นแต่เพียงสถานที่ทำงานประจำ หรือสถานที่อยู่อาศัยประจำของผู้ประกอบธุรกิจก็ได้ด้วยกัน¹⁹

¹⁸ C.A.Divakar Vijayasarathy, Independent Personal Services – Article 14, Available from: <http://www.dvsfs.com/itaxes/IPS-14.pdf>, [2009, March 28], p.5.

¹⁹ Klaus Vogel, Double Taxation Conventions, p.766.

นอกจากนี้ เฉพาะอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ UN ยังกำหนดต่อไปว่า หากผู้มีถิ่นที่อยู่ แม้จะไม่มีฐานประกอบการประจำแต่ได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลาเกินกว่า 183 วัน ในรอบ 12 เดือนใดๆ หรือปีภาษี จะต้องเสียภาษีจากเงินได้บริการส่วนบุคคล แสดงให้เห็นได้ในระดับหนึ่งว่า อนุสัญญามุ่งเน้นในด้านการให้บริการอันเป็นสาระสำคัญในประเทศแหล่งเงินได้

3.2.4 การคำนวณภาษีจากรายรับ

อนุสัญญาต้นแบบทั้งฉบับของ OECD และฉบับของ UN ต่างก็ไม่ได้กำหนดวิธีคำนวณภาษีเป็นพิเศษ

3.2.5 เงินได้อื่นที่เกิดจากการบริการส่วนบุคคล

ประเด็นที่เกิดขึ้น ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีมักวางแผนภาษีหรือเลี่ยงภาษี ด้วยวิธีการแปลงประเภทเงินได้ที่เสียภาษีมากให้เป็นเงินได้ประเภทที่เสียภาษีน้อย เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมักจะถูกแปลงให้เป็นเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิ เพราะมีความใกล้เคียงกัน กล่าวคือ การให้บริการในทางกรณีก็มีส่วนเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา หรือการถ่ายทอดเทคโนโลยีรวมอยู่ด้วย ประเด็นที่ต้องคิดก็คือว่า เงินได้ที่มีลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิที่รวมอยู่กับการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเหล่านี้ จะเก็บภาษีในลักษณะที่เป็นเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิด้วยหรือไม่²⁰

3.3 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาต้นแบบสำหรับเงินได้จากกำไรธุรกิจ

3.3.1 กำไรธุรกิจ (Business Profit)

ตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ปี 1963 กำหนดไว้ว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เสียภาษีเฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น...” หมายความว่าได้ว่าเป็นกำไรจากการกระทำของวิสาหกิจ ในส่วนของข้อบทที่ 3 ได้มีคำนิยามของคำว่า “(d) “ วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” และ “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” หมายถึงวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” ส่วนคำว่าวิสาหกิจนั้นยังไม่มีคำนิยาม โดยเพ็ญมีคำ

²⁰ พล ธีรคุปต์, สารพินปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550), หน้า 55.

นิยามของวิสาหกิจเมื่อปี 2000 กล่าวคือ “(c) “วิสาหกิจ” ให้ใช้กับการกระทำใดๆของธุรกิจ” ส่วน คำว่าธุรกิจนั้น ไม่มีคำนิยามกำหนดไว้ชัดเจน แต่อาจพอสรุปหลักเกณฑ์ได้ว่า กำไรธุรกิจ คือ เงิน ได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าข้อบทเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจนหรือที่มีข้อบทซึ่งถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงิน ได้ไว้อย่างชัดเจน เงินได้ที่ไม่เข้าตามคำนิยามข้อบทใดใดแล้ว เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้ จากกำไรธุรกิจนั่นเอง

ลักษณะของกิจกรรมที่ก่อให้เกิดกำไรจากธุรกิจมีขอบข่ายกว้าง ได้แก่ กิจกรรมที่มุ่ง กระทำเป็นปรกติทางการค้า (commercial purpose) ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินได้จากการประกอบการ เพื่อแสวงหากำไร (active income) โดยรวมถึงการประกอบธุรกิจเพื่อแสวงหากำไรทุกชนิด แต่ไม่ รวมถึงเงินได้จากการลงทุนนอกจากนี้อนุสัญญาต้นแบบเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับของ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ปี 2003 ยังกำหนดเงินได้จากการเข้า สั่งหาริมทรัพย์ถือเป็นเงินได้จากกำไรธุรกิจด้วย²¹

ต่อมาในปี 2000 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้ตัดข้อบท เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไปนั้น จึงมีการกำหนดนิยามของคำว่าธุรกิจไว้ในข้อบทที่ 3 คือ “(h) “ธุรกิจ” ให้รวมถึง การให้บริการวิชาชีพหรือกิจกรรมการให้บริการอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็น อิสระ” ซึ่งการกำหนดนิยามที่ให้การบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเข้าไปด้วย อาจเป็นการแสดง ถึงว่าเดิมนั้น กำไรธุรกิจมิได้หมายความถึงการให้บริการส่วนบุคคลเข้าไปด้วย

ตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินั้นมีบทบัญญัติเช่นเดียวกับ อนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา แต่แตกต่างกันตรงที่ ว่าอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขององค์การสหประชาชาตินั้นไม่มีคำนิยามของ วิสาหกิจ และ ธุรกิจ ดังเช่นอนุสัญญาเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาเนื่องด้วยปัจจุบันยัง กำหนดข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

3.3.2 สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

สถานประกอบการถาวรมีความสำคัญโดยเป็นตัวกำหนดว่าประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีอำนาจในการเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการของวิสาหกิจนั้น อนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและองค์การสหประชาชาติ ให้คำนิยามของสถานประกอบการถาวรว่า “...สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน” คำว่า สถานธุรกิจนั้น หมายถึง สถานที่ เครื่องมือ เครื่องอำนวยความสะดวกต่างๆในการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ได้หมายความว่า ผู้ประกอบธุรกิจต้องเป็นเจ้าของเครื่องมือสถานธุรกิจนั้น การใช้ห้องพัก โรงแรม หรือห้องเช่า ก็อาจเพียงพอที่จะถือว่าเป็นสถานธุรกิจได้ แม้ว่าจะไม่มีสถานธุรกิจที่แท้จริงเลย

คำว่า ประจำ หมายถึง การดำเนินธุรกิจที่จะต้องดำเนินผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น เป็นปกติวิสัย และหมายความรวมถึง การดำเนินงานที่มีความถาวรเป็นประจำอยู่ในตัวเองระดับหนึ่ง²²

จากความหมายดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่าสถานประกอบการถาวรต้องมีองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ²³ คือ

- ผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจประจำ (place of business) คือ ต้องเป็นสถานที่ที่มีอยู่ประจำ

- สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (fixed) หมายถึงความประจำถาวรในแง่ของเวลาและสถานที่ประกอบกัน

- ผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

กล่าวคือ การจะเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น ต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบ 3 สิ่งนี้ก่อน หากไม่เข้ากรณี 3 สิ่งดังกล่าวแล้ว ก็ให้ไปพิจารณาถึงการแบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรประเภทต่าง ๆ ซึ่งแบ่งไว้ 3 ประเภทได้แก่

²² พิภพ วีระพงษ์, ประมวลกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน. (กรุงเทพฯ ฯ : บริษัทสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2533), หน้า 25.

²³ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 30.

- **สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน** คือ สถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคสอง ได้แก่ สถานจัดการ สาขา โรงงาน โรงช่าง คลังสินค้า ที่มีไว้เพื่อธุรกิจการบริการเก็บรักษาสิ่งของ

- **สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม** ตามข้อบทที่ 5 วรรคสาม อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนพยายามโยงความสัมพันธ์ทางด้านระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจแหล่งที่มาของเงินได้²⁴ ได้แก่ การดำเนินการก่อสร้าง ติดตั้งหรือโครงการประกอบ โดยมีเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวเป็นระยะเวลา 12 เดือนใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้องด้วย หากไม่เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้ว อาคารสิ่งปลูกสร้างหรือโครงการติดตั้งประกอบในตัวของมันเองดังกล่าวย่อมไม่ใช่สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ สำหรับการเกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมนั้นจะต้องประกอบขึ้น 2 เงื่อนไขพร้อมๆกัน เงื่อนไขแรกได้แก่ เข้าลักษณะเป็นกิจกรรมตามโครงการที่ได้ระบุไว้ในสัญญาเท่านั้น ถ้าเข้ามาทำกิจกรรมอย่างอื่นที่ไม่ตรงตามโครงการที่ไม่ตรงตามที่ระบุไว้ในอนุสัญญา ก็จะไม่สามารถถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมได้

- **สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน** สถานประกอบการถาวรประเภทนี้ต้องพิจารณาร่วมกัน ตามข้อบทที่ 5 วรรคห้า และวรรคหก บัญญัติให้วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เพราะเหตุมีตัวแทนในการทำกิจกรรมบางประเภท ส่วนวรรคหก วิสาหกิจจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้ถ้าได้มีการประกอบธุรกิจนายหน้าค้าต่างทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลนั้นได้กระทำการตามอย่างอันปรกติของการเป็นตัวแทนต้องกระทำการดังต่อไปนี้

1. มีและใช้อำนาจอย่างเป็นทางการเป็นปกติวิสัยในการทำสัญญาในนามวิสาหกิจ อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับจะระบุว่าตัวแทนที่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้จะต้องมีทั้งอำนาจในการเจรจาและอำนาจในการทำสัญญา อย่างไรก็ตาม ข้อสำคัญในการ

²⁴ Keith R. Evans. *Leased Equipment: When does a Permanent Establishment Exist?*, *Canadian Tax Journal/revue fiscal canadienne* 2002, Vol50 No.2 ,p.507.

พิจารณาทั้งสองกรณีนั้นให้ถือหลักว่า หากตัวแทนดังกล่าวเข้ามีส่วนร่วมในการเจรจาต่อรองในระดับที่ถือว่ามีผลเป็นการผูกพันบริษัทก็ถือได้ว่าเป็นการเข้าทำสัญญาแล้วด้วย โดยไม่จำเป็นต้องถึงขนาดมีการลงนามแท้จริง ในการทำสัญญาใดหากไม่มีการเจรจาต่อรองก็ถือได้ว่าตัวแทนนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรได้ หากมีอำนาจที่จะทำสัญญาผูกพันกับบริษัท

2. จัดหาคำสั่งซื้อ (order) จากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ให้แก่บริษัท อย่างไรก็ดี เป็นปกติวิสัยซึ่งใบสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อบริษัทนั้น หากตัวแทนของบริษัทต่างประเทศได้ทำการติดต่อลูกค้า เพื่อจัดหาคำสั่งซื้อให้แก่บริษัทต่างประเทศเป็นปกติวิสัย กรณีถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย โดยทางกฎหมายแล้ว บทบัญญัติดังกล่าวมีความหมายที่ชัดเจนในตัวเอง แต่ในทางปฏิบัติอาจก่อให้เกิดปัญหาด้วยการติดต่อลูกค้าของตัวแทนดังกล่าวจะต้องถึงระดับใด จึงจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร จำเป็นหรือไม่ที่ตัวแทนนั้นจะต้องรับใบสั่งซื้อจากลูกค้าด้วย ถ้าฟังแต่เพียงการนัดพบปะเจรจาชักชวนให้ลูกค้าทำคำสั่งซื้อกับบริษัทต่างประเทศโดยตรง จะเพียงพอให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หรือไม่ ในกรณีดังกล่าวไม่จำเป็นที่ตัวแทนนั้นจะต้องเข้ารับใบซื้อหรือคำสั่งซื้อด้วยตัวเองแต่อย่างใด หากการเข้าติดต่อชักชวนดังกล่าวมากถึงระดับที่ฟังถือได้ว่าเป็นการพยายามขายแล้ว เช่น มีเซลส์แมนออกไปติดต่อลูกค้าโดยตรง แม้เซลส์แมนนั้นจะขอให้ลูกค้าทำคำสั่งซื้อไปถึงบริษัทต่างประเทศโดยตรง กรณีก็ไม่ต่างจากการที่เซลส์แมนนั้นรับคำสั่งซื้อด้วยตนเอง

3. ตัวแทนซึ่งมีสถานภาพเป็นอิสระ ตัวแทนในกรณีของบริษัทต่างประเทศมีตัวแทนในการดำเนินการใดๆ อันฟังถือได้ว่าตนมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยด้วยนั้น ตัวแทนดังกล่าวจะต้องกระทำการนั้นๆ เป็นปกติวิสัยหรือเป็นประจำ อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นของตัวแทนไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคหก โดยมีหลักว่า หากตัวแทนดังกล่าวมีสถานภาพเป็นอิสระ ก็ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแต่อย่างใด ซึ่งกรณีดังกล่าวจะเกิดปัญหาในการตีความถึงตัวแทนว่าอย่างไรถือว่ามีลักษณะเป็นอิสระหรือไม่ ซึ่งบทบัญญัติของวรรคหก กล่าวว่า หากตัวแทนดังกล่าวกระทำการตามทางอันเป็นปกติธุระแห่งตน ย่อมไม่อาจถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น

สำหรับอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินั้นได้วางหลักของการเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ใกล้เคียงกับอนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา จะมีข้อแตกต่างบ้าง ในกรณีดังต่อไปนี้

กรณีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ตามข้อบทที่ 5 วรรคสาม (b) อนุสัญญาต้นแบบให้รวมถึงการให้บริการรวมถึงให้บริการปรึกษาโดยวิสาหกิจ ผ่านลูกจ้างหรือพนักงานอื่น ที่จ้างโดยวิสาหกิจนั้นเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว แต่เฉพาะกรณีที่กิจกรรมเช่นนั้น ดำรงอยู่ (เพื่อโครงการเดียวกัน หรือ โครงการต่อเนื่องกัน) ในประเทศนั้น โดยอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาตินี้กำหนดระยะเวลาของการดำรงอยู่ของทั้งที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบหรือกิจกรรมตรวจสอบเกี่ยวกับโครงการนั้นแต่เฉพาะที่ตั้งโครงการหรือกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และกิจกรรมประเภทบริการให้คำปรึกษานั้น ให้ดำรงอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลา 6 เดือน ภายใน 12 เดือนใดๆ เพราะเห็นว่าการกิจกรรมดังกล่าวมีเม็ดเงินจำนวนมากสาหัสจึงควรที่จะเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งได้แก่กำลังพัฒนาที่นิยมใช้อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ²⁵

กรณีของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติได้กำหนดให้สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยให้มีการเพิ่มตัวแทนประเภทที่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นและดำเนินการส่งมอบในนามวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ นอกจากนั้นบัญญัติต่อไปถึงกรณีวิสาหกิจที่เอาประกันภัยของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ถ้าให้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐอีกรัฐหนึ่ง วิสาหกิจนั้นให้เก็บเบี้ยประกันภัยในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือรับประกันความเสี่ยงที่มีอยู่ในรัฐนั้นผ่านทางลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนด้วย เหตุผลที่บัญญัติเรื่องธุรกิจการประกันภัยขึ้นใหม่เพื่อให้ขอบเขตของสถานประกอบการถาวรในเรื่องนี้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น²⁶

²⁵ Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001, p.85.

²⁶ พิชาติ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, หน้า 79.

3.3.3 บุคคลที่ต้องเสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจที่อนุสัญญากำหนดไว้ ได้แก่ วิชาทกิจตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ปี 1963 กำหนดไว้ว่า “กำไรของวิชาทกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เสียภาษีเฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิชาทกิจประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น...” หมายความว่าได้ว่าเป็นกำไรจากการกระทำของวิชาทกิจ ในส่วนของข้อบทที่ 3 ได้มีคำนิยามของคำว่า “(d) “ วิชาทกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” และ “วิชาทกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” หมายถึงวิชาทกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและวิชาทกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” ส่วนคำว่าวิชาทกิจนั้นยังไม่มีคำนิยามเอาไว้ โดยมีคำนิยามของวิชาทกิจเมื่อปี 2000 กล่าวคือ “(c) “วิชาทกิจ” ให้ประยุกต์ใช้กับกิจกรรมใดๆของธุรกิจ” ส่วนคำว่าธุรกิจนั้น ไม่มีคำนิยามกำหนดไว้ชัดเจน แต่อาจพอสรุปหลักเกณฑ์ได้ว่า กำไรธุรกิจ คือ เงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าข้อบทเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจนหรือที่มีข้อบทบังชี้ถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจน เงินได้ที่ไม่เข้าตามคำนิยามข้อบทใดใดแล้ว เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากกำไรธุรกิจนั่นเอง

จากนิยามของคำว่าวิชาทกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้นกำหนดไว้หมายถึงวิชาทกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ใน คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ตามอนุสัญญาข้อบทที่ 4 “เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง...” ตามนิยามของคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน” ในข้อบทที่ 4 กำหนดว่า “....ผู้มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่อยู่ (จดทะเบียน) สถานจัดการหรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และรวมถึงรัฐนั้นและส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น...” เห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติแห่งข้อบทนั้นบอกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ให้หมายถึงบุคคลใดๆ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น จึงลองพิจารณาถึงนิยามของคำว่าบุคคล ซึ่งบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 3 บัญญัติว่า “คำว่า “บุคคล” รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท และคณะบุคคลอื่นใด” ส่วนคำว่า บริษัท มีคำนิยามว่า “คำว่า “บริษัท” หมายถึง นิติบุคคล หรือองค์กรที่ถือว่าเป็นนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี” จึงเป็นที่เข้าใจว่าวิชาทกิจที่จะกระทำธุรกิจเพื่อให้เกิดกำไรธุรกิจนั้นสามารถกระทำโดยบุคคลธรรมดา บริษัท นิติบุคคลหรือองค์กรที่ถือว่าเป็นนิติบุคคลและคณะบุคคลอื่นใด โดยทั่วไปแล้วเป็นที่เข้าใจว่ากำไรธุรกิจเป็นการดำเนินการของเฉพาะนิติบุคคลเท่านั้น

เมื่อมีอนุสัญญากำหนดไว้เช่นนี้แล้วก็หมายความว่ากำไรธุรกิจสามารถกระทำได้ด้วยบุคคลธรรมดา แต่เมื่อพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่บุคคลธรรมดาที่จะมีโอกาสได้รับเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจตามข้อบพนี้คงจำกัดเฉพาะธุรกรรมการขายสินค้าเท่านั้น หากเป็นการให้บริการหรือจ้างทำของที่ไม่เข้าลักษณะของเงินได้เฉพาะอื่นใดก็ควรใช้ข้อบพเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมาใช้บังคับ ส่วนกรณีเป็นการจ้างแรงงานในลักษณะที่บุคคลธรรมดา ทั้งมีความเห็นของนักวิชาการกล่าวถึงวิสาหกิจในกรณีของบุคคลธรรมดาได้แก่ ห้างหุ้นส่วน คณะบุคคล กิจการร่วมค้า เป็นต้น²⁷

3.3.4 การคำนวณภาษีจากกำไร

ข้อบพที่ 7 วรรคแรก ของอนุสัญญากำหนดให้รัฐคู่สัญญารัฐใดมีสิทธิเก็บภาษีได้หมายความว่า ให้รัฐนั้นมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามวิธีการของกฎหมายภายในของตน ดังนั้น วิธีการคำนวณภาษี กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี อายุความ ข้อปฏิบัติหรือขั้นตอนต่างๆยังคงเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภายในของรัฐนั้น เว้นแต่ในเรื่องเดียวกันนั้นของอนุสัญญาได้กำหนดวิธีการที่แตกต่างไปจากกฎหมายภายในของรัฐนั้น และวิธีการของอนุสัญญามีลักษณะที่เป็นคุณแก่ผู้มีเงินได้มากกว่าวิธีการที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาที่เป็นคุณยิ่งกว่ามาใช้บังคับเหนือกฎหมายภายในของไทย

ขอบข่ายของกำไรธุรกิจที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น บทบัญญัติวรรคแรก กำหนดให้ขอบข่ายของกำไรธุรกิจต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ไว้ 2 หลักการใหญ่ๆ กล่าวคือ ตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนดให้คิดคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรตามหลัก Attribution คือ เป็นการที่รัฐแหล่งเงินได้ที่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะสามารถมีสิทธิเรียกเก็บภาษีเงินได้ที่เป็นกำไรจากธุรกิจเฉพาะส่วนที่พึงถือเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น จะเรียกเก็บจากกำไรที่เกิดจากธุรกรรมที่ไม่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นไม่ได้ ตัวอย่างเช่น บริษัท A ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ มีสาขาตั้งอยู่ในประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศแหล่งเงินได้ บริษัท A กระทำกิจการหลายอย่าง เช่น การรับเหมาก่อสร้าง การค้าอาวุธสงคราม การขายของชำ หากสาขาของบริษัท A ประกอบกิจการ

²⁷ Michael J McIntyre, Comments on Article 5 (Permanent Establishment) and Related Provision, Available from: http://faculty.law.wayne.edu/McIntyre/Text/Classes/intlclass/US_PE_rules.pdf, [2009, January 6].

ขายของซ้ำแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น รัฐบาลประเทศแหล่งเงินได้ก็มีอำนาจในการเรียกเก็บภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจที่สาขาของบริษัท A ได้รับความขายของซ้ำเท่านั้น รัฐบาลประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีโดยนำกำไรจากสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ หรือกำไรจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศมารวมคำนวณเป็นกำไรของสาขาของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

ในกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรหลายรายในประเทศแหล่งเงินได้นั้น ให้สถานประกอบการถาวรแต่ละแห่งในประเทศแหล่งเงินได้แยกยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเฉพาะกำไรที่เกิดจากธุรกรรมที่กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นๆ กำไรที่เกิดจากธุรกรรมที่กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรแห่งใดก็ควรให้สถานประกอบการถาวรแห่งนั้นหรือรายนั้นรับผิดชอบเอง เพราะสถานประกอบการถาวรแห่งอื่นอาจไม่มีข้อมูลมากเพียงพอในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้ โดยเฉพาะสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนซึ่งตัวแทนไม่อิสระแต่ละรายอาจได้รับมอบอำนาจจากตัวการในต่างประเทศให้ทำการในประเทศไทยต่างกรรมต่างวาระกัน ซึ่งยากต่อการรวบรวมข้อมูลในการเสียภาษี

สำหรับหลักในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรแบบที่ 2 ได้แก่ หลัก Force of Attraction ตามบทบัญญัติข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ เป็นการที่กำหนดให้เก็บภาษีจากกำไรได้ 3 ประการ คือ เก็บเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของ สถานประกอบการถาวรนั้น หรือจากการขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายกับของหรือสินค้าโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร²⁸

ขอบข่ายของกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรจะถูกขยายความให้รวมถึงกำไรที่วิสาหกิจได้รับการขายสินค้าหรือกิจกรรมที่กระทำโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตนมีอยู่

²⁸ Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001, p.97.

ในประเทศแหล่งเงินได้อีกด้วย โดยมีเงื่อนไขว่า การขายสินค้าหรือการทำกิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นการขายหรือเป็นกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรมีความสามารถจะทำได้ หรือที่ได้กระทำอยู่แล้ว เป็นปกติธุรกิจของตน แต่วิสาหกิจนั้นได้พยายามหลีกเลี่ยงโดยไม่ดำเนินธุรกิจดังกล่าวผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตนมีอยู่แล้วในประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตามถ้าเป็นกรณีที่ถูกค้าในประเทศไทย ติดต่อดึงซื้อสินค้าหรือรับบริการจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยไม่ผ่านสาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เพราะมีเหตุสมควรไม่ได้ตั้งใจหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากสินค้าที่ลูกค้าต้องการไม่มีจำหน่ายในประเทศแหล่งเงินได้ การสั่งซื้อหรือบริการลูกค้าจึงต้องติดต่อขอรับจากสำนักงานใหญ่โดยตรง กรณีดังกล่าวที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีความสามารถที่จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าได้ทัดเทียมกับสำนักงานใหญ่ การคำนวณกำไรจากสถานประกอบการถาวรจึงไม่ต้องนำเงินได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณ เพราะถือว่าเป็นการติดต่อและดำเนินธุรกิจกับลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้ โดยสุจริตตามปกติประเพณีทางการค้าทั่วไป และมีความเป็นอิสระแยกต่างหากจากการดำเนินธุรกิจของสาขาในประเทศไทย ตามหลัก Arm's Length Principle

การคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรนั้นให้ถือเสมือนว่าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจแยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ตามหลัก Arm's Length Principle กำไรที่เกิดจากรูกรวมที่สถานประกอบการถาวรกระทำแทนหรือทำให้แก่วิสาหกิจแม่ของตนนั้น แม้ในความเป็นจริงจะเป็นกำไรของวิสาหกิจแม่ก็ตาม แต่ตามบทบัญญัติแห่งข้อบทที่ 7 วรรคสอง ของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้วางหลักสำคัญไว้ว่า ในการคำนวณหากำไรที่เกิดจากรูกรวมที่สถานประกอบการถาวรรับทำให้แก่วิสาหกิจแม่จะให้ถือเสมือนสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ผู้เป็นตัวการ โดยอยู่บนข้อสมมติว่าสถานประกอบการถาวรได้ประกอบรูกรวมนั้นเป็นของตนเอง โดยต้องมีเงินได้มีค่าใช้จ่ายหรือมีต้นทุนต่างๆ แยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ผู้เป็นตัวการ เสมือนสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยธุรกิจอิสระที่ประกอบธุรกิจตามประเพณีการค้าทั่วไปและมีความสัมพันธ์กับวิสาหกิจแม่เสมือนเป็นหน่วยธุรกิจต่อกัน สถานประกอบการถาวรจึงควรมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนและพึงมีเงินได้เหี่ยงหน่วยธุรกิจอิสระทั่วไปพึงมีได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวเรียกว่าหลัก Arm's Length Principle จากสมมติฐานว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยอิสระภายใต้หลัก Arm's Length Principle จึงก่อให้เกิดผลดังต่อไปนี้²⁹

²⁹ ธนพล แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, หน้า 397.

1. สถานประกอบการถาวรต้องจัดทำบัญชี งบดุล เอกสารทางการเงินต่าง ๆ สำหรับการประกอบธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรกระทำให้แก่วิสาหกิจแม่ผู้เป็นตัวการเป็นการเฉพาะ เพื่อให้ทราบถึงกำไรของวิสาหกิจแม่ว่าควรจะมีกำไรที่แท้จริงเท่าใด

2. ตามหลักกฎหมายทั่วไปถือว่าสถานประกอบการถาวรมีสถานะเสมือนสาขาของสำนักงานใหญ่ แต่เมื่ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดให้สถานประกอบการถาวรมีสถานะภาพเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แล้ว

เมื่อสถานประกอบการถาวรจ่ายค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจึงไม่ถือว่าเป็นการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ตนเอง แต่ถือเป็นการจ่ายเงินได้ให้บุคคลอื่น จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม นอกจากนี้สาขายังต้องนำเงินที่จ่ายออกไปยังสำนักงานใหญ่มาวกกลับ (gross up) เบิกกำไรสุทธิของสาขาที่พึงต้องเสียภาษีเงินได้ด้วย แต่อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนข้อบทที่ 7 วรรคสอง กำหนดให้สถานประกอบการถาวรนำค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่ ให้ถือเสมือนว่าสาขายจ่ายให้บุคคลอื่น จึงอนุญาตให้นำมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรของสาขาในประเทศแหล่งเงินได้ได้ ส่วนจะอยู่ในข่ายที่สถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ต้องเสียภาษีหรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับว่าเป็นเงินได้ที่อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดให้เก็บภาษีหรือไม่ อันได้แก่ หากเป็นเงินได้เรื่องค่าสิทธิหรือดอกเบี้ยตามอนุสัญญา แม้จะถือว่าสำนักงานใหญ่ไม่มีสถานประกอบการถาวรสำหรับการได้รับเงินได้จำนวนดังกล่าวจากสาขาในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้ก็ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว

บทบัญญัติข้อที่ 7 วรรคสาม นั้น กำหนดให้การกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรนั้น สถานประกอบการถาวรสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการบริหารและจัดการทั่วไปเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิได้ และไม่คำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวได้เกิดขึ้นภายในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ ซึ่งถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่สถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

จากหลักการข้อบทที่ 7 วรรคสาม ยอมให้สถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นสาขาในประเทศแหล่งเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศสามารถปันส่วนหรือเฉลี่ยค่าใช้จ่ายจากสำนักงานใหญ่ของตนในต่างประเทศมาตัดเป็นรายจ่ายของสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้

ซึ่งถือเสมือนว่าสาขากับสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกันอยู่ จึงเป็นการขัดแย้งกับข้อสมมติฐานของข้อบทที่ 7 วรรคสอง ที่ให้ถือว่าสาขากับสำนักงานใหญ่เป็นหน่วยต่างหากแยกจากวิสาหกิจแม่³⁰

ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ อาจใช้วิธีการอื่นที่ใช้อยู่เป็นปกติประเพณีตามกฎหมายภายในหรืออาจใช้วิธีการตามที่รัฐคู่สัญญาได้ตกลงร่วมกัน

3.4 แนวความคิดของอนุสัญญาต้นแบบ OECD ในการยกเลิกข้อบทเรื่องการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยเสนอให้ปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจ

ตามที่ได้กล่าวไว้ในเรื่องพัฒนาการของอนุสัญญาต้นแบบไปแล้วว่า อนุสัญญาต้นแบบฉบับ OECD ได้ยกเลิกข้อบทการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ เหตุผลหลักที่คณะกรรมการวิชาการทำการปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาต้นแบบ OECD (ต่อไปในข้อนี้เรียกว่า “คณะกรรมการ OECD”) ได้พยายามยกเลิกข้อบทนี้ไปก็เพราะเหตุความคลุมเครือ เกิดการตีความได้อย่างกว้างขวางและซ้ำซ้อนกันระหว่างเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและเงินได้จากกำไรธุรกิจ³¹ จึงเห็นสมควรให้ยกเลิกและใช้เฉพาะเรื่องกำไรจากธุรกิจแทน โดยปัญหาที่อาจสรุปได้เป็นเรื่องๆ ดังนี้

3.4.1 ปัญหาเกี่ยวกับกิจกรรมอันพึงเสียภาษี

สำหรับกิจกรรมอันพึงเสียภาษีตามข้อบทที่ 14 ของอนุสัญญาต้นแบบ OECD นั้น คณะกรรมการ OECD เห็นว่า กิจกรรมการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไม่มีความแตกต่างกับกำไรจากธุรกิจและสามารถใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจได้ โดยไม่ต้องแก้ไขแต่อย่างใด เพราะบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระก็มีความเป็นกำไรจากธุรกิจไปในตัว³²

เพื่อไม่เกิดการตีความไม่สอดคล้องเมื่อยกเลิกข้อบทที่ 14 ออกจากอนุสัญญาต้นฉบับแล้ว คณะกรรมการเห็นว่าคุณบัญญัตินิยามคำว่า “ธุรกิจ” ในข้อบท 3 ให้ชัดเจนว่า คำว่า “ธุรกิจ” หมายความรวมถึง การกระทำการให้บริการวิชาชีพและกิจกรรมอื่นอันมีลักษณะเป็นการ

³⁰ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p.84.

³¹ United Nations Document, E/C.18/2008/CRP.1/Add.1, “Comments on the Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment”, *ibid*, p. 4.

³² *Model Tax Convention on Income and Capital*, p.R(16)-8.

อิสระด้วย (“(h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character”) จากถ้อยคำนี้ เป็นการแสดงให้เห็นได้ชัดเจนว่า คณะกรรมาธิการกำลังเปลี่ยนสถานภาพจากเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้เป็นเงินได้จากธุรกิจนั่นเอง³³

ปัญหานี้ คณะกรรมาธิการผู้เชี่ยวชาญด้านความร่วมมือระหว่างประเทศในประเด็นภาษี (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) แห่งองค์การสหประชาชาติ (ต่อไปในข้อนี้เรียกว่า “คณะกรรมาธิการ UN”) ได้พิจารณาแล้วเกิดความเห็นแย้งในประเด็นที่ว่า เงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไม่ควรนำไปพิจารณารวมกันกับกำไรจากธุรกิจ เพราะลักษณะของเงินได้มีความแตกต่างกัน การบริการวิชาชีพมิใช่การกระทำในเชิงการค้า แต่เป็นการใช้ทักษะด้านสติปัญญา และความเชี่ยวชาญขั้นสูงที่ทำให้ได้ค่าตอบแทนจากการกระทำตามวิชาชีพ ดังนั้นจึงไม่ควรนำไปพิจารณารวมกัน³⁴

ยิ่งไปกว่านั้นคำว่า “กิจกรรมอื่นใดอันมีลักษณะที่เป็นอิสระ” ก็มีปัญหาในการตีความว่ากิจกรรมบางอย่าง ผู้มีเงินได้อาจไม่ได้กระทำเป็นธุรกิจ เช่นกระทำเป็นครั้งคราวแต่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวร ปัญหาที่ต้องพิจารณาก็คือ กิจกรรมเช่นว่านี้ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ เพราะมิใช่เงินได้จากธุรกิจ และกิจกรรมเหล่านี้ อาจเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ก็เป็นไปได้ เพราะคำว่าบริการส่วนบุคคลไม่จำเป็นต้องกระทำเป็นธุรกิจแต่ประการใด

3.4.2 ปัญหาเกี่ยวกับนิยามฐานประกอบการประจำกับสถานประกอบการถาวร³⁵

ในทางปฏิบัติ ผู้ใช้อนุสัญญาฯมักมีปัญหาเรื่องการตีความคำสองคำที่เป็นที่ถกเถียงกัน อยู่เสมอ คือคำว่า “ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ซึ่งปรากฏอยู่ในบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และคำว่า “สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)” ซึ่งปรากฏอยู่ในกำไร

³³ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p.83.

³⁴ United Nations Document, E/C.18/2008/CRP.1/Add.1, “Comments on the Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment”, p.4.

³⁵ Ibid, p.R(16)-11.

จากธุรกิจ ว่ามีความหมายเหมือนหรือต่างกันอย่างไร เพราะไม่มีคำนิยามของคำว่าฐานประกอบการประจำในอนุสัญญาต้นแบบแต่อย่างใด

ที่จำเป็นต้องพิจารณาความหมายของคำว่าฐานประกอบการประจำก็เพราะว่า หากผู้มีเงินได้มิได้มีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ ผลก็คือผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับเรื่องของกำไรจากธุรกิจ ที่ผู้มีเงินได้จะถูกเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ก็ต่อเมื่อ ผู้นั้นได้รับเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวร³⁶

ปัญหานี้ คณะกรรมาธิการ OECD เห็นว่า ฐานประกอบการประจำและสถานประกอบการถาวรมีความหมายอย่างเดียวกัน จะเห็นได้จากแนวทางปฏิบัติของแต่ละประเทศที่ใช้ในบริบทเดียวกัน ประกอบกับไม่มีนิยามของคำว่า ฐานประกอบการประจำ ทำให้มีการตีความไปในทางเดียวกับสถานประกอบการถาวร ดังนั้น การนำเงินได้ประเภทนี้ไปพิจารณารวมกันย่อมเป็นผลดีมากกว่า³⁷

อย่างไรก็ดี ปัญหานี้คณะกรรมาธิการ UN มีความเห็นว่าคำว่าฐานประกอบการประจำไม่มีนิยามที่ชัดเจนจริง แต่การใช้นิยามของสถานประกอบการถาวรคณะกรรมการยังมีประเด็นที่ได้เถียงอย่างน้อย 3 ประเด็น กล่าวคือ

1. คำว่า ฐานประกอบการประจำ มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่าสถานประกอบการถาวร หากพิจารณาตามถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาต้นแบบซึ่งบัญญัติว่า “...a fixed base regularly available to him...” ซึ่งอาจแปลได้ความว่า ฐานประกอบการประจำซึ่งเป็นที่อยู่ปกติสม่ำเสมอของผู้มีเงินได้ ตามนัยนี้สถานที่ที่ผู้มีเงินได้อยู่ไม่จำเป็นต้องเป็นสถานที่ทำงานหรือสถานที่ประกอบวิชาชีพ แต่เป็นที่พักประจำที่ทำงานหรือผู้ว่าจ้างให้อยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงที่อยู่อาศัยที่เป็นบ้านของตนเอง³⁸ ก็ต้องถือว่าเป็นฐานประกอบการประจำแล้ว ต่างกับ สถานประกอบการถาวร ที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ข้างต้นแล้วว่า จะต้องมิลักษณะของความถาวรอยู่ใน

³⁶ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p.101.

³⁷ Raffaele Russo, *Permanent Establishments under Italian tax law: An overview*, Available from: http://www.icl-directory.com/downloads/ET_article_Russo_Pedrazzini.pdf, [2007, August].

³⁸ Georges Simeon Case, 44 TC 820 (1965), USA

ระดับหนึ่ง โดยอาจเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทสินทรัพย์ (Asset P.E) หรือประเภทกิจกรรม (Activities P.E.) หรือประเภทตัวแทน (Agency P.E.)

2. สถานประกอบการถาวรมีหลักใหญ่ในการพิจารณา ก็คือ ต้องเป็นสถานธุรกิจประจำของวิสาหกิจในการ**ประกอบธุรกิจ** (Carried On) ไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมด ("permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.) ในขณะที่ฐานประกอบการประจำใช้ถ้อยคำว่า a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of **performing** his activities ซึ่งมีความหมายในลักษณะของการ**กระทำ**ที่กว้างกว่าคำว่า Carried on ดังนั้น โดยนัยนี้ ฐานประกอบการประจำจึงตีความเก็บภาษีได้ง่ายกว่าสถานประกอบการถาวร

3. ในอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ค.ศ. 2008 กำหนดข้อยกเว้นของสถานประกอบการไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคสี่ e) และ f) ว่า Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

a)

b)

c)

d)

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

จากถ้อยคำว่า “ลักษณะอันเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบแก่วิสัยกิจนั้น” ตามนิยามของสถานประกอบการถาวรถือว่า กิจกรรมอันมีลักษณะเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่หากเป็นฐานประกอบการประจำแล้ว การกระทำลักษณะนี้อาจเข้าลักษณะเป็นฐานประกอบการประจำก็ได้ เพราะฐานประกอบการประจำไม่มีบัญญัติข้อยกเว้นนี้ไว้แต่อย่างใด

4. จากอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ UN ค.ศ. 2001 ข้อ 14 วรรคแรก c) บัญญัติให้ c) If the remuneration for his activities in the other Contracting State is paid by a resident of that Contracting State or is borne by a permanent establishment or a fixed base situated in that Contracting State and exceeds in the fiscal year_____ (the amount is to be established through bilateral negotiations) ข้อความนี้เป็นเรื่องพิเศษที่กำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำไว้ กล่าวคือ แม้เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่อีกรัฐหนึ่งได้รับเกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ นั้นจะมีใช่เป็นเงินได้ที่ได้รับการดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวร หรือกระทำกิจกรรมโดยฐานประกอบการประจำก็ตาม แต่ถ้าได้รับเงินได้นั้นจากรัฐแหล่งเงินได้เกินจำนวนที่กำหนดไว้ ให้ถือว่ารัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีด้วย ข้อนี้ไม่มีบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 ของอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD แต่ประการใด หากยกเลิกข้อบท 14 จะมีผลทำให้รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจจัดเก็บภาษีกรณีนี้ได้อีกต่อไป

5. นอกจากนี้ ยังมีประเด็นเพิ่มเติมตามข้อ 14 ที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบซึ่งบัญญัติเรื่องของการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้มีเงินได้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเกินกว่าระยะเวลาหนึ่งคือ 183 วัน แม้จะไม่มีฐานประกอบการประจำก็ตามก็ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งในข้อบทที่ 5 ของอนุสัญญาต้นแบบ ฉบับของ OECD กำหนดระยะเวลาไว้ 12 เดือน ซึ่งอาจมีความแตกต่างกัน ปัญหานี้ก็เป็นปัญหาหนึ่งที่ยกเลิกข้อบทที่ 14 จะมีผลกระทบต่ออำนาจรัฐที่เคยตกลงกันไว้ทันที

3.4.3 ปัญหาในการปรับใช้กับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี

1. บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล?

ตามที่ได้เคยกล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่า ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาต้นแบบใช้ถ้อยคำสำหรับบุคคลที่พึงเสียภาษีตามข้อบทนี้ว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่” จึงเกิดปัญหาการตีความในประการแรกว่า หมายถึง เฉพาะบุคคลธรรมดาหรือทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น คณะกรรมาธิการ OECD จึงเห็นว่า หากปล่อยให้เป็นอย่างนี้ อาจเกิดปัญหาต่อไปว่า หาก

ประเทศคู่สัญญาที่ความไม่ตรงกัน โดยประเทศหนึ่งตีความใช้เฉพาะบุคคลธรรมดา อีกประเทศหนึ่งตีความครอบคลุมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ผู้เสียภาษีก็จะเป็นผู้เดือดร้อนและภาษีที่ชำระอาจจะไม่ได้รับการแก้ไขในที่สุด

หากพิจารณาจากคำอธิบายอนุสัญญาของหลายประเทศประกอบ ได้แก่ คำอธิบายอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเม็กซิโก และประเทศตุรกี³⁹ จะพบว่าข้อบทที่ 14 ใช้ได้กับทั้งเงินได้ของบุคคลธรรมดาและบุคคลตามกฎหมาย เช่นเดียวกับบทบัญญัติของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว ข้อบทที่ 4 เรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่แล้ว ได้กำหนดให้คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่หมายถึงทั้งบุคคลธรรมดาและบุคคลตามกฎหมาย จะมีเฉพาะอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับเท่านั้นที่กำหนดให้คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในข้อบทที่ 4 ใช้บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น สำหรับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา⁴⁰ สิงคโปร์⁴¹ และอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาฉบับที่ยังไม่มีการตัดข้อบทที่ 14 ได้กำหนดว่า เงินได้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้กับบุคคลธรรมดาเท่านั้น⁴²

คณะกรรมการภาษี OECD จึงเสนอให้ยกเลิกข้อบทที่ 14 และใช้ข้อบทที่ 7 เพื่อจะไม่มีปัญหาการตีความไม่สอดคล้องกัน เพราะข้อบทที่ 7 ใช้คำว่า “วิสาหกิจ” ซึ่งรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แต่ละประเทศโดยเฉพาะประเทศคู่สัญญาจะได้ตีความในทำนองเดียวกัน

2. บุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีบุคคลธรรมดา?⁴³

หากประเทศใดพิจารณาว่าเฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่จะบริการส่วนบุคคลได้ ปัญหาต่อไปที่ต้องพิจารณาก็คือ คำว่าบุคคลธรรมดาหมายถึงบุคคลธรรมดาโดยธรรมชาติ หรือหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาซึ่งหลายประเทศรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชันนิติบุคคล นอกจากนี้ใน

³⁹ Model Tax Convention on Income and Capital, p.R(16)-9.

⁴⁰ United State Income Tax Treaty, Available from: <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html>, [2009,November 1].

⁴¹ Comprehensive Avoidance of Double Taxation Agreement, Available from : <http://iras.gov.sg/irasHome/taxtreaties.aspx>, [2010,February 12].

⁴² Article 14 of United States Model Income Tax Convention of Technical Explanation title and preamble purpose of Model Convention and technical explanation 1996.

⁴³ Model Tax Convention on Income and Capital, Volume II Non-member countries position reports appendices, 2000, p.R (16)-14.

สหรัฐอเมริกาข้อกำหนดให้ หน่วยภาษีบางประเภทต้องเสียภาษีแบบ Pass through System เช่น Limited Liability Partnership: LLP, Limited Liability Company: LLC ฯลฯ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินได้ที่ได้รับจากหน่วยภาษีเหล่านี้ไปเสียภาษีในนามของตนเอง โดยไม่ต้องเสียภาษีในระดับห้างหุ้นส่วน⁴⁴

สำหรับห้างหุ้นส่วนนั้นเป็นประเด็นคำถามว่าควรใช้ข้อบทที่ 14 ในการจัดเก็บภาษีหรือไม่ หากประเทศใดปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีความโปร่งใส(Transparent)⁴⁵ โดยเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนตามที่แบ่งเงินได้ให้บุคคลธรรมดาผู้เป็นหุ้นส่วนก็ไม่ใช่ปัญหาหากจะใช้บังคับข้อบทที่ 14 แต่หากมีการใช้ข้อบทที่ 14 กับห้างหุ้นส่วนอันเกิดจากหุ้นส่วนที่มีการผสมผสานกันระหว่างหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาและหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคล กรณีดังกล่าว การเก็บภาษีสำหรับหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีการปฏิบัติการให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้จะใช้ข้อบทที่ 14 บังคับจัดเก็บ ส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลจะจัดเก็บภาษีโดยใช้ข้อบทที่ 7 ในการบังคับจัดเก็บ ซึ่งจะก่อความไม่เท่าเทียมกันในการบังคับจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศที่ใช้ข้อบทที่ 14 บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น จึงเกิดข้อเสนอนี้ขึ้นมาเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในการบังคับจัดเก็บภาษีสองประการได้แก่ การไม่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีตามข้อบทที่ 14 กับผู้มีเงินได้ประเภทหุ้นส่วน หรือการงดใช้บังคับข้อบทที่ 14 ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการเข้าหุ้นส่วนที่มีหุ้นส่วนอย่างน้อยหนึ่งหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคลในการเข้าหุ้นส่วนนั้น

ตัวอย่าง ก ข ค นักกฎหมายทั้งสามคน เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐ A โดยนักกฎหมายทั้งสามเป็นหุ้นส่วนกันและไปเปิดสำนักงานในรัฐ B โดยมี ง ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B เข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย โดยสำนักงานในรัฐ B นี้มี ง เป็นผู้ให้บริการ เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นจึงมีการแบ่งเงินได้ให้หุ้นส่วนทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน ประเด็นก็คือ กรณีเช่นนี้ ข้อบทที่ 14 อนุญาตให้รัฐ B เก็บภาษีจากเงินได้ของ ก ข ค ที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A แม้ว่าหุ้นส่วนทั้งสามจะไม่ได้เข้าไปดำเนินการให้บริการใดใดในรัฐ B เลย

⁴⁴ อรรถพรธ ฆานิตพจมาน, แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), หน้า 58.

⁴⁵ Enrique Ramirez, Mexican cross-border tax issues and proposed tax bill for 2005. Available from: <http://www.abanet.org/tax/groups/flf/nr04/04mexico.pdf>, [2009, January 12], p.3.

เกิดการพิจารณาบทบัญญัติข้อบทที่ 14 ที่ใกล้เคียงกับ ข้อบทที่ 7 ที่เป็นการใช้สำหรับบุคคลผู้ได้รับเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลโดยตรงผ่านฐานประกอบการประจำ ดังนั้น หุ้นส่วน ก ข ค จึงต้องเสียภาษีในรัฐ B ภายใต้ข้อได้เปรียบตั้งแต่ย่อหน้าที่ 1 ของข้อบทที่ 14 ที่บัญญัติว่า “เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ ... ในส่วนที่เกี่ยวกับ ... ของผู้นั้น ” ย่อหน้านี้อาจจะประยุกต์กับบางคนที่ไม่ได้ปฏิบัติการให้บริการแต่ได้รับเงินได้จากการให้บริการ ดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร สหรัฐอเมริกาที่ 2004-3⁴⁶ กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วน P มีสำนักงานทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมัน ประเทศสหรัฐอเมริกาและเยอรมันต่างมีอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนข้อบทที่ 14 ห้างหุ้นส่วน P มีหุ้นส่วน 2 คน ได้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนสัญชาติสหรัฐอเมริกากระทำการในประเทศสหรัฐอเมริกาและผู้เป็นหุ้นส่วนสัญชาติเยอรมันกระทำการในประเทศเยอรมัน เงินได้ที่สำนักงานทั้งสองได้รับจะแบ่งเงินได้จากกำไรคนละครึ่ง หุ้นส่วนชาวเยอรมันมิได้เข้ามากระทำการในฐานประกอบการประจำในประเทศสหรัฐอเมริกาเลย แต่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากสำนักงานในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากถือว่ามีฐานประกอบการประจำในประเทศสหรัฐอเมริกา แนวทางนี้อาจส่งผลให้เกิดความยุ่งยากด้านการบริหารจัดการเก็บภาษี คือต้องให้หุ้นส่วนแต่ละคนของห้างหุ้นส่วนที่มีสำนักงานในหลายประเทศต้องปฏิบัติการต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับเงื่อนไขของกฎหมายภาษีในหลายประเทศ เช่น อาจต้องทำกรณียุติการขอคืนภาษีในหลายประเทศ ซึ่งทำให้ทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องทำการจำแนกระหว่างเงินได้สืบนี้อาจจากฐานประกอบการประจำและส่วนแบ่งของเงินได้หุ้นส่วนในหลายประเทศ

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบความแตกต่างระหว่างข้อบทที่ 14 และข้อบทที่ 7 ที่จะไม่สนับสนุนประเด็นที่ข้อบทที่ 14 หากจะประยุกต์กับบริษัท

ข้อพิจารณาที่ 2 การพิจารณาข้อบทที่ 14 เป็นการอนุญาตรัฐ B ให้หักภาษีจากเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับสืบนี้อาจโดยตรงจากฐานประกอบการประจำซึ่งผู้มีเงินได้มิใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เข้าไปให้บริการนั้น ดังนั้น ก ข และ ค ไม่ได้ปฏิบัติการให้บริการในรัฐ B ซึ่งมีประโยชน์สนับสนุน “.. เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ...” เป็นการพิจารณาสำนักงานในรัฐ B ซึ่งไม่ถือว่าเป็นฐานประกอบการประจำที่ ก ข และ ค เข้ามากระทำการให้บริการส่วนบุคคลอย่างสม่ำเสมอ ซึ่ง ก ข และ ค มิได้ปฏิบัติการให้บริการส่วนบุคคลในสำนักงานดังกล่าว

⁴⁶ Internal Revenue Bulletin: 2004-7 February 17,2004 Rev.Rul.2004-3.

ข้อพิจารณาที่สองเป็นการจำกัดการพิจารณาแหล่งเงินได้ของข้อบทที่ 14 ให้แคบลง ซึ่งอาจเป็นการก่อให้เกิด A B C มีโอกาสเกิดการหลีกเลี่ยงภาษี (tax avoidance) เพราะมีการกำหนดให้การเสียภาษีสัมพันธ์โดยตรงกับการให้บริการในฐานะประกอบการประจำ หลังจากนั้นจึงมีการแบ่งกำไรกันระหว่างหุ้นส่วนที่มีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น เป็นการกำหนดว่าเงินได้ต้องได้มาโดยบุคคลเข้าไปกระทำการที่ฐานประกอบการประจำ นำไปสู่ซึ่งเป็นการหลบหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ การตีความรูปแบบนี้หากใช้บทบัญญัติข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจเก็บภาษีโดยผ่านสถานประกอบการถาวรก็อาจเก็บภาษีโดยใช้สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในการเก็บภาษี ตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคห้า

ตัวอย่างที่พบได้แก่ คำตัดสิน 1993 Revenue ruling, the Internal Revenue Service of the U.S.⁴⁷ ได้ยอมรับหลักความเห็นที่สอง และตัดสินให้หุ้นส่วนชาวเยอรมันที่มีหุ้นส่วนอยู่ในสำนักงานในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ต้องเสียภาษีในเงินได้ปันผลที่เขาได้รับจากกำไรสืบเนื่องมาจากการให้บริการผ่านสำนักงานซึ่งเป็นฐานประกอบการประจำในประเทศสหรัฐอเมริกา เพราะหุ้นส่วนชาวเยอรมันนั้นมิได้เข้ามากระทำการให้บริการส่วนบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตามขณะนี้อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยที่เจรจากับหลายประเทศ ก็เริ่มที่จะตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไป

มีหลายฝ่ายเห็นด้วยกับการตีความแบบแรก ซึ่งกล่าวได้ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนย่อมมีฐานประกอบการประจำอยู่แล้วในการประกอบการของแต่ละกิจกรรมบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระที่ห้างหุ้นส่วนซึ่งถือว่าเป็นฐานประกอบการประจำตั้งอยู่ หากยึดการตีความแบบนี้ จะเป็นการขยายฐานการเก็บภาษีเงินได้ หลายประเทศยอมรับว่าการขยายฐานภาษีแบบนี้ทำให้การเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น แต่ทั้งนี้การตีความเก็บภาษีเพื่อขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีตามแนวทางการตีความแบบนี้ เป็นการขัดกับหลักการตามทฤษฎีภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี ได้แก่ การกำหนดให้บุคคลที่จะเป็นหุ้นส่วนต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน (resident) เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี

⁴⁷ Model Tax Convention on Income and Capital, p.R(16)-13.

ตัวอย่างจะแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างในการปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนภายใต้กฎหมายภายในประเทศสมาชิก ขณะที่อนุสัญญาต้นแบบไม่ได้ครอบคลุมไปถึงการใช้กฎหมายภายในก่อให้เกิดการตีความที่ขัดแย้งกัน

ตัวอย่าง ห้างหุ้นส่วน P ตั้งอยู่ในรัฐ A มีสำนักงานอยู่ในรัฐ B มี X เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A มี Y ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B

ในปีที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วน P ในรัฐ A มีเงินได้ 1,000

มีสำนักงานอยู่ในรัฐ B มีเงินได้ 500

หุ้นส่วน X และ Y แบ่งส่วนกำไรทั้งหมดกันโดย X รับเงินได้ร้อยละ 60

Y รับเงินได้ร้อยละ 40

จากตัวอย่างการพิจารณาของรัฐ B กับการใช้กฎหมายภายในประเทศได้ความว่า หุ้นส่วน X ได้รับเงินได้ 300 (จากส่วนแบ่งร้อยละ 60 ของ 500) เป็นเงินได้ที่สืบเนื่องมาจากฐานประกอบกิจการประจำในรัฐ B และหุ้นส่วน Y ซึ่งต้องเสียภาษีในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ได้รับเงินได้ 200 (จากส่วนแบ่งร้อยละ 40 ของ 500) และยังมีกำไรยกเว้นการเก็บภาษี 400 (ร้อยละ 40 ของ 1000) ที่ได้รับจากรัฐ A

การพิจารณาในส่วนของรัฐ A ได้ความว่า พิจารณาจากห้างหุ้นส่วน P ที่ตั้งอยู่ในรัฐ A หุ้นส่วน X ได้รับเงินได้ 900 (จากเงินได้ทั้งหมดของห้าง 1500) ส่วนเงินได้ 100 ของกำไรต้องส่งไปให้แก่ Y ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในรัฐ B

รัฐ A จะเก็บภาษีจาก X จากเงินได้ 900

รัฐ B จะเก็บภาษีจาก X จากเงินได้ 300 ที่ถือว่าเกิดจากฐานประกอบกิจการประจำในรัฐ B

ผลคือ X เสียภาษี 2 ครั้งจากเงินได้ 300 เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันระหว่างแหล่งเงินได้ทั้ง 2 รัฐ ซึ่งทั้ง 2 รัฐก็ต่างอ้างถึงความมีฐานประกอบกิจการประจำในรัฐตน

รัฐ A จะเก็บภาษีจาก Y จากเงินได้ 100 ที่ถือว่าเกิดจากฐานประกอบการประจำในรัฐ A

รัฐ B จะเก็บภาษีจาก Y จากเงินได้ 200 ที่ถือว่าเกิดจากฐานประกอบการประจำในรัฐ B

จากตัวอย่างที่ยกขึ้นมาแสดงถึงความไม่แน่นอนและการตีความที่แตกต่างกันของทั้งสองรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้

3.4.4 ปัญหาในการคำนวณเงินได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษี⁴⁸

ปัญหาต่อไปก็คือ การคำนวณรายรับและรายจ่ายเพื่อเสียภาษี กรณีเป็นเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับ UN ไม่ได้บอกวิธีการในการคำนวณรายจ่ายไว้ นั้นหมายความว่า หากรัฐแหล่งเงินได้เป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีก็ให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีภายในประเทศของรัฐนั้นนั่นเอง ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับว่ารัฐแหล่งเงินได้มีวิธีการจัดเก็บอย่างไร และโดยส่วนใหญ่แล้ววิธีการที่ให้ผู้มีเงินได้กรณีนี้เสียภาษีก็คือ เสียภาษีจากรายรับ

หากกรณีเปลี่ยนไป ตามข้อเสนอของคณะกรรมการวิชาการ OECD ให้ยกเลิกข้อบทที่ 14 และใช้ข้อบทที่ 7 แทน ในข้อบทที่ 7 ได้บัญญัติวิธีการคำนวณรายจ่ายไว้ด้วย⁴⁹ ดังนี้

“ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการ ทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น”

กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และรัฐนั้นมีการตีความคำว่าให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระว่าใช้เฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้นจึงเก็บภาษีแบบบุคคลธรรมดา แต่เมื่อมีการตัดข้อบทและให้เปลี่ยนไปใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจในการเก็บภาษีแทนจึงมีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายและให้เก็บภาษีแบบเงินได้สุทธิตามแบบของนิติบุคคล จะทำให้ผู้ให้บริการซึ่งเป็นชาวต่างชาติจะต้องเสียภาษีในรูปแบบของนิติบุคคล ส่วนผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มี

⁴⁸ Model Tax Convention on Income and Capital, p.R(16)-20.

⁴⁹ Article 14 Commentary on Irish Tax Treaty

ถิ่นที่อยู่ในประเทศหากกระทำกิจกรรมเดียวกันแต่ต้องเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาซึ่งแตกต่างกัน จะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีขัดต่อหลักการเลือกปฏิบัติ ซึ่งจะกล่าวถึงในหัวข้อ 3.5.3.4 ต่อไป

3.4.5 ปัญหาอื่นๆ

ปัญหาหนึ่งที่คณะกรรมการภาษี UN มีคำถามกับคณะกรรมการ OECD ก็คือ เหตุใดคณะกรรมการจึงไม่เลือกพิจารณาแก้ไขข้อบทที่ 14 ให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อจะได้ไม่มีปัญหาการตีความตามที่กล่าวอ้าง แทนที่จะเลือกใช้วิธีการยกเลิกข้อบทที่ 14 เพราะอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ก็ยังใช้ข้อ 14 กันอยู่ คณะกรรมการ UN จึงได้พิจารณาแก้ไขบทบัญญัติให้ลดปัญหาการตีความและเป็นการวางบรรทัดฐานเดียวกันต่อไป

3.5 การปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และผลกระทบที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

ปัจจุบันอนุสัญญาดั้งเดิมของ OECD ในเรื่องการยกเลิกข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไม่เป็นที่นิยมมากนัก จะเห็นได้จากการเจรจาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่กระทำหลังปี 2000 (ปีที่ประกาศใช้อนุสัญญาดั้งเดิม OECD) ก็ไม่ได้นำแนวความคิดจากอนุสัญญาดั้งเดิมมาใช้ จากการค้นหาข้อมูลเท่าที่มีอยู่บนเว็บไซต์ ผู้เขียนพบว่า มีอนุสัญญาที่เดินตามแนวของ OECD โดยยกเลิกข้อบทที่ 14 มีเพียงอนุสัญญา 5 ฉบับ ดังนี้

1. อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกากับแคนาดา
2. อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกากับเยอรมนี
3. อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกากับเดนมาร์ก
4. อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร
5. อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกากับญี่ปุ่น

จากอนุสัญญาข้างต้น จะเห็นได้ว่าสหรัฐอเมริกา ดูเหมือนจะเป็นประเทศที่กระตือรือร้นในการยกเลิกข้อบทที่ 14⁵⁰ โดยได้เจรจากับประเทศต่าง ๆ เพื่อขอทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นใหม่ หรือทำเป็นเพียงพิธีสารแก้ไขอนุสัญญาในข้อบทที่ 14 ซึ่งสะท้อนให้เห็นอย่างหนึ่งว่า สหรัฐอเมริกาน่าจะเป็นประเทศที่มีอิทธิพลในการเปลี่ยนแปลงแก่นอนุสัญญาต้นแบบอยู่ไม่น้อย และประเทศต่าง ๆ ที่ยอมตกลงด้วยส่วนใหญ่เป็นประเทศที่พัฒนาแล้วทั้งสิ้น

เนื้อหาในอนุสัญญาทั้ง 5⁵¹ ฉบับข้างต้นนั้น มีข้อความในทางทำนองเดียวกัน โดยสรุปการแก้ไขได้ดังนี้

1. ยกเลิกข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ
2. ให้นิยามคำว่า “ธุรกิจ (Business)” ให้หมายความรวมถึงการให้บริการวิชาชีพ และกิจกรรมอื่นของบุคคลอิสระด้วย
3. ตัดถ้อยคำ ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ในประเภทเงินได้ต่างๆ ที่เคยปรากฏอยู่เดิม เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ให้เหลือเพียงแต่คำว่าสถานประกอบการถาวร ข้อบทตามที่แก้ไขใหม่อาจปรับใช้ได้ดังต่อไปนี้

3.5.1 การปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

จากเดิมข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจนั้น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนส่วนใหญ่ไม่ได้มีข้อบทใดให้คำนิยามหรือความหมายใดของคำว่า “กำไรจากธุรกิจ” ไว้ แต่อาจสรุปเป็นหลักการได้ว่า “กำไรจากธุรกิจ” คือ เงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าข้อบทเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจนหรือที่มีชื่อข้อบทบ่งชี้ถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจน ข้อบทเฉพาะเหล่านั้นได้แก่ ข้อบทที่ 6 เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ข้อบทที่ 8 เรื่องการขนส่งระหว่างประเทศ ข้อบทที่ 10 เรื่องเงินปันผล ข้อบทที่ 11 เรื่องดอกเบี้ย ข้อบทที่ 12 เรื่องค่าสิทธิซึ่งมีคำนิยามชัดเจน และข้อ 17 เรื่องนักแสดงและ

⁵⁰ United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006[online], Available from <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf> [2010, February 23]

⁵¹ Christine Manolakas, “Tax discrimination and trade in services: The research for a balance in Canada - U.S. Relations,” in *Georgetown Journal of International Law* 2008, p.22.

นักกีฬาสาธารณะ ข้อ 18 เรื่องเงินบำนาญ แม้ไม่มีนิยามแต่มีชื่อข้อบทชัดเจน เป็นต้น⁵²

การยกเลิกข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจึงส่งผลให้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไม่มีนิยามชัดเจนหรือมีชื่อข้อบทชัดเจนอีกต่อไปและต้องถือเป็นเงินได้จากธุรกิจดังเช่นเงินได้อื่นๆที่ได้มีนิยามชัดเจนหรือชื่อข้อบทชัดเจน

3.5.2 การแก้ไขอนุสัญญาต้นแบบให้สอดคล้องกับการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

การยกเลิกข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอาจก่อให้เกิดปัญหาว่าการให้บริการส่วนบุคคลนั้นเป็นกำไรจากธุรกิจหรือไม่ อนุสัญญาต้นแบบของ OECD จึงได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามในข้อบทที่ 3 เรื่องบทนิยามทั่วไปให้มีคำนิยามของคำว่า “ธุรกิจ” ว่าให้รวมถึงการให้บริการวิชาชีพและกิจกรรมอื่นของบุคคลอิสระด้วย การแก้ไขดังกล่าวเพื่อแก้ไขปัญหาความไม่แน่ชัดของข้อบทที่ 14 ด้วยว่าครอบคลุมถึงกิจกรรมอื่นมากกว่าบริการวิชาชีพหรือไม่ ส่งผลให้การปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจและการแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามลักษณะดังกล่าวครอบคลุมถึงกิจกรรมอื่นของบุคคลอิสระอย่างชัดเจน

3.5.3 ความแตกต่างและผลกระทบของการใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

3.5.3.1 ความแตกต่างระหว่าง “ฐานประกอบการประจำ” กับ “สถานประกอบการถาวร”

วัตถุประสงค์ของการยกเลิกข้อบทที่ 14 มักจะหมายความว่ามีความไม่ชัดเจนว่า คำว่า “ฐานประกอบการประจำ” และ “สถานประกอบการถาวร” ว่าเป็นคำพ้องกันหรือไม่

จากการที่ได้อธิบายถึงความหมายของคำว่าฐานประกอบการประจำและสถานประกอบการถาวรแล้วในหัวข้อ 3.2.3 และ 3.3.2 จะเห็นได้ว่าคำว่าสถานประกอบการถาวรอาจมีความหมายแคบกว่าคำว่าฐานประกอบการประจำ และในมุมมองหนึ่งระดับความถาวรของฐาน

⁵² Keith R.Evans. Leased Equipment: When Does a Permanent Establishment Exist?.

ประกอบการประจำจะต่ำกว่าสถานประกอบการถาวร ภายใต้ข้อเท็จจริงที่ว่าธุรกิจต้องทำการ
 ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวร ในขณะที่ฐานประกอบการประจำต้องการเพียงแค่ได้อยู่
 โดยปกติเท่านั้น

ดังตัวอย่างเช่น Mr. A เข้ามาให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐ S โดยมีได้มีที่
 ทำการเป็นสำนักงานประจำแต่ได้ปฏิบัติงานเสร็จสิ้นเรียบร้อยตามหน้าที่ของตนแล้วโดยอาจไม่
 จำเป็นต้องมีระยะเวลาถึง 183 วันซึ่งถือว่ามีฐานประกอบการประจำอันจะทำให้รัฐ S มีสิทธิ
 จัดเก็บภาษีจาก Mr. A ในฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ตามหลักฐานประกอบการประจำ แต่หากปรับ
 ใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจซึ่งต้องมีสถานประกอบการถาวร เช่น มีสำนักงานอันเป็นสถาน
 ประกอบการถาวร หรือทำโครงการใด ๆ ถึง 6 หรือ 12 เดือน การที่ Mr. A มีได้มีสำนักงานประจำ
 และมีได้ปฏิบัติงานถึง 6 หรือ 12 เดือน นาย A จึงไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐ S รัฐ S จึงไม่
 มีสิทธิจัดเก็บภาษีจาก Mr. A ในฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร

เมื่อยกเลิกข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ความแตกต่างในเรื่อง
 ความหมายและความถาวรนี้จึงส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้สูญเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการที่
 ต้องจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งมีความหมายที่แคบและมีความถาวรที่สูงกว่าฐาน
 ประกอบการประจำ

3.5.3.2 การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือ เป็นส่วนประกอบ

ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรดูเหมือนว่าจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีจาก
 กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ ดังเช่น การก่อสร้างโรงงาน ใน
 ระหว่างที่โรงงานก่อสร้างอยู่ยังไม่เปิดดำเนินการก็ถือว่ายังไม่เริ่มนับระยะเวลารวมคำนวณเป็น
 สถานประกอบการถาวร แต่บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมิได้เป็นเช่นนั้น บริการส่วนบุคคลที่เป็น
 อิสระมิได้มีข้อยกเว้นดังเช่นข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร ดังเช่นกรณีของอาจารย์
 ผู้เชี่ยวชาญเดินทางเข้ามาสอนหนังสือในประเทศไทย ขั้นตอนของการเตรียมการสอนก็ถือว่าได้เริ่ม
 การให้บริการส่วนบุคคลแล้ว แม้วางยังไม่มีการสอนก็ตาม ซึ่งจะหมายความว่ารัฐแหล่งเงินได้จะ
 สูญเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ

หากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระถูกยกเลิก⁵³

3.5.3.3 การจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิ

ข้อบทที่ 7 อนุญาตให้รัฐแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากกำไรที่สืบเนื่องจากสถานประกอบการถาวร แนวคิดของกำไรเห็นได้ชัดว่าหมายถึงเงินได้สุทธิกล่าวคือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายที่อนุญาตโดยกฎหมายภายในอย่างที่ยืนยันในข้อบทที่ 7(3) แต่ข้อบทที่ 14 กลับอนุญาตให้รัฐแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำ โดยตีความจากคำว่า “เงินได้ที่ได้รับ” ซึ่งยังสามารถพบได้ในข้อบทที่ 6 เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ และข้อบทที่ 17 เรื่องเงินได้จากการประกอบอาชีพทางการแสดงและการกีฬา ในขณะที่คำอธิบายอนุสัญญาอนุญาตอย่างชัดแจ้งให้จัดเก็บภาษีของจำนวนเงินได้รวม

การจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เท่าที่เพียงกฎหมายอนุญาตให้หักได้ไว้ดังเช่น มาตรา 43 แห่งประมวลรัษฎากรที่อนุญาตให้เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท หรือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพแพทย์ตามมาตรา 40(6) ซึ่งมาตรา 44 ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 มาตรา 44 อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 60 แต่ในทางกลับกันการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมนั้นสามารถนำค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่มีได้เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมายมารวมคำนวณในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามความเป็นจริงและสมควร

การจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิจึงมีผลที่แตกต่างกัน ดังเห็นได้จากตัวอย่างเช่น เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หากการรับทำงานให้นั้นมีค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปตามความจำเป็นและสมควรสูงกว่าที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้เป็นการเหมาตามมาตรา 44 แล้ว การจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ แต่หากการรับทำงานให้นั้นมีค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปตามความเป็นจริงและสมควรต่ำกว่าที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้เป็นการเหมาตามมาตรา 44 แล้ว การจัดเก็บภาษีจาก

⁵³ Patrick J. Ellingsworth, BIAC Comments on the OECD Public Discussion Draft: The Tax Treaty treatment of services: Proposed Commentary Changes, Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/40/39918710.pdf>, [2007, February 16], p.3.

เงินได้รวมก็จะสามารถจัดเก็บได้น้อยกว่าการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ

เห็นได้ชัดว่าการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิจึงก่อให้เกิดผลที่แตกต่างกันเป็นอย่างมากสำหรับรัฐผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี การยกเลิกข้อบทที่ 14 และปรับใช้ข้อบทที่ 5 และ 7 แทนจึงทำให้เกิดผลที่แตกต่างในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้อย่างแน่นอน

3.5.3.4 หลักการเลือกปฏิบัติ

หลักการเลือกปฏิบัติที่ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 24 ซึ่งสามารถสรุปได้ว่ารัฐต้องไม่จัดเก็บภาษีกับคนชาติอื่นมากไปกว่าที่จัดเก็บจากคนในชาติของตน กล่าวคือรัฐแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีของบุคคลสัญชาติอื่นได้มากไปกว่าคนชาติของตน⁵⁴

จากที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.5.3.3 ว่าการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิจะก่อให้เกิดผลทางภาษีที่ต่างกัน หากเป็นผลต่างในลักษณะที่คนชาติของรัฐแหล่งเงินได้มีภาระภาษีที่ต้องเสียมากกว่าคนชาติอื่นก็จะมีปัญหาเรื่องการเลือกปฏิบัติแต่อย่างใด แต่หากผลต่างดังกล่าวเป็นผลต่างในลักษณะที่คนชาติของรัฐแหล่งเงินได้มีภาระภาษีที่ต้องเสียน้อยกว่าคนชาติอื่นผลที่เกิดขึ้นในลักษณะนี้ย่อมขัดต่อหลักการเลือกปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น รัฐ S เก็บภาษีคนในชาติของตนจากเงินได้รวม หากนาย A ผู้มีได้มีสัญชาติของรัฐ S เข้ามาให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐ S แล้วเสียภาษีจากเงินได้รวมเช่นเดียวกับคนในชาติ S ก็จะไม่มีปัญหา แต่หากนาย A ต้องเสียภาษีจากเงินได้สุทธิซึ่งจะมีผลที่แตกต่างจากคนในชาติ S แล้วก็อาจจะเกิดปัญหานั้นได้

การยกเลิกข้อบทที่ 14 ซึ่งจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและปรับใช้ข้อบทที่ 7 ซึ่งจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิแทนจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาเรื่องการเลือกปฏิบัติได้

⁵⁴ Christine Manolakas, "Tax discrimination and trade in services: The research for a balance in Canada - U.S. Relations", *Georgetown Journal of International Law*, p.25.

3.5.3.5 เงื่อนไขตามข้อบทที่ 14(1)(C) ของอนุสัญญาต้นแบบของสหประชาชาติ

ข้อบทที่ 14(1) (C) ของอนุสัญญาต้นแบบของสหประชาชาตินั้นเป็นบทขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ที่จะไม่ต้องพิจารณาความถาวรหรือระยะเวลาที่ผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เลย หากจำนวนเงินค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเกินกว่าที่รัฐผู้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตกลงกันได้

การยกเลิกข้อบทที่ 14 และมีได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเงื่อนไขใด ๆ ดังเช่นข้อบทที่ 14(1) (C) เดิมลงในข้อบทที่ 5 หรือ 7 จะส่งผลให้ไม่มีบทขยายอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้ดังกล่าว ซึ่งก็คือรัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นมีสถานประกอบการถาวรเท่านั้น การยกเลิกข้อบทที่ 14 จึงส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้สูญเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีไปส่วนหนึ่ง

บทที่ 4

บทวิเคราะห์ความเหมาะสมในการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนสำหรับประเทศไทย

4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาพรวมของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทย เกี่ยวกับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

4.1.1 อิทธิพลของอนุสัญญาดั้งเดิม

อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยกับต่างประเทศมักจะยึดอนุสัญญาดั้งเดิมทั้งฉบับของ OECD และ UN เป็นหลักในการเจรจา อย่างไรก็ตาม เป็นที่ทราบดีว่าอนุสัญญาดั้งเดิมทั้งสองฉบับ แม้มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการลดหรือขจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเหมือนกันก็จริง แต่ประเทศพัฒนาแล้วที่เป็นสมาชิกของ OECD ต่างก็ร่วมมือกันร่างอนุสัญญาดั้งเดิมที่ใหม่เอียงให้ฝ่ายประเทศพัฒนาแล้วเป็นฝ่ายจัดเก็บภาษีได้มากกว่า กล่าวคือ เน้นให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นฝ่ายจัดเก็บภาษี ยกตัวอย่างเช่น หลักในเรื่อง Attribution Rule ที่กำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่อีกรัฐหนึ่งเฉพาะแต่เงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น ซึ่งยังผลให้เกิดการตั้งสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อการประกอบกิจการของรัฐถิ่นที่อยู่ โดยให้สาขาของรัฐแหล่งเงินได้เป็นตัวกลางในการได้ไปซึ่งเงินได้ของรัฐแหล่งเงินได้ ประเด็นนี้จึงถือว่าไม่เป็นธรรมต่อรัฐแหล่งเงินได้

ขณะที่ อนุสัญญาดั้งเดิมฉบับของ UN ได้เล็งเห็นถึงความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นใน อนุสัญญาดั้งเดิมของ OECD จึงได้นำอนุสัญญาดั้งเดิมดังกล่าวมาใช้เป็นฐานในการปรับให้เกิด ความเป็นธรรมยิ่งขึ้นระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศกำลังพัฒนา เช่น หลัก Force of Attraction ซึ่งกำหนดให้การดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจที่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ จะต้องนำเงินได้ที่วิสาหกิจของตนในรัฐถิ่นที่อยู่ได้รับไป เนื่องจากการมีอยู่หรือการดำเนินการ ติดต่อของวิสาหกิจในรัฐแหล่งเงินได้มาเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ด้วย เป็นต้น

ในการทำงานเดียวกันกับข้างต้น เรื่องข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระก็เช่นกัน อนุสัญญาต้นแบบ ฉบับของ OECD กำหนดไว้เพียงว่า เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐแหล่งเงินได้จะต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้เพียงเท่าที่ได้กระทำผ่านฐานประกอบการประจำเท่านั้น ซึ่งต่างกับอนุสัญญาต้นแบบของ UN ซึ่งกำหนดเงื่อนไขไว้เพิ่มเติมขึ้นอีก 2 เงื่อนไขที่รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิจัดเก็บภาษี เงื่อนไขเพิ่มเติมดังกล่าวนี้ ได้แก่ 1) แม้ไม่มีฐานประกอบการประจำก็ตามแต่ผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกิน 183 วัน ก็ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ด้วย และ 2) แม้จะไม่มีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ หรือไม่ได้อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วันก็ตาม หากผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้รับเงินได้เกินกว่าจำนวนที่อนุสัญญากำหนด เช่น 10,000 เหรียญสหรัฐ รัฐแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนนั้น เป็นต้น

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศ จึงมุ่งเน้นเจรจา เพื่อให้เป็นไปตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ UN เป็นหลัก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศที่พัฒนาแล้ว อย่างไรก็ดี การเจรจาต่อรองบางครั้งก็ไม่เป็นไปตามที่คาดหวัง และไม่สามารถยุติได้ จึงทำให้บางประเทศที่ไทยต้องยินยอมให้ใช้ตามอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ก็มีให้เห็นเช่นกัน

4.1.2 เปรียบเทียบสาระสำคัญของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับคูเวต

สาระสำคัญของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับคูเวต ส่วนใหญ่จะเป็นไปตามอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ยกเว้นเพียง 9 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐเชค บัลแกเรีย มอริเชียส รัสเซีย ลาว เวียดนาม สเปน อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือและโอมาน ดังตารางเปรียบเทียบ ซึ่งเปรียบเทียบในประเด็นที่อนุสัญญามีความแตกต่างกัน 5 ประเด็นหลัก

ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับคู่ภาคี

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
เกาหลีใต้	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ ในปีรัฐาการที่เกี่ยวข้อง 90 วัน ในปีรัฐาการใดๆ	12,000 ดอลลาร์ สหรัฐ	12,000 ดอลลาร์ สหรัฐ	-	-	14
แคนาดา	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	14
คูเวต	UN	✓		✓	✓	-	-	14
จีน	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	✓	-	-	14
เชค*	OECD	-	-	-	-	-	-	14
เซเชลล์	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปี รัฐาการหรือปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	-	-	-	-	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
ไซปรัส	UN	✓	183 วัน ในปีปฏิภากรที่ เกี่ยวข้อง	-	-	-	-	14
ญี่ปุ่น	UN	-	183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	✓	✓	-	✓	14
เดนมาร์ก	UN	90 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	90 วันใน 12 เดือนใดๆ 183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	14
ตุรกี	UN	✓		-	-	-	-	14
นอร์เวย์	UN	✓	90 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	14
นิวซีแลนด์	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	15

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
เนเธอร์แลนด์	UN	-	183 วัน ในปีปฏิภากรที่ เกี่ยวข้อง	√	√	-	√	15
เนปาล	UN	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	√	-	-	-	14
บังคลาเทศ	UN	√	183 ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	14
บัลแกเรีย	OECD	√	-	-	-	-	√	14
เบลเยียม	UN	-	183 วัน ในปีปฏิภากรที่ เกี่ยวข้อง	-	√	√	√	14
ปากีสถาน	UN	√	183 วัน ในปีปฏิภากรที่ เกี่ยวข้อง	√	-	-	-	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
โปแลนด์	UN	183 วัน ในปี รัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	183 วัน ในปีรัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	√	-	-	-	14
ฝรั่งเศส	UN	183 วัน ในปี รัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	183 วัน ในปีรัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	√	-	-	-	14
ฟินแลนด์	UN	√	90 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	√	-	-	-	14
ฟิลิปปินส์	UN	-	90 วันในการบริการ วิชาชีพ และ 183 วัน ใน บริการด้านอื่นๆ ในปี ปฏิทินที่เกี่ยวข้อง	√	√	-	√	15
มอริเชียส	OECD	√ √	-	- √	- √	-	- √	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
มาเลเซีย	UN	√	183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	√	-	-	14
ยูเครน	UN		183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง			-		14
เยอรมัน	UN	-	183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	√	-	√	14
รัสเซีย	OECD	-	-	-	-	-	-	14
โรมาเนีย	UN	√	183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	-	-	-	15
ลักเซมเบิร์ก	UN	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	√	√	-	-	14
ลาว	OECD	183 วัน ใน 12	-	-	-	-	-	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
เวียดนาม	OECD	เดือนใดๆ 183 วัน ในปี รัฐากรที่ เกี่ยวข้อง	-	-	-	-	-	14
ศรีลังกา	UN	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	✓	-	-	14
สเปน	OECD	183 วัน ใน 12 เดือนใด ๆ	-	-	-	-	-	14
สโลเวเนีย	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ หรือปีรัฐากรที่เกี่ยวข้อง	-	-	-	-	14
สวิสเซอร์แลนด์	UN	-	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	✓	-	✓	14
สวีเดน	UN	✓	90 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	✓	-	-	15
สหรัฐอเมริกา	UN	✓	90 วัน ใน ปีรัฐากรที่ เกี่ยวข้อง	10,000 ดอลลาร์ สหรัฐ	10,000 ดอลลาร์ สหรัฐ	-	-	15

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
สหราชอาณาจักร*	OECD	√	-	-	-	-	-	15
สิงคโปร์	UN	-	183 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	-	√	√	14
ออสเตรเลีย	UN	183 วัน ในปีนั้น	183 ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	-	-	-	14
ออสเตรเลีย	UN	√	90 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	√	-	-	14
อาร์เมเนีย	UN	√	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	√	√	-	-	14
อิตาลี	UN	-	40 วัน ในปีปฏิทินที่ เกี่ยวข้อง	√	√	-	-	14
อินเดีย	UN	183 วัน ในปี	183 ในปีปฏิทินที่	√	-	-	-	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
อินโดนีเซีย	UN	ดังกล่าว 183 วัน ในปี รัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	เกี่ยวข้อง 183 วัน ในปีรัฐภากรที่ เกี่ยวข้อง	✓	-	-	-	14
อิสราเอล	UN	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	50,000 บาท ในปี รัฐภากร	50,000 บาท ในปี รัฐภากร	-	-	14
อูซเบกิสถาน	UN	✓	90 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	-	-	-	-	14
เอมิเรตส์	UN	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	✓	-	-	14
แอฟริกาใต้	UN	✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ -	✓	✓	-	-	14
โอมาน	OECD	✓	-	-	-	-	-	14
ฮังการี	UN	183 วัน ใน 12	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ	✓	-	-	-	14

ประเทศ	ได้รับ อิทธิพลจาก อนุสัญญา ต้นแบบ	มีฐานประกอบ กาประจำ ใน รัฐแหล่งเงินได้	ระยะเวลาที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	เงินได้ที่ตกเป็น ภาระแก่ P.E.หรือ Fixed Base	เงินได้นั้นจ่ายโดย หรือในนามบุคคลผู้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้	ค่าตอบแทนหรือ เงินได้มิได้เกิด จากกำไรอันต้อง เสียภาษีในรัฐ แหล่งเงินได้	ใช้ร่วมกับข้อบท เรื่องบริการส่วน บุคคลที่ไม่เป็น อิสระ	ข้อบทที่
ฮ่องกง	UN	เดือนใดๆ ✓	183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ หรือปีระฎากรที่เกี่ยวข้อง	-	-	-	-	14

จากตารางข้างต้นผู้เขียนได้เปรียบเทียบกันใน 5 ประเด็นที่สำคัญ ซึ่งอาชีววิเคราะห์ได้ดังนี้

ประเด็นที่ 1 เรื่องอิทธิพลของอนุสัญญาต้นแบบ จะเห็นว่า ส่วนใหญ่ใช้อนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา เป็นหลัก มีเพียง 9 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐเชค บัลแกเรีย มอริเชียส รัสเซีย ลาว เวียดนาม สเปน อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ และโอมาน ที่ใช้อนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ส่งผลให้ 9 ประเทศดังกล่าวนี้ สามารถเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยผู้ให้บริการกระทำการผ่านฐานประกอบการประจำเพียงประเด็นเดียวเท่านั้น

ประเด็นที่ 2 การพิจารณาแก้ไขฐานประกอบการประจำเพิ่มเติม โดยกำหนดให้ฐานประกอบการประจำต้องมีระยะเวลาที่กำหนดไว้ด้วย ประเทศที่ใช้หลักนี้มี 15 ประเทศ ได้แก่ เดนมาร์ก เนปาล โปแลนด์ ฝรั่งเศส ลักเซมเบิร์ก ลาว เวียดนาม ศรีลังกา สเปน ออสเตรเลีย อินเดีย อินโดนีเซีย อิสราเอล เอมิเรตส์ อังการี โดยส่วนใหญ่ระยะเวลาที่กำหนดไว้สำหรับการมีฐานประกอบการประจำก็คือ 183 วัน ใน 12 เดือนใดๆ หรือในปีภาษี ยกเว้น เดนมาร์กใช้ระยะเวลา 90 วันในรอบ 12 เดือนใด ๆ ในประเด็นนี้ มีผลทำให้การพิจารณาคำว่าฐานประกอบการประจำ ต้องพิจารณาถึงความเป็นอยู่ของฐานประกอบการประจำด้วยว่ามีระยะเวลานานเพียงพอที่อนุสัญญากำหนดหรือไม่

การใช้อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดให้ฐานประกอบการประจำมีทั้งประเภทที่มีและไม่มีกำหนดระยะเวลาการดำรงอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ อาจเป็นเพราะเดิมนั้นฐานประกอบการประจำไม่มีค่านิยามที่แน่นอน อาศัยเพียงความประจำและสม่ำเสมอในการก่อให้เกิดขึ้นเป็นฐานประกอบการประจำและต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป จึงเกิดความคิดในการกำหนดระยะเวลาการดำรงอยู่ ดังเช่น หากมีการเข้ามากระทำการให้บริการส่วนบุคคล อาจมีการเข้าสถานที่เพื่อเป็นที่ปฏิบัติการไว้ในประเทศไทย หากสถานที่นั้นมีการเข้าอยู่ครบตามระยะเวลาที่กำหนดก็อาจถือได้ว่าเป็นฐานประกอบการประจำได้แล้ว ก็จะทำให้ตีความเรื่องฐานประกอบการประจำได้ง่ายขึ้นกว่าเดิม แต่ทั้งนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การกำหนดระยะเวลาดังกล่าว อาจส่งผลให้มีความซ้ำซ้อนกับระยะเวลาในการดำรงอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการการเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลนั้น หากระยะเวลาทั้งสองอย่างเท่ากัน อาจเกิดปัญหาการตีความได้ว่าจะใช้ข้อกำหนดใดเป็นข้อกำหนดในการเก็บภาษี

ประเด็นที่ 3 ประเด็นเรื่องระยะเวลาที่ผู้มีเงินได้ในประเทศไทยอยู่ในประเทศไทยครบตามระยะเวลาที่กำหนดจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวในประเทศไทย การที่จะต้องอยู่ในประเทศไทยตามประเด็นนี้ก็มีความแตกต่างกัน โดยส่วนใหญ่จะกำหนดไว้ที่ 183 วันในรอบ 12 เดือนใดๆ ยกเว้น แคนาดา เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ นอร์เวย์ สวีเดน สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ออสเตรเลีย และแอฟริกาใต้ ให้ระยะเวลา 90 วันในรอบ 12 เดือนๆ และที่แปลกที่สุดคือ อิตาลีที่ใช้เพียง 40 วันในปีภาษีก็ถือว่า ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้แล้ว

ประเด็นที่ 4 เรื่องเงินได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ กล่าวคือ เมื่อผู้ให้บริการได้รับเงินได้ดังกล่าวจากการให้บริการส่วนบุคคลที่ให้บริการแก่สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเนื่องจากสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยสามารถนำเงินส่วนที่จะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้บริการมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ สำหรับประเทศที่มีข้อกำหนดในการเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวได้แก่ประเทศ คูเวต จีน ญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ เนปาล ปากีสถาน โปแลนด์ ฝรั่งเศส ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ มาเลเซีย ยูเครน เยอรมัน โรมาเนีย ลักเซมเบิร์ก ศรีลังกา สวิสเซอร์แลนด์ สวีเดน สิงคโปร์ ออสเตรเลีย ออสเตรเลีย อาร์เจนตินา อิตาลี อินเดีย อินโดนีเซีย เอมิเรตส์ แอฟริกาใต้ อังการี ทั้งนี้ยังมีบางประเทศที่ได้ตั้งข้อสงวนในด้านจำนวนเงินได้ที่ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรไว้ ประเทศที่ตั้งข้อสงวนดังกล่าวไว้ ได้แก่ เกาหลีใต้ กำหนดไว้ที่ 12,000 เหรียญสหรัฐ สหรัฐอเมริกากำหนดไว้ที่ 10,000 เหรียญสหรัฐ อิสราเอลกำหนดไว้ที่ 50,000 บาท หากมีเงินได้ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรถึงจำนวนที่กำหนดไว้ก็ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้

ประเด็นที่ 5 ประเด็นเรื่องให้เกิดภาษีในรัฐแหล่งเงินได้หากผู้ให้บริการได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐแหล่งเงินได้ โดยไม่มีข้อกำหนดอื่นใดในการเก็บภาษีเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ ประเทศที่กำหนดเช่นนี้มีเพียงประเทศเดียว ได้แก่ ประเทศรัสเซีย

ประเด็นที่ 6 เรื่องการกำหนดวิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายไว้เป็นพิเศษ ในบรรดาอนุสัญญาที่ประเทศไทยเจรจากับต่างประเทศดังตารางข้างต้น ส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดวิธีการในการคำนวณรายได้และรายจ่ายไว้แต่อย่างใด ผลก็คือ หากประเทศไทยเป็นรัฐแหล่งเงินได้ และผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีจากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ก็ต้องใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งถ้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

เฉพาะอนุสัญญาฉบับของสหราชอาณาจักรอังกฤษ และสาธารณรัฐเชกเท่านั้นที่ กำหนดวิธีการคำนวณรายจ่ายไว้ต่างหาก โดยสาธารณรัฐเชกกำหนดว่า “...เงินได้จากการ ให้บริการนั้น จะยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นในการให้บริการเช่นว่านั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายใน การบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่การให้บริการนั้นเกิดขึ้นหรือที่อื่น”

ส่วนสหราชอาณาจักรอังกฤษ กำหนดว่า “...จะต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจาก การให้บริการเหล่านั้นรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริการและค่าใช้จ่ายทั่วไป ในจำนวนที่สมเหตุสมผล ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะในรัฐที่มีการให้บริการนั้นหรือที่อื่น”

จากการบัญญัติของ 2 อนุสัญญานี้ ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ใน สหราชอาณาจักรอังกฤษและสาธารณรัฐเชก จะต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามอนุสัญญา ซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนอกประเทศไทยด้วย

4.2 การปรับใช้และการตีความข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นข้อบทที่มุ่งเน้นการเก็บภาษีจาก ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ใช้วิชาความรู้ที่ได้ศึกษาเล่าเรียนมาในการประกอบวิชาชีพ อาจต้องมีเรื่อง ความรับผิดชอบตัวในทางการให้บริการนั้นๆ สำหรับวิชาชีพนั้นโดยเฉพาะ หรือต้องมีการลงทุนใน การประกอบวิชาชีพนั้น ซึ่งมีใช่เป็นการประกอบวิชาชีพในเชิงพาณิชย์กรรมมุ่งค้าหากำไรหรือ ประกอบวิชาชีพทั่วไปเพื่อการค้าเป็นปกติเพียงอย่างเดียว แต่เป็นการให้บริการที่เฉพาะเจาะจงว่า บุคคลที่มีวิชาชีพอิสระเท่านั้นจึงจะกระทำการให้บริการได้ หากมีการตัดข้อบทเรื่องบริการส่วน บุคคลที่เป็นอิสระและให้ใช้บังคับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน ซึ่งผิดหลักวัตถุประสงค์ของการ ให้บริการที่มุ่งเน้นด้านผู้ให้บริการเป็นสำคัญ แต่ไปเน้นเรื่องกำไรแทน อาจกระทบก่อให้เกิดความ บิดเบือนต่อหลักในการจัดเก็บเงินได้ ซึ่งเงินได้จากกำไรธุรกิจ อาจมีการคำนวณที่แตกต่างออกไป เนื่องจากการทำธุรกิจนั้นมีการคิดต้นทุนออกมาได้แน่นอนกว่าเงินได้ทางด้านบริการส่วนบุคคลที่ ใช้วิชาชีพ เพราะอาจเป็นปัญหาในการคิดคำนวณต้นทุนในการประกอบวิชาชีพ

4.2.1 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น

ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยใช้ในปัจจุบันโดยยึดตามอนุสัญญาต้นแบบของทั้งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาไม่ได้กำหนดค่านิยามไว้โดยเฉพาะว่าการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นใช้บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาหรือรวมถึงบุคคลตามกฎหมายด้วย

เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาต้นแบบรูปแบบต่างๆที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น พบว่ามีเพียงไม่กี่ประเทศที่กำหนดไว้โดยเฉพาะว่าบริการส่วนบุคคลนั้นให้ใช้เฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยในเนื้อหาของอนุสัญญาบัญญัติว่า “เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับ...” ได้แก่ อนุสัญญาที่ประเทศไทยเจรจากับประเทศเกาหลีใต้ ออสเตรเลีย อิสราเอล นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ สหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมัน

ส่วนอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจากับประเทศอื่นนั้นใช้คำว่า “เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง...” ตามนิยามของคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน” ในข้อบทที่ 4 กำหนดว่า “....ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่ก่อตั้ง(จดทะเบียน) สถานจัดการหรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และรวมถึงรัฐนั้นและส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น....” เห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติแห่งข้อบทนั้นบอกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ ให้หมายถึงบุคคลใดๆ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น จึงลองพิจารณาถึงนิยามของคำว่าบุคคล ซึ่งบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 3 บัญญัติว่า “คำว่า “บุคคล” รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท และคณะบุคคลอื่นใด” ส่วนคำว่า บริษัท มีคำนิยามว่า “คำว่า “บริษัท” หมายถึงนิติบุคคล หรือองค์กรที่ถือว่าเป็นนิติบุคคล เพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี” จึงเป็นที่เข้าใจว่าบริการส่วนบุคคลสามารถกระทำโดยบุคคลธรรมดา บริษัท นิติบุคคลหรือองค์กรที่ถือว่าเป็นนิติบุคคลและคณะบุคคลอื่นใด มีความเห็นจากนักวิชาการ กล่าวว่า บริษัทไม่สามารถกระทำการให้บริการส่วนบุคคล (personal service) ได้”¹ และด้วยความที่ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็น

¹P.V.S.S., Independent Personal Services – Article 14 of UN Model Convention, Available from: http://www.kaasyapa.com/kaasyapa/articles/ARTICLE_ON_IPS.doc, [2010,February 23], p.5.

อิสระมีความคล้ายกับข้อบทที่ใช้บังคับกับบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระและในบางกรณีทั้งสองข้อบทก็บัญญัติรวมไว้อยู่ในข้อบทเดียวกัน โดยข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระใช้บังคับกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น จึงมีการพิจารณาว่า การกระทำกร 183 วัน ใช้อ้างถึงการอยู่ของบุคคลธรรมดาตามธรรมชาติเท่านั้น และในส่วนของกรจ่ายเงินให้แก่ผู้ใช้แรงงานหรือผู้ให้บริการ (personal services) ผู้รับเงินได้ก็จะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้น การบริการส่วนบุคคล (personal services) จึงควรหมายถึง การบริการของบุคคลที่เริ่มต้นจากการมีอยู่จริงของบุคคลธรรมดาเท่านั้น

เช่นเดียวกับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 1996 ก็บัญญัติเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ว่าใช้สำหรับบุคคลธรรมดา (individual) และคณะบุคคล (group of individuals) ตัวอย่างเช่น ห้างหุ้นส่วน² แต่หากพิจารณาถึงอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาจะพบว่าอนุสัญญานั้นไม่ได้กำหนดว่าบริการส่วนบุคคลใช้กับบุคคลธรรมดาหรือบุคคลตามกฎหมายด้วย และเงื่อนไขการเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมีเพียงเงื่อนไขเดียว คือ เก็บภาษีจากเงินได้ที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำเท่านั้น โดยไม่มีระยะเวลาที่กำหนดในการเป็นฐานประกอบการประจำหรือการดำรงอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้แต่สำหรับอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติเมื่อพิจารณาประกอบกับข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร พบว่า เรื่องสถานประกอบการถาวร วรรคสามได้เพิ่มเรื่องการให้บริการให้คำปรึกษาในรัฐแหล่งเงินได้ โดยลูกจ้างหรือบุคลากรของวิสาหกิจนั้น จึงเป็นการแสดงได้ว่า อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติมุ่งจะให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้กับบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะกรณีของนิติบุคคลที่ให้บริการ ก็จะเป็นสถานประกอบการถาวรในข้อบทที่ 5 วรรคสามต่อไป³

สำหรับอนุสัญญาที่ประเทศไทยเจรจากับประเทศส่วนใหญ่แล้วข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ นอกจากจะกำหนดเงื่อนไขในการเก็บภาษีโดยมีฐานประกอบการประจำแล้วมักกำหนดระยะเวลาที่ผู้ให้บริการอยู่ในประเทศไทยเอาไว้ด้วย ในส่วนข้อบทที่ 5 เรื่องสถาน

² Roy Rohatgi, Basic International Taxation, p.102.

³ พิชชาติ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, หน้า 199.

ประกอบการถาวร ในวรรคสามยังกำหนดถึงการบริการให้คำปรึกษาของลูกค้าหรือพนักงานอื่นของวิสาหกิจเอาไว้ด้วย จึงเป็นการสมควรที่ประเทศไทยจะใช้การบริการส่วนบุคคลสำหรับบุคคลธรรมดาเท่านั้น หากตัดข้อบทนี้ไปโดยยังไม่มีนิยามของสถานประกอบการถาวรมารองรับถึงเรื่องบุคคลธรรมดาโดยเฉพาะ อาจส่งผลกระทบต่อการเก็บภาษีของประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไป

4.2.2 ลักษณะของการบริการส่วนบุคคลหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่เป็นอิสระ

การให้บริการ หมายถึง การให้บริการทางด้านแรงงานซึ่งก่อให้เกิดความพอใจแก่ผู้รับบริการและผู้รับบริการจะจ่ายเงินหรือสิ่งของมีค่าเป็นตัวเงินเป็นค่าตอบแทนให้แก่ผู้ให้บริการ ในรูปค่าจ้าง ค่าบริการ หรือรางวัล การให้บริการโดยอิสระน่าจะหมายถึงการให้บริการด้านแรงงานที่ผู้ให้บริการมีอิสระที่จะตัดสินใจเลือกให้บริการได้และรับค่าบริการด้วยตนเอง กล่าวคือ ผู้รับจ้างไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะการจ้างแรงงานกับผู้ว่าจ้าง

แต่ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วไม่มีคำนิยามเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระว่าหมายถึงอะไร มีเพียงกำหนดไว้ในบทบัญญัติข้อบทที่ 14 วรรคสองบัญญัติไว้ดังนี้ “คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้อ้างถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี” ตามบทบัญญัติวรรคสองเป็นเพียงการยกตัวอย่างของบริการวิชาชีพไว้ โดยผู้ประกอบวิชาชีพเหล่านี้ต้องกระทำโดยมิได้เป็นลูกจ้างผู้ใด

ประเด็นที่น่าสังเกตตามวรรคสอง ได้แก่ ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระสำหรับอนุสัญญาต้นแบบของทั้งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและขององค์การสหประชาชาติได้กำหนดให้การบริการทางการศึกษาและการสอนให้เป็นการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ แต่สำหรับอนุสัญญาที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจากับประเทศต่างๆ นั้น กลับปรากฏข้อบทเรื่อง เงินได้ของครู ศาสตราจารย์ นักวิจัยชาวต่างประเทศ ซึ่งข้อบทดังกล่าวไม่ปรากฏในอนุสัญญาต้นแบบใดทั้งสิ้น และเมื่อมีการใช้การตีความเงินได้ดังกล่าวก็มีให้ใช้ร่วมกับ

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแต่อย่างใด ดังจะยกตัวอย่างตามหนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/10539 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2535 ต่อไป

ผู้เขียนจึงขอแบ่งการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้ออกเป็น 2 ส่วนได้แก่ การให้บริการวิชาชีพอิสระ และการให้บริการอื่นๆที่มีลักษณะเป็นอิสระ

ความหมายตามหลักการวิชาชีพที่เป็นที่ยอมรับในทางสากลนั้น วิชาชีพ⁴ (profession) เป็นอาชีพที่ต้องอาศัยการศึกษาอบรมเป็นการเฉพาะ เพื่อเป็นการนำไปสู่การให้บริการและให้คำปรึกษาต่อผู้อื่น การประกอบวิชาชีพ ได้แก่ นักกฎหมาย วิศวกร อาจารย์ในสถาบันการศึกษาชั้นสูง ทหาร ผู้ประกอบวิชาชีพครู สถาปนิก นักบัญชี เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทำคำรับรองในเอกสาร ทันตแพทย์ เภสัชกร เทคนิคการแพทย์ พยาบาล แพทย์ เป็นต้น กล่าวได้ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเป็นผู้ที่มีทักษะพื้นฐานบทความรู้ตามหลักการทฤษฎี มีการทดสอบความสามารถ มีความเป็นอิสระในงานที่กระทำ มีประมวลความประพฤติและจริยธรรมในวิชาชีพ มีข้อบังคับขององค์กรวิชาชีพ

สำหรับในประเทศไทยนั้นวิชาชีพที่มีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) นั้นกำหนดถึงวิชาชีพไว้ 6 ประเภท ได้แก่ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลป์ ทั้งนี้ยังรวมถึงวิชาชีพอื่นๆที่ประกาศไว้ในพระราชกฤษฎีกา ดังนี้ พระราชบัญญัติวิชาชีพ กายภาพบำบัด พ.ศ.2547 พระราชบัญญัติวิชาชีพการพยาบาลและการผดุงครรภ์ พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติวิชาชีพการสัตวแพทย์ พ.ศ.2545 พระราชบัญญัติทันตกรรม พ.ศ.2537 พระราชบัญญัติวิชาชีพเทคนิคการแพทย์ พ.ศ.2547 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 พระราชบัญญัติวิชาชีพเภสัชกรรม พ.ศ.2537 พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ.2525 เมื่อพิจารณาถึงวิชาชีพที่เป็นที่ยอมรับทั่วไปตามสากลแล้วเห็นได้ว่ามีมากกว่าวิชาชีพที่กฎหมายไทยให้การรับรองไว้

นอกจากบริการวิชาชีพในวรรคสองแล้ว วรรคแรกยังบัญญัติถึง กิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ (other independent activities) กิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระนั้นไม่มีคำนิยาม แต่ตามคำอธิบายอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กล่าวขยายความถึงกิจกรรมอื่น ๆ ที่เป็นอิสระต้องประกอบด้วย ความสำคัญ 2 ประการ

⁴ Professional, Available from: <http://en.wikipedia.org/wiki/Professional>, [2010, March 4].

ได้แก่ ประการแรกต้องประกอบด้วยกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการให้บริการ ซึ่งการให้บริการนี้แตกต่างจากการผลิตหรือกระบวนการผลิตสินค้าโดยวิธีการทางอุตสาหกรรมหรือการผลิตจากการใช้ความสามารถวิชาช่าง และการบริการเป็นการกระทำที่พิเศษกว่ากิจกรรมทางการค้าทั่วไป และเงื่อนไขที่ 2 กิจกรรมการให้บริการดังกล่าวจะเรียกร่องคุณสมบัติพิเศษของผู้ให้บริการ และต้องเป็นกิจกรรมที่ได้มาตรฐาน อาศัยความเชี่ยวชาญชำนาญ การฝึกฝนเฉพาะด้าน เช่น การสอนเตรียมการสอนของผู้ชำนาญการหรือกิจกรรมสร้างสรรค์ ดังเช่นตัวอย่างของช่างเสริมสวย ซึ่งตามกฎหมายของประเทศเยอรมัน ที่ช่างเสริมสวยต้องมีการพัฒนาสร้างสรรค์ฝีมือของตนเองอยู่เสมอ⁵

การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น นอกจากจะเป็นการให้บริการวิชาชีพซึ่งตามกฎหมายไทยได้แก่ บทบัญญัติมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ยังหมายความรวมถึงการรับจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และ การรับเหมาก่อสร้างตามมาตรา 40(7) อันผู้เขียนจะได้อธิบายถึงดังต่อไปนี้ การให้บริการรับเหมาก่อสร้างซึ่งผู้รับเหมาเป็นผู้ออกสัมภาระในส่วนที่เป็นสำคัญ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ จะถือว่าเป็นการให้บริการส่วนบุคคลหรือเป็นการขายสินค้าตามทางธุรกิจหรือไม่ หากผู้รับเหมาเป็นบุคคลธรรมดาที่มีความเป็นอิสระและได้เข้ามาให้บริการในประเทศไทย แต่ประเด็นดังกล่าวยังไม่เคยเกิดขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากว่าเหตุผลตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ.2542 มาตรา 8 (3) ห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการของคนต่างด้าว⁶ หากลองวิเคราะห์ใน

⁵ Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 2nd ed(The Netherlands, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), p.765.

⁶ พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ.2542 , มาตรา 8 (3) บัญชีสาม

มาตรา 8 ภายใต้บังคับมาตรา 6 มาตรา 7 มาตรา 10 และมาตรา 11

(3) ห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจที่คนไทยยังไม่มี ความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าว ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีสาม เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการ

บัญชีสาม

(10) การก่อสร้าง ยกเว้น

(ก) การก่อสร้างสิ่งซึ่งเป็นการให้บริการ พื้นฐานแก่ประชาชนด้านการสาธารณสุขโรคหรือการคมนาคมที่ต้องใช้เครื่องมือ เครื่องจักร เทคโนโลยีหรือความชำนาญในการก่อสร้างเป็นพิเศษ โดยมีทุนขั้นต่ำของคนต่างด้าวตั้งแต่ห้าร้อยล้านบาทขึ้นไป

กรณีที่ไม่ใช่พระราชบัญญัติดังกล่าว พบว่า การรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ นั้น แม้จะประกอบด้วยการให้บริการและการขายสินค้าทางธุรกิจ แต่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นความสำคัญของการเป็นผู้รับเหมาอยู่ที่การให้บริการมากกว่าการขายสินค้าทางธุรกิจ ดังนั้น เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระเป็นส่วนใหญ่จึงถือเป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระชนิดหนึ่งที่เป็นกิจกรรมอื่นที่มีลักษณะเป็นอิสระ หากมีผู้รับเหมาชาวต่างชาติเข้ามาให้บริการในประเทศไทยแล้วจะต้องเสียภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามเงื่อนไขใดใดหรือไม่ เป็นเรื่องที่ต้องพิจารณากันต่อไป

4.2.2.1 เงินได้จากครู ศาสตราจารย์ นักวิจัย

กรณีต่อไปจะยกตัวอย่างถึงการที่ผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศเข้ามาให้บริการในประเทศไทย ดังหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/10539 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2535

ข้อหารือ : มหาวิทยาลัย ก. ได้เชิญ Mr.A ผู้เชี่ยวชาญจากมหาวิทยาลัยกรุงเวียนนา เข้ามาทำการสอนและวิจัย เรื่อง การออกแบบวางแผนผังทางกายภาพเกี่ยวกับเคหะชุมชนเมือง ณ คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ เป็นระยะเวลา 4 เดือน โดยในระหว่างที่ทำการสอนและวิจัยในประเทศไทยนั้น Mr.A จะได้รับค่าจ้างเดือนละ 18,900 บาท และค่าเช่าบ้านเหมาจ่ายเดือนละ 8,000 บาท จากมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยจึงได้หารือว่า Mr.A จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศไทยจากค่าจ้างและค่าเช่าบ้านที่ได้รับตามข้อเท็จจริงหรือไม่ อย่างไร

แนวคำวินิจฉัย : เนื่องจากค่าจ้างและค่าเช่าบ้านที่ Mr.A ได้รับตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร แต่โดยที่ Mr.A ได้เข้ามาในประเทศไทยตามคำเชิญของมหาวิทยาลัยฯ เป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนหรือวิจัย ดังนั้น Mr.A จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากค่าตอบแทนซึ่งรวมถึงค่าจ้างและค่าเช่าบ้านที่ได้รับ ทั้งนี้ ตามข้อ 21 วรรคแรก แห่งอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับออสเตรเลีย เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน

จากหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวเป็นการยกเว้นเงินได้ให้แก่ผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศตามข้อบทเรื่อง ศาสตราจารย์และครู ที่เข้ามาทำการสอนหรือวิจัยในประเทศไทยเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี โดยผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเข้ามาอยู่เพียงระยะเวลาหนึ่ง ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะการเข้ามาครั้งแรกเท่านั้น⁷ และไม่ได้กระทำการที่มีลักษณะที่เป็นลูกจ้างของผู้ใด เพราะตามลักษณะดังกล่าวเป็นการที่ผู้เชี่ยวชาญได้รับเชิญเข้ามาเป็นกรณีชั่วคราว และทำการสอนในวิชาเฉพาะตามที่ตัวเองมีความรู้ความสามารถเฉพาะตัว หนึ่งข้อบทเรื่องเงินได้ของครู ศาสตราจารย์ นักวิจัยนี้ เป็นข้อบทที่ไม่มีในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนอนุสัญญาต้นแบบใด ๆ มีแต่เฉพาะของประเทศไทยเท่านั้น เหตุดังกล่าวก็ด้วยว่าประเทศไทยยังคงต้องการการถ่ายทอดความรู้จากผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาประเทศ จึงได้กำหนดให้มีการเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนนี้แยกออกไปเป็นข้อบทหนึ่งต่างหากจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระซึ่งแตกต่างจากหลักการของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและขององค์การสหประชาชาติ

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขอลงศึกษาเปรียบเทียบการเก็บภาษีเรื่องครู ศาสตราจารย์ นักวิจัยกับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบโดยทั่วไป การกระทำของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการกระทำตามข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ในส่วนของบริการวิชาชีพด้านการศึกษาหรือการสอน แม้ผู้เชี่ยวชาญจะไม่ได้อยู่ในประเทศไทยถึง 183 วันก็ตาม แต่ตามหลักการเก็บภาษีของฐานประกอบการประจำในประเทศไทยแล้ว จะตีความฐานประกอบการประจำแบบกว้างกว่าสถานประกอบการถาวร คือ ตีความเพียงแค่การกระทำที่การให้บริการอยู่ในประเทศไทยเป็นประจำและสม่ำเสมอ ไม่จำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัดเช่นสถานประกอบการถาวร กล่าวคือ ผู้ให้บริการมีสถานที่ให้บริการ แต่ก็ไม่ได้กำหนดว่าต้องให้บริการผ่านสถานที่เดิมตลอดไปอาจเปลี่ยนที่ให้บริการก็ได้ และผู้ให้บริการก็ให้บริการผ่านสถานที่ดังกล่าว กรณีนี้ มหาวิทยาลัยถือได้ว่าเป็นสถานที่ให้บริการที่เป็นลักษณะประจำของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว และผู้เชี่ยวชาญได้ให้บริการในมหาวิทยาลัยเป็นประจำและสม่ำเสมอ อาจถือ

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 110.

ได้ว่าเป็นฐานประกอบการประจำของผู้เชี่ยวชาญ จึงอาจเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคล ที่เป็นอิสระจากเงินได้ของผู้เชี่ยวชาญได้

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าจะประกอบอาชีพที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนดว่า ให้เป็นวิชาชีพหรือประกอบกิจกรรมส่วนบุคคลอื่นๆ ตามที่กำหนดไว้ข้างต้นแล้วก็ยังมีได้มีความสำคัญเท่ากับการให้บริการในวิชาชีพหรือกิจกรรมส่วนบุคคลที่ประกอบนั้นนั้นว่าผู้ให้บริการ ได้ให้บริการด้วยความที่เป็นอิสระหรือไม่ จึงจะเข้าตามหลักการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

4.2.3 การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเจรจากับประเทศต่างๆนั้น อนุสัญญาไม่ได้กำหนดไว้โดยตรงว่า ผู้ให้บริการส่วนบุคคลจะเป็นได้เฉพาะบุคคลธรรมดาหรือไม่ กำหนดเพียงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ เมื่อพิจารณาประกอบตามข้อบทที่ 4 นิยามเรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่ ได้ให้ความหมายว่า หมายความว่า หมายความว่าบุคคลใดๆ ซึ่งตามกฎหมายของประเทศไทยมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยโดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่ที่ก่อตั้งสถานที่จัดการ จากนั้นจึงพิจารณาจากนิยามของคำว่าบุคคลในข้อบทที่ 3 พบว่าอนุสัญญาได้กำหนดว่าผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลใดๆ ตลอดจนหน่วยใดๆ ซึ่งถือเป็นหน่วยภาษีภายใต้ภายใต้กฎหมายไทย

ตามประมวลรัษฎากรไทยแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

- บุคคลธรรมดา

- ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเสมือนหน่วยบุคคลเพิ่มขึ้นมาอีกหน่วยหนึ่ง โดยประมวลรัษฎากรยึดแนวคิดเรื่องการสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายอิงกับประมวลแพ่งและพาณิชย์ ทั้งที่ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนไม่มีประเด็นความรับผิดชอบจำกัดแต่อย่างใด ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนนั้นตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางการค้าหาทำไร โดยเมื่อ

ประกอบกิจการแล้วมีเงินได้เท่าใดก็ถือเป็นเงินได้ของห้าง และนำเงินได้ส่วนนั้นไปเสียภาษี โดยสามารถหักค่าลดหย่อนได้เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาหนึ่งคนสามารถหักได้^๘

- คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล เป็นการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน ตามคำนิยามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น โดยผู้ที่เป็นสมาชิกของคณะบุคคลไม่ว่าจะประกอบอาชีพหรือมีเงินได้จากที่ใดก็ตาม จะนำเงินได้เหล่านั้นมารวมกันเป็นเงินได้ของคณะบุคคล และนำเงินได้ของคณะบุคคลนั้นไปเสียภาษี โดยสามารถหักค่าลดหย่อนได้เสมือนบุคคลธรรมดาหนึ่งคนเช่นกัน

- ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

- กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ตาย เนื่องจากหากกองมรดกยังไม่ถูกแบ่งให้แก่ทายาทและเกิดเงินได้ขึ้นจากกองมรดกนั้น

สำหรับกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลนั้น หากลองเปรียบเทียบการกระทำกรของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนในการกระทำกรให้บริการ ส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ กับคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลกระทำกร โดยทั้งห้างฯและคณะบุคคลฯ มีจำนวนหุ้นส่วนและสมาชิกของคณะบุคคลเท่ากัน ได้รับเงินได้เท่ากัน ก็จะต้องนำเงินได้เหล่านั้นมาเสียภาษีโดยสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่ากันคือ อัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ก็จะเสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากัน ประเด็นในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขอกล่าวถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลในการวิเคราะห์โดยใช้คำว่าคณะบุคคลเท่านั้น

^๘ อรรถรณ ฆานิตพจมาน, แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล, หน้า 58.

สำหรับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตามคำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติปี 2001⁹ กล่าวว่า ให้เก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการให้บริการในฐานะประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ และให้เก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับ หากบุคคลนั้นอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ไม่ต่ำกว่า 183 วันในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ หรือตามปีปฏิทิน ส่วนแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ปี 1977¹⁰ นั้นกล่าวว่า ให้เก็บภาษีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจากบุคคลธรรมดาที่ให้บริการในฐานะประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ และให้ใช้บังคับถึงเงินได้ของห้างหุ้นส่วนด้วย สำหรับเงินได้หุ้นส่วนได้รับและแบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อนำไปชำระภาษีในส่วนแบ่งของแต่ละคน เช่นเดียวกับคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 1996¹¹ ที่กล่าวไปในทางเดียวกันกับคำอธิบายอนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ต่างกันที่ในส่วนของอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นกำหนดไว้ชัดในข้อบทเลยว่า ผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นบุคคลธรรมดา

เป็นที่น่าสังเกตว่าคำอธิบายอนุสัญญาของทั้งองค์การสหประชาชาติและองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาให้ใช้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่เหตุใดจึงไม่บัญญัติไว้ชัดเจนในตัวข้อบทเลยดังเช่นอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่นักกฎหมายส่วนใหญ่ก็ยังคงมีความเห็นว่าบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นใช้กับเฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้นทั้งที่ตัวอนุสัญญาเองก็ระบุชัดว่าใช้บังคับกับหน่วยใดๆ ซึ่งถือเป็นหน่วยภาษีภายใต้กฎหมายรัฐนั้นๆ ดังนั้นจึงอาจตีความได้ว่า หากบุคคลตามกฎหมาย หรือนิติบุคคลใดก็ตามที่สามารถให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้ก็อาจใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากข้อบทเรื่องนี้ได้เช่นกัน

⁹ Article 14 of Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001.

¹⁰ Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, p.765.

¹¹ Article 14 of United States Model Income Tax Convention of Technical Explanation title and preamble purpose of Model Convention and technical explanation, 1996.

ในส่วนของประเทศไทยแล้วตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ผู้เขียนแยกประเภทไว้ในบทที่ 2 เห็นได้ว่าอนุสัญญาที่ประเทศไทยใช้มักยึดรูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบของทั้งองค์การสหประชาชาติและอนุสัญญาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ดังนั้น การตีความก็ควรจะยึดตามแนวทางเหล่านั้นด้วย แต่มีอนุสัญญาที่ประเทศไทยเจรจากับ 7 ประเทศได้แก่ ประเทศเกาหลีใต้ ออสเตรเลีย อิสราเอล นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ สหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมัน ที่ใช้คำว่าบุคคลธรรมดาในอนุสัญญา และการตีความจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรก็มักตีความว่าบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้บังคับกับเฉพาะบุคคลธรรมดา มีบางส่วนที่ดีความว่านิติบุคคลกระทำการให้บริการส่วนบุคคล แต่ก็ยังมีความเห็นนักวิชาการมีความเห็นแย้งในการตีความส่วนนั้น เป็นการแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยเองก็ยังคงมีแนวโน้มที่จะใช้บังคับข้อบทดังกล่าวกับเฉพาะบุคคลธรรมดาเช่นกัน

ส่วนประเด็นที่ต้องวินิจฉัยต่อไปได้แก่ การเสียภาษีของบุคคลธรรมดาในส่วนของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ซึ่งทั้งสองส่วนนี้ตามกฎหมายไทยแล้วเป็นการกำหนดหน้าที่การเสียภาษีให้แก่ทายาทหรือผู้จัดการมรดกของผู้ตายนั้น ในส่วนของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หากกำหนดให้ต้องเสียภาษีจากการให้บริการดังกล่าว อาจเกิดประเด็นตามมาในเรื่องการยื่นแบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตอนต้นปีภาษี ในส่วนของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งกองมรดกนั้นก็มิได้กระทำการให้บริการใด เพราะข้อบทนี้เป็นการเก็บภาษีจากการให้บริการ หากไม่มีการให้บริการก็ไม่ต้องชำระภาษีในส่วนนั้น ดังนั้นส่วนของผู้ถึงความตายในระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง แม้จะยังไม่มีคำอธิบายอนุสัญญาหรือคำวินิจฉัยบรรทัดฐานหรือความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิใดๆออกมา แต่ผู้เขียนก็มีความเห็นว่า ไม่ควรที่จะเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจากเงินได้ส่วนนี้

4.2.4 ความแตกต่างของฐานประกอบการประจำกับสถานประกอบการถาวร

ประเด็นสำคัญในการตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ คือ มีความเห็นว่าการสถานประกอบการถาวรเหมือนฐานประกอบการประจำ ในหัวข้อนี้จึงขอกกล่าวถึงความแตกต่างของสถานประกอบการถาวรและฐานประกอบการประจำตามการตีความและการใช้ในประเทศไทยว่า มีความแตกต่างกันอย่างไร

นิยาม สถานประกอบการถาวร หมายความว่า สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน จากนิยามสามารถแยกองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรได้เป็น 3 ส่วน ได้แก่

1. ต้องมีสถานประกอบธุรกิจ คือมีสถานที่ทำการเป็นกิจจะลักษณะ
2. มีลักษณะประจำ คือ มีการประกอบธุรกิจเป็นประจำ ณ สถานที่นั้น
3. ได้ใช้สถานประกอบการธุรกิจประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

จากองค์ประกอบ 3 ข้อของสถานประกอบการถาวรนั้น ก่อให้เกิดการตีความอย่างเคร่งครัดว่า หากไม่มีการกระทำครบ 3 ส่วนก็จะไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นก็จะต้องไปพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ ได้แก่ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนต่อไป

การประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วนในสถานประกอบการถาวรนั้นไม่มีข้อกำหนดหรือแนวคำวินิจฉัยบรรทัดฐานวางหลักไว้ว่าการจะเกิดเป็นสถานธุรกิจประจำต้องมีการประกอบธุรกิจมากพอ หรือระยะเวลาานพอที่จะก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบธุรกิจ มีความเห็นของนักวิชาการตีความไว้ว่า กรณีนี้เป็นปัญหาการตีความอย่างแท้จริง การตีความดังกล่าวควรตีความโดยเทียบเคียงกับระยะเวลาการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในวรรคอื่น ๆ ของอนุสัญญากำหนดไว้¹² ดังเช่น อาจพิจารณาจากวรรคสามของข้อบทที่ 5 หากเป็นอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนาภูมิภาคใช้ระยะเวลาการดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวร 12 เดือน¹³ ส่วนอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติใช้ระยะเวลาการดำรงอยู่เพียง 6 เดือน¹⁴ เท่านั้น

¹² พิภพ วีระพงษ์, ประมวลกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 24.

¹³ Article 14 of the OECD Model Tax Convention on income and on capital 1963.

¹⁴ Article 14 of the United Nation Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2001.

ส่วนประเด็นของการดำเนินการของสถานธุรกิจนั้น จากกรณีที่มีการแบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรออกเป็น 3 ประเภท จะเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินตามวรรคสองและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมตามวรรคสามสามารถดำรงอยู่ได้ด้วยตัวของมันเองเพราะเป็นกิจกรรมการอุตสาหกรรม การเกษตรเชิงพาณิชย์และการค้าได้ ผู้มีเงินได้หรือเจ้าของสถานประกอบการถาวรจึงไม่จำเป็นต้องดำเนินการเอง กล่าวคือ อาจเป็นประเภทเครื่องจักรดำรงอยู่ แต่สำหรับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนายหน้า ตามวรรคห้าและวรรคหกนั้นจะดำรงอยู่ด้วยการมีหรือส่งบุคคลเข้าไปดำเนินการ¹⁵

ฐานประกอบการประจําานั้น ตามคำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและทั้งขององค์การสหประชาชาตินั้น ไม่มีคำอธิบายว่าหมายถึงอะไร จะมีก็เพียงการยกตัวอย่างไว้ว่า ได้แก่ ห้องตรวจของแพทย์ ห้องทำงานของทนายความหรือสถาปนิก หากลองตีความเทียบเคียงกับสถานประกอบการถาวรแล้ว ฐานประกอบการประจําไม่จำเป็นต้องมีความมั่นคงถาวรหรือการตีความอย่างเคร่งครัดเท่ากับสถานประกอบการถาวร กล่าวคือ ฐานประกอบการประจําสมควรจะมีสถานที่ในการให้บริการเป็นกิจลักษณะแต่ไม่ได้กำหนดว่าสถานที่ให้บริการต้องเป็นสถานที่ของผู้ให้บริการเอง อาจมีการเตรียมการโดยผู้อื่นไว้เมื่อผู้ให้บริการเข้าไปถึงก็ทำการให้บริการได้เลย ทั้งการให้บริการก็มิได้กำหนดว่าต้องให้บริการที่เดิมตลอดไป¹⁶ ซึ่งการตีความของฐานประกอบการประจํา นั้น ตีความได้กว้างกว่าและไม่เคร่งครัดเท่าการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร ผู้เขียนเห็นว่าเหตุที่ต้องตีความให้กว้างกว่าสถานประกอบการถาวร เนื่องจากว่า การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมักใช้กับการให้บริการของบุคคลธรรมดา ซึ่งบุคคลธรรมดาที่มีความง่ายสะดวกต่อการเคลื่อนย้ายไปทำงานตามสถานที่ต่าง ๆ และหากตีความอย่างเคร่งครัดจะยากต่อการเก็บภาษี เช่น นายแพทย์ อาจย้ายห้องที่ทำการตรวจรักษาโรคได้

¹⁵ P.V.S.S., Independent Personal Services – Article 14 of UN Model Convention, p.6.

¹⁶ Klaus Vogel, Double Taxation Conventions, p.765.

ประเด็นถัดไปคือ เรื่องระยะเวลาในการเกิดขึ้นของฐานประกอบการประจำเรื่องนี้เองก็ไม่
มีคำนิยามกำหนดไว้ว่า ต้องให้บริการมากเท่าใดระยะเวลาเท่าใดจึงจะถือเป็นฐานประกอบการประจำได้
ประเด็นนี้มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรวินิจฉัยไว้ว่า การที่ธนาคารทำสัญญาจ้างที่ปรึกษา
ชาวอังกฤษให้เข้ามาให้บริการให้คำปรึกษาด้านการปรับโครงสร้างหนี้แก่ธนาคาร และกระทำการบริการ
ให้คำปรึกษา ณ ธนาคารแห่งนั้น เป็นระยะเวลา 12 วัน ต้องเสียภาษีจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการ
บริการให้คำปรึกษาดังกล่าวตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและ
สหราชอาณาจักรอังกฤษ¹⁷ เห็นได้ว่าการเกิดขึ้นของฐานประกอบการประจำตามกฎหมายไทยนั้น มี
ระยะเวลาการเกิดขึ้นได้สั้นและเกิดได้สั้นกว่าการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการ
เกิดเป็นฐานประกอบการประจำนั้นจำเป็นต้องมีการตีความเป็นรายกรณีไปนั้น ดังเช่นอนุสัญญาเพื่อเว้น
การเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศบังคลาเทศเจรจากับประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁸ กล่าวคือน่าจะขึ้นอยู่กับสัญญา
ระยะเวลาในการจ้างงานและผลงานในการกระทำด้วย ได้แก่ กรณีที่ผู้จ้างงานจ้างงานโดยมีกำหนด
ระยะเวลาและผู้ให้บริการก็เข้ามาให้บริการครบตามระยะเวลาที่กำหนด เช่น โรงพยาบาลจ้างนายแพทย์
ชาวต่างประเทศเข้ามาทำการผ่าตัดคนไข้เป็นระยะเวลาหนึ่งเดือน และนายแพทย์ก็ทำการให้บริการผ่าตัด
คนไข้ที่โรงพยาบาลนั้นตลอดระยะเวลา 1 เดือนที่ได้ทำสัญญาจ้างและทำงานสำเร็จครบถ้วนตามสัญญา
จ้าง กรณีดังกล่าวก็ถือได้ว่านายแพทย์มีฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทยแล้ว

จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคล
ธรรมดาเท่านั้น ผู้ให้บริการจึงต้องมีการแสดงตัวทางกายภาพในการให้บริการนั้น จึงจะก่อให้เกิดเป็น
ฐานประกอบการประจำขึ้นได้ ดังอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศบังคลาเทศเจรจากับ
ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้อธิบายไว้ว่าฐานประกอบการประจำไม่เหมือนกับสถานประกอบการถาวร
ส่วนกรณีใดจะถือเป็นฐานประกอบการประจำต้องอาศัยการตีความเป็นรายกรณีไป เพราะการ
ให้บริการส่วนบุคคลนั้นความสำคัญอยู่ที่คุณสมบัติ ความรู้ความสามารถของ ผู้ให้บริการ การ

¹⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5664 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2548

¹⁸ Article 14 of Technical explanation of the Convention between the Government of the United States of America and the Government of the people's Republic of Bangladesh for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income. Available from: <http://www.treas.gov/press/releases/reports/tebangl06.pdf>, [2004, September 26].

ให้บริการส่วนบุคคลจึงดำรงอยู่ที่ประสิทธิภาพของงานที่ทำ ดังนั้น ระยะเวลา 12 วัน จึงไม่เป็นอุปสรรคสำหรับการเกิดขึ้นเป็นฐานประกอบการประจำในประเทศไทย แต่สำหรับสถานประกอบการถาวรนั้น ไม่มีข้อกำหนดคุณสมบัติของการประกอบธุรกิจว่าต้องกระทำการเองแต่อย่างใด แม้บางกรณีดังที่ได้กล่าวไว้ว่าปล่อยให้เครื่องจักรทำงานก็ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้แล้ว หรือการปล่อยให้บุคคลอื่นกระทำการก็ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว

4.2.5 การคำนวณเงินได้จากฐานประกอบการประจำตามหลักเงินได้รวม

ในการเก็บภาษีจากกำไรของสถานประกอบการ ตามข้อบทที่ 7 วรรคสาม กำหนดให้สถานประกอบการถาวรสามารถหักค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้นได้ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไป เป็นการแสดงถึงการเก็บภาษีจากกำไรของสถานประกอบการถาวรโดยเก็บจากรายได้สุทธิหลังหักจ่ายตามที่กฎหมายภายในประเทศกำหนด ส่วนการเก็บภาษีจากเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ไม่มีการกำหนดไว้ว่าให้เก็บอย่างไร แต่กำหนดเพียงว่าให้เก็บจากเงินได้ที่สืบเนื่องมาจากฐานประกอบการประจำ หากมีการนำข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจมาบังคับใช้แทนข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแล้ว เงินได้จากจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจะต้องเก็บภาษีโดยเก็บจากรายได้สุทธิหลังหักจ่าย

เมื่อพิจารณาจากข้อบทหลายข้อบท ได้แก่ ข้อบทที่ 10 เงินปันผล ข้อบทที่ 11 ดอกเบี้ย ข้อบทที่ 12 ค่าสิทธิ ข้อบทที่ 15 บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ข้อบทที่ 17 เงินได้ของนักแสดง นักกีฬา ก็ล้วนแต่เก็บภาษีตามหลักเงินได้รวมทั้งสิ้น กล่าวคือ เมื่อมีเงินได้ ก็นำเงินได้นั้นมาใช้ในการคิดคำนวณภาษีโดยตรง เมื่อพิจารณาจากเงินได้ของบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระหรือนักแสดง นักกีฬาแล้ว ย่อมเป็นข้อบทที่ใช้บังคับกับบุคคลธรรมดาโดยเฉพาะก็เก็บภาษีจากเงินได้รวม จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่า บริการวิชาชีพหรือบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น ควรหมายความถึงเฉพาะบริการที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้ให้บริการ การจะเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาโดยใช้หลักการของเงินได้สุทธิ จึงอาจยังไม่เหมาะสม หากจะใช้ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจในการเก็บภาษี โดยกำหนดให้เก็บจากเงินได้ หักด้วยรายจ่าย อย่างเช่น การให้บริการวิชาชีพที่นายแพทย์ให้บริการรักษาโรคให้แก่คนไข้ แม้ว่าตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร จะกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ ซึ่งหมายถึงเฉพาะในการประกอบวิชาชีพอิสระโดยตรงเท่านั้น แต่หากกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้

ก็จะนำไปสู่ต้นทุนในการให้บริการที่สูงขึ้น และสุดท้ายผู้ให้บริการก็จะผลักภาระภาษีไปยังผู้รับบริการ ทั้งสำหรับประเทศไทย ระบบใบเสร็จหรือใบกำกับภาษียังไม่มี ความก้าวหน้าเท่าที่ควร หากกำหนดให้มีการเก็บภาษีจากเงินได้ของบริการส่วนบุคคลโดยกำหนดให้เก็บภาษีจากกำไรสุทธิก็จะเป็นการเพิ่มภาระแก่ทั้งผู้ให้บริการ ผู้รับบริการและการบริหารจัดการของส่วนราชการเอง

4.3 ผลกระทบต่อประเทศไทยในการยกเลิกข้อบทบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยใช้ บังคับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทน

ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 3 แล้วว่าการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนานั้น นั้นมีข้อที่ต้องพิจารณาอีกหลายประเด็นว่า มีความเหมาะสมหรือไม่ เพราะอนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การสหประชาชาติ ก็ไม่ได้กระทำตามแต่อย่างใด

ในหัวข้อนี้จะวิเคราะห์ว่าประเทศไทยสมควรที่จะดำเนินการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระหรือไม่

4.3.1 ด้านความสอดคล้องของอนุสัญญากับประมวลรัษฎากร

ตามที่เคยได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 2 เกี่ยวกับแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากการบริการวิชาชีพและบริการอิสระอื่นที่ต่างกับเรื่องกำไรจากธุรกิจไปแล้วว่ามีความต่างกันในแง่ของแนวความคิด ดังนั้น หลายประเทศรวมทั้งประเทศไทย จึงได้แยกบริการวิชาชีพออกจากเงินได้จากธุรกิจ

จะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้จากกิจกรรมอิสระจะมีการกำหนดให้เก็บภาษีตามมาตรา 40(2) ซึ่งเป็นการรับทำงานให้หรือการจ้างงานตัวเอง กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายรวมกันกับเงินได้จากการจ้างแรงงานได้เพียงร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 มาตรา 40(6) เงินได้จากผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเหมาร้อยละ 30 เว้นแต่เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะที่กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 60 หรืออาจยอมให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควร แสดงโดยนัยยะได้ว่าประเทศไทยยังคงปฏิบัติต่อเงินได้ประเภทวิชาชีพและบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้แตกต่างออกไปจากเงินได้จากธุรกิจ แม้ว่าตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 จะกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงก็ตาม แต่โดยเบื้องต้นแล้วกฎหมายยังคง

ต้องการจำกัดการหักค่าใช้จ่ายไว้ แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างจากเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตรกรรม ตามมาตรา 40(8) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาตามความจำเป็นและสมควรแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างในแง่ของแนวความคิด หากชาวต่างชาติเข้ามาให้บริการส่วนบุคคลซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ในประเทศไทยแล้วใช้บังคับจัดเก็บภาษีตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรธุรกิจจะทำให้ชาวต่างชาติเสียภาษีโดยคิดเป็นเงินได้โดยหักตามจริง แต่หากเป็นคนไทยให้บริการ คนไทยก็ต้องเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายได้เพียงไม่เกิน 60,000 บาทเท่านั้น

ทั้งการยกเลิกข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไป และใช้ข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจแทน ก็จะทำให้การคำนวณเงินได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร เพราะเท่ากับว่าบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่ข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญากำหนดไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง อนุสัญญาอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนอกประเทศไทยมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้อีกด้วย อันเป็นการยากที่จะควบคุมการหักค่าใช้จ่ายส่วนนี้ ผลก็จะทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ไป และหากการหักค่าใช้จ่ายตามอนุสัญญาไม่ได้รับการควบคุมที่ดีก็จะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีต่างชาติได้รับสิทธิพิเศษยิ่งกว่าคนไทย ซึ่งถือว่าไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มุ่งคุ้มครองมิให้ผู้ใดต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ และหากการหักค่าใช้จ่ายโดยใช้อัตราเหมาตามที่กำหนดไว้สำหรับบุคคลธรรมดาเป็นคุณมากกว่า ชาวต่างชาติก็ไม่อาจเลือกใช้วิธีการหักเหมาได้เช่นเดียวกับผู้ให้บริการชาวไทยที่จะสามารถเลือกวิธีการได้

4.3.2 ด้านการใช้และการตีความอนุสัญญา

จากผลการวิเคราะห์ในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่ามีข้อโต้แย้งมากมายเกี่ยวกับการยกเลิกข้อบทที่ 14 ในทางตรงกันข้ามก็มีข้อสนับสนุนมากมายอยู่เช่นกัน อย่างไรก็ตาม หากมีการยกเลิกข้อบทที่ 14 และใช้ข้อบทที่ 7 แทนในบริบทของประเทศไทยก็จะมีประเด็นเพิ่มเติมจากการวิเคราะห์ไว้ในบทที่ 3 ดังนี้

1. ประเด็นเรื่องบุคคลผู้เสียภาษีจากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ตามที่ได้เคยกล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่า ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาต้นแบบใช้ถ้อยคำสำหรับบุคคลที่พึงเสียภาษีตามข้อบทนี้ว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่” จึงเกิดปัญหาการตีความในประการแรกว่า หมายถึง เฉพาะบุคคลธรรมดาหรือทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

หากพิจารณาจากคำอธิบายอนุสัญญาของหลายประเทศประกอบ ได้แก่ คำอธิบายอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเม็กซิโก และประเทศตุรกี¹⁹ จะพบว่าข้อบทที่ 14 ใช้ได้กับทั้งเงินได้ของบุคคลธรรมดาและบุคคลตามกฎหมาย เช่นเดียวกับบทบัญญัติของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว ข้อบทที่ 4 เรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่แล้ว ได้กำหนดให้คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่หมายถึงทั้งบุคคลธรรมดาและบุคคลตามกฎหมาย จะมีเฉพาะอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนบางฉบับเท่านั้นที่กำหนดให้คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในข้อบทที่ 4 ใช้บังคับเฉพาะกับบุคคลธรรมดาเท่านั้น สำหรับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา สิงคโปร์ และอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาฉบับที่ยังไม่มีการตัดข้อบทที่ 14 ได้กำหนดว่า เงินได้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้กับบุคคลธรรมดาเท่านั้น

แต่สำหรับประเทศไทยแล้วยังไม่พบปัญหาการตีความดังกล่าว เนื่องจากว่าประเทศไทยใช้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลสำหรับบุคคลธรรมดาเท่านั้น ปัญหาที่ประเทศไทยจะพบก็อาจเป็นประเด็นที่ว่าบริการส่วนบุคคลนั้นใช้เฉพาะกับบุคคลตามธรรมชาติหรือรวมถึงบุคคลธรรมดาที่เป็นหน่วยทางภาษีด้วย ดังนั้น การยกเลิกข้อบทที่ 14 และใช้ข้อบทที่ 7 ในประเด็นนี้ จึงทำให้ปัญหาการตีความยุติลงไป และจะไม่มีปัญหาการตีความไม่สอดคล้องกัน เพราะข้อบทที่ 7 ใช้คำว่า “วิสาหกิจ” ซึ่งรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แต่ละประเทศโดยเฉพาะประเทศคู่สัญญาจะได้ตีความในทำนองเดียวกัน ซึ่งนับเป็นข้อดีรวมถึงห่างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลก็จะมีปัญหาน้อยลง

2. ประเด็นเรื่องกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี

เมื่อยกเลิกข้อบทที่ 14 ออกจากอนุสัญญาแล้ว ตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้บัญญัตินิยามคำว่า “ธุรกิจ” ในข้อบทที่ 3 ให้ชัดเจนว่า คำว่า “ธุรกิจ” หมายความรวมถึง การกระทำการให้บริการวิชาชีพและกิจกรรมอื่นอันมีลักษณะเป็นการอิสระด้วย (“(h) the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character”) จากถ้อยคำนี้ เป็นการแสดงให้เห็นได้ชัดเจนว่า คณะกรรมการกำลังเปลี่ยนสถานะภาพจากเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้เป็นเงินได้จากธุรกิจนั่นเอง

¹⁹ Model Tax Convention on Income and Capital, p.R(16)-9.

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาบริบทของประเทศไทยแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไม่ควรนำไปพิจารณารวมกันกับกำไรจากธุรกิจ เพราะลักษณะของเงินได้มีความแตกต่างกัน การบริการวิชาชีพมิใช่การกระทำในเชิงการค้า แต่เป็นการใช้ทักษะด้านสติปัญญา และความเชี่ยวชาญชั้นสูงที่ทำให้ได้ค่าตอบแทนการกระทำตามวิชาชีพ ดังนั้นจึงไม่ควรนำไปพิจารณารวมกัน รวมทั้งคำว่า “กิจกรรมอื่นใดอันมีลักษณะที่เป็นอิสระ” ก็มีปัญหาในการตีความว่ากิจกรรมบางอย่าง ผู้มีเงินได้อาจไม่ได้กระทำเป็นธุรกิจ เช่นกระทำเป็นครั้งคราวแต่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวร ปัญหาที่ต้องพิจารณาก็คือ กิจกรรมเช่นว่านี้ต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ เพราะมิใช่เงินได้จากธุรกิจ และกิจกรรมเหล่านี้ อาจเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ก็เป็นไปได้ เพราะคำว่าบริการส่วนบุคคลไม่จำเป็นต้องกระทำเป็นธุรกิจแต่ประการใด และเป็น การขัดแย้งกับแนวความคิดทางกฎหมายของไทยที่ได้วิเคราะห์ไปแล้วว่า กฎหมายไทยประสงค์แยกบริการวิชาชีพและเงินได้จากธุรกิจให้เป็นคนละประเภทกัน

3. ประเด็นเรื่องฐานประกอบการประจำกับสถานประกอบการถาวร

ในทางปฏิบัติ ผู้ใช้อนุสัญญามักมีปัญหาเรื่องการค้าสองคำที่เป็นที่ถกเถียงกันอยู่เสมอ คือคำว่า “ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base)” ซึ่งปรากฏอยู่ในบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และคำว่า “สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)” ซึ่งปรากฏอยู่ในกำไรจากธุรกิจ ว่ามีความหมายเหมือนหรือต่างกันอย่างไร เพราะไม่มีคำนิยามของคำว่าฐานประกอบการประจำในอนุสัญญาต้นแบบแต่อย่างใด

ที่จำเป็นต้องพิจารณาความหมายของคำว่าฐานประกอบการประจำก็เพราะว่า หากผู้มีเงินได้มิได้มีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ ผลก็คือผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับเรื่องของกำไรจากธุรกิจ ที่ผู้มีเงินได้จะถูกเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ก็ต่อเมื่อ ผู้นั้นได้รับเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวร

ปัญหานี้ คณะกรรมาธิการ OECD เห็นว่า ฐานประกอบการประจำและสถานประกอบการถาวรมีความหมายอย่างเดียวกัน จะเห็นได้จากแนวทางปฏิบัติของแต่ละประเทศที่ใช้ในบริบทเดียวกัน ประกอบกับไม่มีนิยามของคำว่า ฐานประกอบการประจำ ทำให้มีการตีความไปในทางเดียวกับสถานประกอบการถาวร ดังนั้น การนำเงินได้ประเภทนี้ไปพิจารณารวมกันย่อมเป็นผลดีมากกว่า

อย่างไรก็ดี ปัญหานี้การใช้และการตีความในประเทศไทย ในบางกรณีก็มีได้เดินตามความเห็นของ OECD เช่น **หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5664 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2548**

ข้อหารือ : สำนักงาน ก. แจ้งว่า สตง. ได้ดำเนินการตรวจสอบรายงานการเงินของโครงการปฏิรูปภาคการเงินและบริการให้คำปรึกษาด้านปรับโครงสร้างหนี้สำหรับปีงบประมาณ 2546 และงวด ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2546 ถึงวันที่ 15 สิงหาคม 2547 ของสำนักงานฯ และมีข้อสังเกตประกอบการตรวจสอบรายงานการเงินเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ของสำนักงานฯ โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้ สำนักงานฯ ในฐานะหน่วยงานกลางในการดำเนินโครงการปฏิรูปภาคการเงิน และบริการให้คำปรึกษาด้านปรับโครงสร้างหนี้ ได้เบิกจ่ายเงินจากธนาคาร อ. และธนาคาร ป. สำนักงานฯ เห็นว่าการที่ธนาคาร อ. และธนาคาร ป. ไม่ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ของค่าจ้างที่ปรึกษาชาวต่างประเทศ เนื่องจากเห็นว่าชาวต่างประเทศที่ปฏิบัติงานภายใต้โครงการดังกล่าวเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยรวมกันแล้วไม่เกิน 183 วัน โดยบริษัทได้ทำสัญญาจ้าง Mr.O ชาวอังกฤษ ค่าจ้างเป็นเงินจำนวน 10660 เหรียญสหรัฐ ทำสัญญาจ้างตั้งแต่วันที่ 12 - 26 มีนาคม 2546 เดินทางมาประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 15 - 26 มีนาคม 2546 รวมจำนวนวันที่อยู่ในประเทศไทยทั้งสิ้น 12 วัน สำนักงานจึงหารือ Mr.O จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษาหรือไม่

แนวคำวินิจฉัย : กรณีธนาคาร ป. ทำสัญญาจ้าง Mr. O ชาวอังกฤษ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ เป็นที่ปรึกษาด้านปรับโครงสร้างหนี้โดยจ่ายค่าจ้างให้ 10,660 เหรียญสหรัฐ โดยที่ Mr.O มิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อของหน่วยงานใด ถือได้ว่า Mr.O กระทำกิจกรรมที่เป็นอิสระอื่นๆ เป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

Mr.O ได้เข้ามาให้บริการให้คำปรึกษาในประเทศไทยให้แก่ธนาคาร ป. เป็นระยะเวลา 12 วัน ถือได้ว่าธนาคาร ป. เป็นฐานประกอบการประจำของ Mr.O ที่อยู่ในประเทศไทย โดยฐานประกอบการประจำนั้นมิได้มีนิยามกำหนดไว้แน่นอน มักใช้ความสม่ำเสมอในการให้บริการและบุคคลผู้ให้บริการต้องแสดงตัวทางกายภาพ ณ ฐานประกอบการประจำนั้น

เมื่อ Mr. O ได้รับเงินได้จากการทำงานให้คำปรึกษาดังกล่าวที่จ่ายจากประเทศไทย จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามข้อ 15 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาล แห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือกับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บ ภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยง การรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

จากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ ได้รับจากการมีฐานประกอบการประจําในในประเทศไทย ซึ่งอยู่ในประเทศไทยเพียง 12 วัน ซึ่งผลจะแตกต่างหากใช้สถานประกอบการถาวรมาปรับใช้ประเทศไทยอาจเก็บภาษีตามกรณีนี้ มิได้ เพราะคำว่า ฐานประกอบการประจํา มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า สถานประกอบการถาวร หากพิจารณาตามถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาต้นแบบซึ่งบัญญัติว่า "...a fixed base regularly available to him..." ซึ่งอาจแปลได้ความว่า ฐานประกอบการประจําซึ่งเป็นที่อยู่ปกติ สม่ําเสมอของผู้มีเงินได้ ตามนัยนี้สถานที่ที่ผู้มีเงินได้อยู่ไม่จำเป็นต้องเป็นสถานที่ทำงานหรือ สถานที่ประกอบวิชาชีพ แต่เป็นที่พักประจําที่ทำงานหรือผู้ว่าจ้างให้อยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงที่อยู่ อาศัยที่เป็นบ้านของตนเอง²⁰ ก็ต้องถือว่าเป็นฐานประกอบการประจําแล้ว ต่างกับ สถาน ประกอบการถาวร ที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ข้างต้นแล้วว่า จะต้องมิลักษณะของความถาวรอยู่ใน ระดับหนึ่ง โดยอาจเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทสินทรัพย์ (Asset P.E) หรือประเภท กิจกรรม (Activities P.E.) หรือประเภทตัวแทน (Agency P.E.) ประกอบกับสถานประกอบการ ถาวรมีหลักใหญ่ในการพิจารณาก็คือ ต้องเป็นสถานธุรกิจประจําของวิสาหกิจในการประกอบ ธุรกิจ (Carried On) ไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมด ในขณะที่ฐานประกอบการประจําใช้ถ้อยคำว่าเป็น a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities ซึ่งมีความหมายในลักษณะของการกระทำที่กว้างกว่าคำว่า Carried on ดังนั้น โดยนัยนี้ ฐานประกอบการประจําจึงตีความเก็บภาษีได้ง่ายกว่าสถานประกอบการถาวร

นอกจากนี้ ในอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ค.ศ. 2008 กำหนดข้อยกเว้น ของสถานประกอบการไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคสี่ e) ว่า "... any other activity of a preparatory or auxiliary character; แปลว่า "ลักษณะอันเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบแก่วิสาหกิจนั้น"

²⁰ Georges Simeon Case, 44 TC 820 (1965), USA .

ตามนิยามของสถานประกอบการถาวรถือว่า กิจกรรมอันมีลักษณะเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่หากเป็นฐานประกอบการประจำแล้ว การกระทำลักษณะนี้อาจเข้าลักษณะเป็นฐานประกอบการประจำก็ได้ เพราะฐานประกอบการประจำไม่มีบัญญัติข้อยกเว้นนี้ไว้แต่อย่างใด หากเป็นปัญหานี้ก็อาจทำให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีของสถานประกอบการถาวรไม่ได้อีกเช่นกัน

4. ประเด็นเรื่องเงินได้ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรและฐานประกอบการประจำในประเทศไทย และจำนวนเงินขั้นต่ำ

อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจากับประเทศต่างๆ กว่า 32 ประเทศ ที่ให้อำนาจประเทศไทยในการเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการหรือฐานประกอบการประจำซึ่งบุคคลผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนนั้นมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งเงื่อนไขในการเก็บภาษีเงื่อนไขนี้เป็นเงื่อนไขที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ ปี 1980 ได้แก่ การที่ Mr. A ชาวฟินแลนด์ เข้ามากระทำกรให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในประเทศไทย เป็นระยะเวลา 50 วัน จึงไม่อาจเก็บภาษีตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรก็ไม่อาจเก็บภาษีได้เพราะ Mr. A ยังอยู่ในประเทศไทยไม่ครบ 180 วัน แต่หากเงินได้ที่ Mr. A ได้รับนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยแล้ว ตามอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเจรจากับประเทศฟินแลนด์กำหนดให้อำนาจในการเก็บภาษีแก่ผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระหากเงินได้ที่ Mr. A ได้รับนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เนื่องจากว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะสามารถนำเงินค่าจ้างที่จ้าง Mr. A ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และจะทำให้เหลือกำไรสุทธิในการเสียภาษีน้อยลง

สำหรับการเก็บภาษีตามข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจที่อาจนำมาใช้บังคับแทนในการเก็บภาษี ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจที่ใช้อยู่ในประเทศไทยนั้นไม่มีข้อกำหนดให้เก็บภาษีจากการที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้อันตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร แต่กำหนดไว้เพียงว่าจะเก็บเงินได้จากกำไรที่สืบเนื่องจากสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น จึงเห็นได้ว่าหากตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไปจะทำให้ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียอำนาจการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

เป็นที่น่าสังเกตว่าเงินได้ดังกล่าวที่จะเก็บภาษีนั้น ต้องตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น กล่าวคือ ต้องเป็นสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำของชาวต่างประเทศ หากเป็นองค์การของคนไทยแล้วก็จะไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อกำหนดนี้

นอกจากนี้ อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับหลายประเทศ ในข้อ 14 วรรคแรก c) ที่กำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำไว้ กล่าวคือ แม้เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่อีกรัฐหนึ่งได้รับเกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ นั้น จะมีใช่เป็นเงินได้ที่ได้รับการดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวร หรือกระทำการกิจกรรมโดยฐานประกอบการประจำก็ตาม แต่ถ้าได้รับเงินได้นั้นจากรัฐแหล่งเงินได้เกินจำนวนที่กำหนดไว้ ให้ถือว่ารัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีด้วย ข้อนี้ไม่มีบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 ของอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD แต่ประการใด หากยกเลิกข้อบท 14 จะมีผลทำให้รัฐแหล่งเงินได้เช่นประเทศไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีกรณีนี้ได้อีกต่อไป

5. การใช้บังคับข้อบทเรื่องเงินได้ของครู ศาสตราจารย์ นักวิจัย

ดังได้กล่าวไว้แล้วว่าข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น วรรคสองได้กำหนดให้รวมถึงเงินได้ของการบริการวิชาชีพ ที่รวมถึงการศึกษา การสอนด้วย ซึ่งอนุสัญญาที่ประเทศไทยใช้บังคับอยู่ก็มีบทบัญญัติเป็นเช่นนั้น โดยตามอนุสัญญาต้นแบบแล้วหากจะให้ตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกและใช้บังคับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจแทนก็หมายความว่าเงินได้จากกิจกรรมการศึกษา การสอน ดังกล่าวต้องเข้าไปเก็บภาษีจากเงินได้เรื่องกำไรธุรกิจด้วย แต่อนุสัญญาที่ประเทศไทยใช้ในการเจรจาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศอื่น ๆ ได้มีการบัญญัติข้อบทเรื่องเงินได้ของครู ศาสตราจารย์ นักวิจัย ชาวต่างชาติออกมาต่างหากแยกจากข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลเป็นอีกข้อบทหนึ่ง เนื่องจากประเทศไทยยังให้ความสำคัญต่อการนำเข้าสู่ผู้เชี่ยวชาญเพื่อถ่ายทอดวิชาความรู้

สำหรับประเทศไทยนั้น หากมีการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลออกไปและใช้บังคับให้เก็บภาษีตามกำไรธุรกิจแทน ก็จะไม่กระทบต่อการเก็บภาษีตามข้อบทเรื่องเงินได้ของครู ศาสตราจารย์ นักวิจัยแต่อย่างใด แต่กรณีดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อความมุ่งประสงค์ที่จะเก็บภาษี

จากการให้บริการวิชาชีพด้านการศึกษา การสอน ที่ประเทศไทยมีการเก็บภาษีที่แตกต่างจาก อนุสัญญาต้นแบบ อีกทั้งหากเป็นบริการส่วนบุคคลอื่นๆ ให้เก็บภาษีตามข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจซึ่งเป็นการเก็บภาษีตามรูปแบบของนิติบุคคล แต่เมื่อเป็นบริการส่วนบุคคลที่เป็นกิจกรรมการสอนให้เก็บภาษีตามข้อบทเรื่องเงินได้จากครู ศาสตราจารย์ นักวิจัยซึ่งเป็นการเก็บภาษีตามรูปแบบของบุคคลธรรมดา

4.3.4 ด้านความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีกรณีนี้ หมายถึง ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศแต่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้คือประเทศไทย

หากประเทศไทยเจรจาให้ยกเลิกข้อบทที่ 14 ผลที่เกิดขึ้นแน่นอนก็คือ วิธีการคำนวณภาษีที่เปลี่ยนแปลงไป (เว้นแต่อนุสัญญาไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษ และอนุสัญญาไทย กับ สาธารณรัฐเชคที่มีเรื่องการหักค่าใช้จ่ายไว้เป็นพิเศษ แม้จะยกเลิกข้อบทที่ 14 ก็ไม่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลง) ซึ่งต้องใช้บทบัญญัติของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการคำนวณรายจ่าย และให้คำนวณรายจ่ายตามที่ได้จ่ายไปจริง รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ กรณีนี้แตกต่างกับการคำนวณภาษีตามกฎหมายไทยที่ได้วิเคราะห์ไปแล้ว และเมื่อพิจารณาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในข้อบทที่ 24 C) ห้ามมิให้รัฐคู่สัญญาจัดเก็บภาษีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่เกินกว่า จัดเก็บจากคนชาติในรัฐแหล่งเงินได้ หลักนี้เรียกว่า “หลักปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ” ซึ่งประเทศไทยจะต้องระวังในประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายที่ห้ามคนต่างชาติหักเป็นรายจ่ายซึ่งอาจมีบางรายจ่ายที่กฎหมายไทยห้ามหัก แต่ถ้อยคำในอนุสัญญาตีความให้หักเป็นรายจ่ายได้ ประกอบกับการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษีที่เป็นคนไทยต้องเสียภาษีด้วยวิธีการคำนวณที่แตกต่างจากชาวต่างชาติ ย่อมมีความเสี่ยงที่จะทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียมีความแตกต่างกัน ซึ่งประเทศไทยอาจถูกฟ้องร้องในประเด็นนี้ได้

4.3.5 ด้านอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

จากบทวิเคราะห์ข้างต้นจะเห็นได้ว่า หากยกเลิกข้อบทที่ 14 ไป และไม่มีทางเลือกข้อความในข้อบทที่ 7 หรือข้อบทที่ 5 ของอนุสัญญาเพื่ออุดช่องว่างเหล่านั้น ผลก็คือประเทศไทยอาจต้องเสียอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีซึ่งเดิมเคยมีอยู่ในข้อบทที่ 14 ไป เพราะประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศกำลัง

พัฒนา หรือประเทศที่นำเงินลงทุน หรือนำเข้าการบริการเสียส่วนใหญ่กว่าจะส่งออกการบริการ นอกจากนี้ ประเทศไทยเองก็มีหน้าที่ที่จะต้องไม่กระทำการใดๆ อันเป็นการเลือกปฏิบัติทางภาษี

4.4 ข้อควรพิจารณาและแนวโน้มในอนาคตในการจัดทำ หรือแก้ไขอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเรื่องการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

หากประเทศไทย จะจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับใหม่และต้องพิจารณาในประเด็นการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ หากมีทางเจรจาเพื่อไม่ยกเลิกจะเป็นเรื่องที่ดีที่สุด เพราะประเทศไทยจะไม่เสียอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ดี ในการเจรจาควรหยิบยกประเด็นที่ข้อบทที่ 14 มีปัญหาอยู่ตามที่วิเคราะห์ไว้แล้ว มาหาข้อยุติเพื่อตีความไปในแนวทางเดียวกัน โดยไม่จำเป็นต้องยกเลิกข้อบทที่ 14 แต่อย่างใด

จากการศึกษาอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในโลก ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้มีความพยายามในการเจรจากับประเทศต่างๆ เพื่อยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกไป ที่เจรจาสำเร็จแล้วได้แก่²¹

- อนุสัญญาที่ใช้รูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา มีเพียง 3 ประเทศเท่านั้น ได้แก่ อนุสัญญาที่เจรจากับประเทศแคนาดา เยอรมัน เดนมาร์ก

- อนุสัญญาที่ใช้รูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2006 ได้แก่ อนุสัญญาที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเจรจากับประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น

สำหรับอนุสัญญาที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเจรจากับประเทศอื่นๆ และยังคงข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ ได้แก่

²¹ United State Income Tax Treaty, Available from: <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html>, [2009, November 1].

- อนุสัญญาที่ใช้ตามรูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้แก่ อนุสัญญาที่เจรจากับประเทศเนเธอร์แลนด์ และเวเนซุเอลา

- อนุสัญญาที่ใช้รูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ โดยอนุสัญญารูปแบบนี้ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในการเจรจากับประเทศกว่า 30 ประเทศ และทุกประเทศล้วนแต่ยังคงข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ ทั้งนี้ผู้เขียนตั้งข้อสังเกตว่าอนุสัญญารูปแบบนี้ เป็นอนุสัญญาที่ประเทศสหรัฐอเมริกานิยมใช้ในการเจรจากับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งมีประเทศไทยรวมอยู่ในนั้นด้วย

- อนุสัญญาที่ใช้รูปแบบตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 1996 ได้แก่อนุสัญญาที่เจรจากับประเทศยูเครน สวิตเซอร์แลนด์ สโลวีเนีย ลักเซมเบิร์กและฝรั่งเศส

สำหรับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศสิงคโปร์²²ใช้ในการเจรจากับประเทศต่าง ๆ กว่า 50 ประเทศนั้น พบว่าทุกประเทศล้วนยังคงข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ทั้งสิ้น จะมีที่มีความแตกต่างกันไปบ้าง ได้แก่ ความแตกต่างเรื่องของการกำหนดว่าบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระใช้กับบุคคลธรรมดาเท่านั้นหรือรวมถึงนิติบุคคลด้วย หรือแตกต่างในเรื่องการรวมข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและไม่เป็นอิสระไว้ในข้อเดียวกัน และแตกต่างกันในส่วนของการใช้ตามอนุสัญญาต้นแบบแบบใด เป็นต้น

นอกจากนี้ยังพบว่าอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศอินเดียใช้ในการเจรจากับประเทศต่างๆ กว่า 20 ประเทศ²³ ซึ่งเป็นการเจรจากับประเทศทั้งในกลุ่มขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ก็ยังคงข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ ได้แก่ อนุสัญญาที่ใช้เจรจากับประเทศ ออสเตรเลีย เบลเยียม บราซิล แคนาดา

²² Comprehensive Avoidance of Double Taxation Agreement, Available from : <http://iras.gov.sg/irasHome/taxtreaties.aspx>, [2010,February 12].

²³ P.V.S.S., Independent Personal Services – Article 14 of UN Model Convention, p.12.

จีน เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน ไอร์แลนด์ อิตาลี ญี่ปุ่น จอร์แดน มาเลเซีย มอริเชียส เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ สวิสเซอร์แลนด์ สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์ สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

จากที่กล่าวมาข้างต้นเห็นได้ว่าข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระยังคงได้รับความนิยมในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา การตัดข้อนี้ไป จะมีผลกระทบต่อสิทธิในการเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งในกลุ่มของประเทศกำลังพัฒนาแล้ว มักเป็นประเทศผู้นำเข้าบริการส่วนบุคคลเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศหากการเจรจาจะให้รูปแบบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาซึ่งยังคงต้องนำเข้าเทคโนโลยีพยามจะคงไว้ซึ่งข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเพื่ออำนาจการเก็บภาษี แต่สำหรับประเทศในกลุ่มขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาแล้วมักเป็นประเทศที่มีการนำเข้าส่งออกที่สมดุลกันจึงไม่กระทบหากจะมีการตัดข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมุ่งให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่ได้ใช้วิชาชีพอิสระของตนในการประกอบอาชีพอื่นเนื่องมาจากเหตุว่าบุคคลอิสระที่เข้ามาให้บริการส่วนบุคคลอื่นเป็นอิสระนี้มักมีสถานประกอบการที่ไม่แน่นอนอันยากแก่การจัดเก็บภาษีสำหรับรัฐแหล่งเงินได้ ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจึงให้อำนาจรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่สืบเนื่องจากฐานประกอบการประจำของบุคคลผู้ให้บริการส่วนบุคคลอื่นเป็นอิสระไว้เป็นพิเศษแยกต่างหากออกมาจากข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ

ในปีค.ศ. 2000 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้ยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออกจากอนุสัญญาต้นแบบ โดยมีเหตุผลหลักที่คณะกรรมการได้พยายามยกเลิกข้อบทนี้ไปคือเพราะเหตุความคลุมเครือ เกิดการตีความได้อย่างกว้างขวาง และซ้ำซ้อนกันระหว่างเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและเงินได้จากธุรกิจ จึงเห็นสมควรให้ยกเลิกและปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจแทน

แนวคิดของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจนั้น ถึงแม้จะคล้ายคลึงกันแต่ก็มีได้เหมือนกันทั้งหมด การยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจแทนจะก่อให้เกิดผลอันเกิดจากความแตกต่างของข้อบททั้งสองได้แก่

1. กฎหมายภายในของหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทยยังปฏิบัติต่อเงินได้จากบริการวิชาชีพและกิจกรรมอื่น ๆ ที่เป็นอิสระเป็นพิเศษแตกต่างกับเงินได้จากธุรกิจ และมักจะได้รับการแยกประเภทออกมาคำนวณให้แตกต่างกันเสมอ ทั้งนี้ อาจเนื่องด้วยประเทศกำลังพัฒนายังให้ความสำคัญกับการประกอบวิชาชีพซึ่งส่วนใหญ่มักเป็นระดับมันสมองของประเทศ

2. อำนาจการจัดเก็บภาษีจากฐานประกอบการประจำและสถานประกอบการถาวร ซึ่งฐานประกอบการประจำมีความหมายกว้างกว่า และครอบคลุมถึงกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบด้วย

3. นอกจากนี้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระยังให้อำนาจประเทศไทยในฐานรัฐแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากเงินได้ที่ผู้ให้บริการได้รับหากเงินได้นั้นจ่ายโดยหรือในนามของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือ เงินได้ที่ได้รับตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ไม่ปรากฏในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร

4. ผลต่างของการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมและเงินได้สุทธิ รวมถึงลักษณะเฉพาะอื่นที่มีอยู่ในข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ซึ่งอาจส่งผลต่อการละเมิดบทบัญญัติเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติได้ หากวิธีการคำนวณภาษีไม่เหมือนกับคนชาติ

ลักษณะความแตกต่างเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเอื้ออำนวยสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐแหล่งเงินได้มากกว่าข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจทั้งสิ้น ดังนั้นหากอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้ยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลและปรับให้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจแทน รัฐแหล่งเงินได้จะสูญเสียอำนาจเดิมในการจัดเก็บภาษีจากฐานประกอบการประจำ ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ และเงินได้นั้นจ่ายโดยหรือในนามบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือในส่วนของเงินได้ที่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศ

ไทย ปริมาณภาษีที่จัดเก็บได้อาจน้อยลงอันมีผลจากการจัดเก็บจากเงินได้สุทธิซึ่งอาจมีการหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวม หรือแม้กระทั่งผลต่างที่เกิดจากการเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่ส่งผลให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าการจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวมก็สามารถส่งผลให้เกิดปัญหาจากหลักการไม่เลือกปฏิบัติได้ รวมถึงการเสียสิทธิตามข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในการจัดเก็บภาษีที่สามารถจัดเก็บจากผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้ถึงแม้มิได้มีฐานประกอบการประจำเกิดขึ้น การยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจแทนจึงส่งผลเสียหายประการดังที่กล่าวมาต่อรัฐแหล่งเงินได้ที่ส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนา

ในปัจจุบันประเทศไทยเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาจึงถือเป็นประเทศที่ต้องมีการนำเข้าบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้จากประเทศพัฒนาแล้ว เพื่อเข้ามาให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นจำนวนมาก หากประเทศไทยยังคงดำเนินการทำความตกลงเพื่อการเว้นภาษีซ้อนตามอนุสัญญาแม่บทขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาต่อไป¹ โดยทำการยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและปรับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจแทน ประเทศไทยจะสูญเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ไปส่วนหนึ่ง อันเป็นการเสียเปรียบประเทศพัฒนาแล้วที่มักจะส่งบุคลากรเข้ามาให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในประเทศกำลังพัฒนาดังเช่นประเทศไทย

¹ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ:กรณีศึกษาของประเทศไทย, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายระหว่างประเทศ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 227.

5.2 ข้อเสนอแนะ

หากประเทศไทยยกเลิกข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาจะทำให้ประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนาต้องเสียเปรียบจากการไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้ดังเช่นเดิม

ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ ไว้ดังต่อไปนี้

1. เลือยกยึดตามอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติที่ยังคงข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้อยู่ หรือ
2. แก้ไขข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้มีความชัดเจนมากขึ้นแทนการยกเลิกข้อบทดังกล่าว หรือ
3. หากจำเป็นต้องยกเลิกข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอาจทำการแก้ไขเพิ่มเติมข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรโดยทำการสอดแทรกเนื้อหาของข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระบางส่วน เช่น เนื้อหาของข้อบทที่ 14(1)(C) เดิมเพื่อยังคงรักษาดุลการจัดเก็บภาษีในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ไว้เท่าที่จะทำได้เพื่อเป็นประโยชน์กับประเทศไทยในฐานะประเทศที่กำลังพัฒนา

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กาญจนา นิมมานเหมินทร์. เอกสารการสอนภาษีอักษรมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช หน่วยที่ 8-14, กรุงเทพฯ ฯ : นวกนก, 2527.

กฤตศิลป์ กนกนาก. ความตกลงระหว่างประเทศเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ, วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

ไกรยุทธ ธีรตยาศินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6, กรุงเทพฯ ฯ : บิ๊กโฟร์เพรส, 2552.

ธนพล แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550.

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ:กรณีศึกษาของประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

ณรงค์ วิทยไพศาล. หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน, วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550.

พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ ฯ : ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544.

พิภพ วีระพงษ์. ประมวลกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน, กรุงเทพฯ ฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2533.

เพชรพิบูลย์ แก้วสถิตย์. อนุสัญญาภาษีซ้อน, กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2536.

ไพจิตร โจรนวนานิช และคณะ. ภาษีสรรพากร, กรุงเทพฯ ฯ : สามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ), 2549.

ภัทรา พุทธิวิโรดม. การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ในประเทศไทย,
 วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์
 มหาวิทยาลัย, 2543.

ศุภรัตน์ คิววัฒนกุล. กฎหมายภาษีอากร 1, เอกสารการสอนชุดวิชาหน่วยที่ 1-7 สาขาวิชา
 นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, กรุงเทพฯ ฯ: บริษัท นวชนก จำกัด, 2527.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์เดีอนตุลา, 2546.

อรวรรณ ผานิตพจมาน. แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงิน
 ได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล, วิทยานิพนธ์
 ปริญญาโท สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540.

ภาษาอังกฤษ

Alex Cobham. Working paper number 129 tax evasion, tax avoidance and development
 finance. Available from: <http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>,
 [2005,September].

Antonio Hugo Figueroa. International Double Taxation: General Reflections on
 Jurisdictional Principles, Model Tax Conventions Argentina's Experience.
 Available from: [http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Research/Figueroa
 _Argentina_Intl_Double_Taxation.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Research/Figueroa_Argentina_Intl_Double_Taxation.pdf), [2005, August].

Agreement between the Government of the United States of American and the
 Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland,
 include the government of the Cayman Islands, for the exchange of information
 relating to taxes, 2006.

Article of the Model Convention with respect to taxes on income and capital, 2000.

Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed
 and Developing Countries, 2001.

Bart Kusters. International The United Nations Model Tax Convention and Its Recent
 Development. Asia-Pacific Tax Bulletin January/February 2004 : 4-11.

Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre. International Tax Primer. 2nd ed. The Hague,
 The Natherlands : Kluwer Law International, 2002.

- Bruggen E. , Thirakupt P. , Chuerboonchai T. Thailand's Doubletaxation Agreements.
Bangkok : Nititham, 2003.
- C.A.Divakar Vijayasathy. Independent Personal Services – Article 14. Available from:
<http://www.dvsfs.com/itaxes/IPS-14.pdf>, [2009, March 28].
- Canada revenue agency. Business and Professional Income [online]. Available from:
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t2125/>, [2008].
- Carole C. Berry. TAXATION OF U.S. ATHLETES PLAYING IN FOREIGN COUNTRIES.
Marquette 2002 : 9-37.
- Commentary on typical provision of Irish tax treaties. Available from: http://www.revenue.ie/en/practitioner/.../commentary_irishtaxtreaties.pdf, [2010, February 14].
- Charles H. Gustafson and Richard Crawford Pugh. Taxation of International Transactions.^{4th}
ed. United States of America : CCH Incorporated, 1995.
- Christine Manolakas. Tax discrimination and trade in services: The research for a
balance in Canada - U.S. Relations. Georgetown Journal of International Law
2008 : 3-51.
- Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention
between Developed and Developing Countries, 2001.
- Comprehensive Avoidance of Double Taxation Agreement. Available from :
<http://iras.gov.sg/irasHome/taxtreaties.aspx>, [2010, February 12].
- David Ward. Commentary changes relating to the tax treaty treaty treatment of services
as set out in the public discussion draft of December 8, 2006. Available from:
<http://www.oecd.org/dataoecd/17/37/39918740.pdf>, [2008, December 4].
- Edwin Van der Burggen. A preliminary look at the new UN Model Tax Convention. British
Tax Review 2002 : 119-129.
- Enrique Ramirez. Mexican cross-border tax issues and proposed tax bill for 2005.
Available from: <http://www.abanet.org/tax/groups/flf/nr04/04mexico.pdf>, [2009,
January 12].
- Felix Loose. Comments to public discussion draft on Tax treaty treaty Treatment of
services. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/39918761.pdf>,
[2007, February, 16].

- General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. League of Nations Double Taxation and Tax Evasion. Available from: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/league_1928.pdf, [1928,October].
- Geoffrey Morse, David Williams and David Salter. Principles of Tax Law. 3rd ed. London : Clays Ltd, St Ives plc, 1996.
- Hans Pijl. Comments on “The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes” – discussion draft of 8 December 2006. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/57/39918780.pdf>, [2008, December 4].
- Henry Toch. Cases in Income Tax Law. London : The Pitman Press, 1981.
- Jacques Sasseville. Interpretation of International Tax Treaties 9th International Tax Planning Conference December 5 and 6,2003 Mumbai. Available from: http://www.fitindia.org/downloads/Jacques%20Sasseville_2003.pdf, [2003,December].
- Jan Wouters and Maarten Vidal. The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?. Available from: <https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP146e.pdf>, [July 2007].
- John F. Avery Jones. Problems of categorizing income and gains for tax treaty purpose: British Tax Review. London : Sweet & Maxwell, 2001.
- Kath Nightingale. Taxation and Practice 2002/2003 Edition. 4th ed. England : Ashford Colour Press Ltd., 2003.
- Keith R. Evans. Leased Equipment: When does a Permanent Establishment Exist?. Canadian Tax Journal/revue fiscale canadienne 2002,Vol50 No.2 : 489-512.
- Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. 2nd ed. The Netherlands : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.
- Ketan Dalal, RSM & Co.. Taxation of Independent Personal Services(including Entertainers). Available from: http://www.fitindia.org/downloads/Ketan%20Dalal_2001.pdf, [2001,December 8].
- Kim Brooks. Tax Treaty Treatment of Royalty Payment from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia’s Policies. E Journal of Tax Research December ,2007.
- League of Nations Double Taxation and Tax Evasion, 1928.

- Lura Friedlander and Scott Wilkie. Policy forum: The historical of tax treaty provision – and why it is important to know about it. Available from: http://www.ctf.ca/PDF/06ctj/06ctj4_friedlander.pdf, [2006].
- Marry Bennett. The OECD Model Tax Convention Instituto de Estudios Fiscales, Madrid [online]. Available from: http://www.ief.es/Investigacion/Recursos/.../2009_27Abr_1.pdf, [2009, April 27].
- Michael J. McIntyre. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters : An Historical Review. United State of America : Detroit Michigan, 2005.
- Michael J. McIntyre. Model Tax Treaties A Comparison of UN and OECD Models. Available from: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Teaching_Materials/model_treaties.pdf, [2005, August 18].
- Michael J McIntyre. Florida Tax Review. Available from: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Research/OECD_Arbitration_Proposal.pdf, [2006, November 9].
- Michael J McIntyre. Comments on Article 5 (Permanent Establishment) and Related Provision. Available from : http://faculty.law.wayne.edu/McIntyre/Text/Classes/intlclass/US_PE_rules.pdf, [2009, January 6].
- Model Tax Convention on Income and Capital. Volume I Introduction Model Convention Commentary , 2000.
- Model Tax Convention on Income and Capital. Volume II Non-member countries position reports appendices, 2000.
- Neil Brooks and Thaddeus Hwong. The Social benefits and Economic Costs of Taxation A Comparative of High- and Low-Tax Countries. Available from: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Benefits_and_Costs_of_Taxation.pdf, [2006, December].
- OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963.
- OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, 1977.
- Organization for economic co-operation and development. The 2005 update to the model tax Convention Public discussion draft. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>, [2004, March 15].

Organization for economic co-operation and development. The Tax treaty treatment of services: proposed commentary changes public discussion draft 8 December 2006. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>, [2006,December 8].

Organization for economic co-operation and development. Revised Commentary on Article 7 of the OECD Model Tax Convention [online]. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/2/38361711.pdf>, [2007, April 10].

Organization for economic co-operation and development. History. Available from: <http://www.itinet.org/mtcwebsite/history.htm>, [2008,May 18].

Organization for economic co-operation and development. Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention [online]. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/8/40974117.pdf>, [2008, December 31].

Organization for economic co-operation and development. Draft contents of the 2008 update to the model tax convention 21 April to 31 May 2008. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/48/60/40489100.pdf>, [2009,May 10].

Patrick J. Ellingsworth. BIAC Comments on the OECD Public Discussion Draft: The Tax Treaty treatment of services: Proposed Commentary Changes. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/40/39918710.pdf>, [2007,February 16].

Phillip Baker. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 2nd ed. London : Sweet & Maxwell, 1994.

Philip F.Postlewaite and Michael P. Collins. International Individual Taxation. Colorado U.S.A. : McGraw-Hill Book Company, 1982.

Preamble. Convention on mutual administrative assistance in tax matters (1988). Available from: <http://www.worldlii.org/int/other/COETS/1988/1.html>, [1988,January 25].

Professional. Available from: <http://en.wikipedia.org/wiki/Professional>, [2010,March 4].

P.V.S.S.. Independent Personal Services – Article 14 of UN Model Convention. Available from: http://www.kaasyapa.com/kaasyapa/articles/ARTICLE_ON_IPS.doc, [2010,February 23].

- Radhakishan Rewal. Comments on Public Discussion Draft The Tax Treaty Treatment of Services Propose Commentary Changes [online]. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/53/39918817.pdf>, [2008, December 4].
- Raffaele Russo. Permanent Establishments under Italian tax law: An overview. Available from: http://www.icl-directory.com/downloads/ET_article_Russo_Pedrazzini.pdf, [2007, August].
- Reuven Avi-Youth and Yoram Margalioth. Taxation in developing countries: some recent support and challenges to the convention. Available from: <http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/171645111.html>, [2008, October 17].
- Richard Murphy. Tax us if you can The true story of a global failure. Available from: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_file.pdf, [2005, September].
- Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Hague The Netherlands : Kluwer Law International, 2002.
- Roberto Scalia. The Concept of Permanent Establishment in the Hungarian Corporate Tax Law with particular regard of the real estate market [online]. Available from: <http://www.diritto.it/archivio/1/26043.pdf>, [2009, October 10].
- Self-employment. Available from: <http://en.wikipedia.org/wiki/Self-employment>, [2010, February 23].
- Technical explanation of the Convention between the Government of the United States of America and the Government of the people's Republic of Bangladesh for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income. Available from: <http://www.treas.gov/press/releases/reports/tebang06.pdf>, [2004, September 26].
- United States Model Income Tax Convention of Technical Explanation title and preamble purpose of Model Convention and technical explanation, 1996.
- United States Model income tax Convention, 1996.
- United Nations Model Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, 1980.
- United State Model income tax Convention, 2006.

United Nations. E/C.18/2007/CRP.4. "Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment". [2007, October 9].

United Nations Document, E/C.18/2008/CRP.1/Add.1. "Comments on the Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment". [2008, October 17].

United State Income Tax Treaty. Available from:

<http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html>,
[2009, November 1].

ภาคผนวก

เปรียบเทียบข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ปี 1977 , อนุสัญญาต้นแบบฉบับของ UN ปี 1980, 2001 และอนุสัญญา เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ

OECD 1977

Article 14

INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other independent activities of a similar character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other Contracting State but only so much of it as is attributable to that fixed base.

2. The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.

UN 1980

Article 14

INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:

(a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the incomes as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or

(b) If he stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performance in that other State may be taxed in that other State; or

(c) If the remuneration for his activities in the other Contracting State is paid by a resident of that Contracting State or is borne by a permanent establishment or a fixed base situated in that Contracting State and exceeds in the fiscal year ... (the amount is to be established through bilateral negotiations).

2. The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyer, engineers, architects, dentists and accountants.

UN 2001

Article 14

INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:

(a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the incomes as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or

(b) If he stay in the other Contracting State is for period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performance in that other State may be taxed in that other State.

2. The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyer, engineers, architects, dentists and accountants.

บังคลาเทศ ไชปรัส เดนมาร์ก นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ สโลวีเนีย สเปน

ออสเตรีย

ข้อบทที่ 14

บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีต่อไปนี้ เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ซึ่งฐานประกอบการประจำเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้น เฉพาะจำนวนเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวนเท่ากันหรือเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปฏิทินที่เกี่ยวข้องของรัฐนั้นแล้วแต่กรณีในกรณีนี้เฉพาะจำนวนเงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมที่บุคคลนั้นได้กระทำในอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

บาเรนห์ แคนาดา จีน ฮังการี อิสราเอล ลักเซมเบิร์ก เนปาล อาร์เมเนีย
แอฟริกาใต้ ศรีลังกา สวีเดน สาธารณรัฐเอมิเรตส์ สหรัฐอเมริกา

ข้อบทที่ 14

บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนของที่เกี่ยวข้อกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปที่เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเพื่อ ความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้นในกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ถือ ว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วง ระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลาด้วยกันเป็นจำนวนเท่ากันหรือเกิน กว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสอง เดือนใด ๆ หากเป็นกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

ค) ถ้าค่าตอบแทนที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่ง จ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการ ประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หากเป็นกรณีเช่นนั้น เฉพาะค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี

ออสเตรเลีย ออสเตรีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส อินโดนีเซีย อินเดีย ปากีสถาน

โปแลนด์ โรมาเนีย อิตาลี

ข้อบทที่ 14

บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. เงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนของบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ จะเก็บภาษีได้ในรัฐนั้นเท่านั้น เว้นแต่ว่ากิจกรรมดังกล่าว ได้กระทำขึ้น ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เงินได้ในส่วนของบริการวิชาชีพหรือกิจกรรม ที่เป็นอิสระอื่น ๆ ซึ่งได้ประกอบการภายในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติในวรรค 1 อยู่ เงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง ได้รับในส่วนของบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระที่ ประกอบการ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาครั้งแรกที่กล่าวถึง ถ้า

ก) ผู้นั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งมีระยะเวลา รวมกันแล้วไม่เกิน 183 วัน ในปี ราชการที่เกี่ยวข้อง และ

ข) ผู้นั้นไม่ได้มีฐานประกอบการประจำในรัฐอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาหนึ่งหรือหลาย ระยะเวลา รวมกันแล้วเกิน 183 วัน ในปี ราชการดังกล่าว และ

ค) เงินได้นั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่วิสาหกิจ หรือแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

3. คำว่า "บริการวิชาชีพ" รวมถึงโดยเฉพาะ กิจกรรมอิสระ ด้านวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน และกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

บัลแกเรีย สาธารณรัฐเชก มอริเชียส โอมาน สหราชอาณาจักร

ข้อบทที่ 14

บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอิสระอื่นๆ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ว่าผู้นั้นมีอยู่เป็นปกติซึ่งฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น หากผู้นั้นมีฐานประกอบการเช่นนั้น เงินได้นั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เฉพาะจำนวนเงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น
2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

นอร์เวย์ เยอรมัน สิงคโปร์ เนเธอร์แลนด์ เกาหลีใต้ เบลเยียม มาเลเซีย

ญี่ปุ่น สวิตเซอร์แลนด์

ข้อบทที่ 14

บริการส่วนบุคคล

1. ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 15, 17 และ 18 เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน รวมทั้งเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอิสระอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่ได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่การจ้างงาน การให้บริการ หรือกิจกรรมนั้นได้เกิดขึ้น หรือกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าการจ้างงาน การให้บริการ หรือกิจกรรมได้เกิดขึ้นหรือกระทำ เช่นว่านั้นแล้ว ค่าตอบแทนหรือเงินได้ที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น
2. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 ค่าตอบแทนหรือเงินได้ซึ่งบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน การให้บริการหรือกิจกรรมที่เกิดขึ้นหรือกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรกถ้า

ก) ผู้รับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันไม่เกิน 183 วันในสิบสองเดือนใด ๆ

ข) ค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้นจ่ายโดย หรือจ่ายในนามของบุคคล ซึ่งมีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และ

ค) ค่าตอบแทน หรือเงินได้นั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ซึ่งบุคคลนั้นมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำงานในเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ ที่ดำเนินการโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐนั้น

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ – นามสกุล	นางสาวนฤมล พุ่มเมือง
วันเดือนปีเกิด	วันที่ 6 สิงหาคม 2527 ที่จังหวัดเพชรบูรณ์
สำเร็จการศึกษา	ปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ปีการศึกษา 2544 เข้าศึกษาในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2545