

## บทที่ 4

### แนวทางการกำหนดความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างและ การอนุวัติเพื่อบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของประเทศต่างๆ

บทนี้จะกล่าวถึงรูปแบบของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่ประเทศต่างๆ ทำความตกลงกัน เพื่อเปรียบเทียบกับรูปแบบที่ OECD กำหนดไว้ในข้อที่ 27 ที่กล่าวมาแล้ว ว่า ข้อตกลงของแต่ละประเทศคู่สัญญามีลักษณะการตราขึ้นอย่างไร และข้อตกลงดังกล่าวมีลักษณะการทำงานเหมือนหรือแตกต่างกับแบบ OECD อย่างไร พร้อมกันนี้จะได้กล่าวถึงรูปแบบการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในเพื่อให้มีผลเป็นนำความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้

#### 1. ประเทศออสเตรเลีย

##### 1.1 ข้อความทั่วไป

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศหนึ่งที่น่าความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Assistance in tax collection) มาใช้ โดยกำหนดความตกลงดังกล่าวไว้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศต่างๆ มีผลทำให้ประเทศออสเตรเลียอาจร้องขอให้ประเทศคู่สัญญาสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีของประเทศออสเตรเลียเท่ากับทรัพย์สินของลูกหนี้ที่มีอยู่ในรัฐคู่สัญญาได้ และในขณะเดียวกัน หากประเทศคู่สัญญาร้องขอมา ประเทศออสเตรเลียก็มีหน้าที่ต้องบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐคู่สัญญาดังกล่าวเช่นกัน

ก่อนอื่น จำเป็นต้องเข้าใจเบื้องต้นก่อนว่า ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่ใช้กฎหมายระบบทวินิยม (Dualism) ความตกลงระหว่างประเทศใดๆ ก็ตามที่ทำขึ้นยังไม่มีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายในทันที จำเป็นต้องมีการอนุวัติความตกลงดังกล่าวมาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน ความตกลงระหว่างประเทศนั้นจึงจะสามารถบังคับใช้เหนือกฎหมายภายในได้ กล่าวคือ หากมีการอนุวัติเอาข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเป็นกฎหมายภายในแล้ว ทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในของออสเตรเลียก็จะมีลำดับศักดิ์ที่เท่ากัน (ระดับพระราชบัญญัติ หรือ ACT) กฎหมายที่ออกตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวย่อมนำมาใช้ก่อน

หรือมีผลบังคับเหนือกฎหมายภายใน เพราะถือเป็นกฎหมายภาษีที่มีการบัญญัติข้อยกเว้นไว้เป็นการเฉพาะแตกต่างกับกฎหมายทั่วไปแล้ว และต้องนำมาใช้ก่อนตามหลักกฎหมายที่ว่ากฎหมายเฉพาะย่อมนำมาใช้ก่อนกฎหมายทั่วไปนั่นเอง

ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้ข้อตกลงระหว่างประเทศ (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ที่ได้ทำขึ้นมีผลบังคับเหนือกฎหมายภายใน โดยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953)<sup>1</sup> หลักการของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นการนำเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำความตกลงไว้ (ส่วนเนื้อหา) มากำหนดไว้เป็นบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ (Schedule) ซึ่งมีตั้งแต่บัญชีที่ 1 ถึงบัญชีที่ 49 แต่ละบัญชีก็คืออนุสัญญาภาษีซ้อนหนึ่งฉบับ ยกตัวอย่างเช่น บัญชีที่ 42 (Schedule 42) เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศแอฟริกาใต้ ซึ่งมีเนื้อหาตั้งแต่ข้อ 1 ขอบเขตด้านบุคคลจนไปถึงข้อที่ 28 การเลิกสัญญา หากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวมีการแก้ไขเพิ่มเติม ในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็จะเพิ่มพิธีสาร (Protocol) ที่มีเนื้อหาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนลงไปด้วย โดยกำหนดเป็นบัญชีที่ต่อท้ายบัญชีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีการแก้ไขมานั้น ตัวอย่างเช่น พิธีสารแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศแอฟริกาใต้ บัญชีที่ 42 A เป็นต้น

ในส่วนเนื้อหาของพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศฯ ในส่วนที่มาตราที่ 1 ถึง 4 ก็จะเป็นชื่อพระราชบัญญัติ วันที่มีผลใช้บังคับ และการกำหนดคำนิยามที่ใช้ รวมทั้งการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับทั่วไปที่ผลในการตีความพระราชบัญญัติ ส่วนตั้งแต่มาตรา 5 เป็นต้นไปก็จะเป็นการกำหนดรายละเอียดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับต่างประเทศมีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายใน และอาจจะมีการกำหนดให้มีผลบังคับภายใต้เงื่อนไขใดๆ ก็ได้ ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 5 กำหนดว่า “ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับสหราชอาณาจักรมีผลใช้บังคับแล้ว หากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลกระทบกับภาษีที่จัดเก็บตามกฎหมายออสเตรเลีย บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับเหนือกว่า”<sup>2</sup> ส่วนมาตรา 7 ก็ได้กำหนดให้

<sup>1</sup> สืบค้นจาก [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1953299/](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1953299/) วันที่ 10 ธันวาคม 2552

<sup>2</sup> 5 The 2003 United Kingdom convention “Subject to this Act, on and after the date of entry into force of the 2003 United Kingdom convention, the provisions of the

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศสิงคโปร์มีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายในเช่นกัน เพียงแต่มีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการคิดภาษีในเงินปันผลบางประการเพิ่มขึ้น<sup>3</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าประเทศออสเตรเลียยังคงไว้ซึ่งอำนาจที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้กฎหมายภายในกลับมามีผลเหนืออนุสัญญาภาษีที่ตกลงกันได้ กล่าวคือ นอกจากสามารถแก้ไขบทบัญญัติกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายในให้มีผลเป็นอย่างอื่นแล้ว ถ้อยคำในมาตราดังกล่าวมักจะขึ้นต้นว่า “ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ .... “ (Subject to this Act...) ซึ่งมีความหมายว่า หากมีบทบัญญัติใดในพระราชบัญญัตินี้ระบุเป็นอย่างอื่น การมีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายในของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวก็ต้องอยู่ภายใต้บังคับของเงื่อนไขพิเศษนั้นๆ ด้วย ประเทศออสเตรเลียจึงอาจแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติใดๆ ตามมาที่มีผลทำให้การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีกับประเทศต่างๆ เปลี่ยนไปก็ได้เช่นกัน

ในบรรดาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศต่างๆ ทั้งหมดจำนวน 48 ฉบับ<sup>4</sup> นั้น ประเทศออสเตรเลียได้ทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างกับ

---

convention, so far as those provisions affect Australian tax, have the force of law according to their tenor”)

<sup>3</sup> 7 Agreement with Singapore

(1) Subject to this Act, the provisions of the Singapore agreement, so far as those provisions affect Australian tax, have the force of law:

(a) in relation to withholding tax—in respect of dividends or interest derived on or after 1 July 1969, and in relation to which the agreement remains effective; and

(b) in relation to tax other than withholding tax—in respect of income of the year of income that commences on 1 July 1969, or of a subsequent year of income in relation to which the agreement remains effective

<sup>4</sup> บัญชีท้ายพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศมีถึง 49 บัญชี แต่มีข้อสังเกตว่าบัญชีที่ 7 (Schedule 7) ไม่มีการระบุอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศอื่นแต่อย่างใด

สามประเทศ ได้แก่ ประเทศนิวซีแลนด์ (บัญชีที่ 4 และบัญชีที่ 4 A)<sup>5</sup> ประเทศฟินแลนด์ (บัญชีที่ 25)<sup>6</sup> และประเทศแอฟริกาใต้ (บัญชีที่ 42 และบัญชีที่ 42 A)<sup>7</sup> โดยในหัวข้อที่ 1.1 นี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงเนื้อหาของความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศคู่สัญญาทั้งสามว่ามีความเหมือนกันหรือแตกต่างกันอย่างไร พร้อมกันนี้จะได้วิเคราะห์ไปพร้อมกันว่าลักษณะการเขียนข้อตกลงดังกล่าวทำให้เกิดผลการดำเนินงานที่แตกต่างกับแบบที่ OECD กำหนดไว้อย่างไร ส่วนในหัวข้อที่ 1.2 จะกล่าวถึงวิธีการแก้ไขกฎหมายภายในของออสเตรเลียฉบับอื่นๆ เพื่อให้กระบวนการทำงานของความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำสำเร็จได้อย่างเป็นรูปธรรม

## 1.2 ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำในประเทศออสเตรเลีย (ศึกษาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศฟินแลนด์ และประเทศแอฟริกาใต้)

### 1.2.1 วิธีการทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำระหว่างประเทศ

ประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำโดยการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทั้งสองประเทศมีต่อกัน<sup>8</sup> การแก้ไขเพิ่มเติมนี้เป็นการแก้ไข

---

<sup>5</sup> สืบค้นจาก [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1953299/sch4.html](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1953299/sch4.html) วันที่ 10 ธันวาคม 2552

<sup>6</sup> สืบค้นจาก [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1953299/sch25.html](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1953299/sch25.html) วันที่ 10 ธันวาคม 2552

<sup>7</sup> สืบค้นจาก [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1953299/sch42a.html](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1953299/sch42a.html) และ [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1953299/sch42.html](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1953299/sch42.html) วันที่ 10 ธันวาคม 2552

<sup>8</sup> The Agreement between The Government of Australia and The Government of New Zealand for The Avoidance of Double Taxation and The Prevent of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income ซึ่งการแก้ไขทำโดยตราสารแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือก็คือ Protocol Amending The Agreement between The Government of Australia and The Government of New Zealand for The Avoidance of Double Taxation and The Prevent of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income

ครั้งที่ 2<sup>9</sup> (ลงนามในวันที่ 15 พฤศจิกายน 2005) ตั้งแต่การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกในปี 1972 ซึ่งได้มีการแก้ไขครั้งแรกในปี 1995 การเพิ่มข้อตกลงเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรต่างระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาการบังคับชำระหนี้ภาษีกรณีผู้เสียภาษีชาวออสเตรเลียไปจากออสเตรเลียแล้วแต่ยังมีทรัพย์สินหรือเงินได้อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (หรือในทางกลับกันกรณีที่ผู้เสียภาษีชาวนิวซีแลนด์มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศออสเตรเลีย) โดยกำหนดไว้ในข้อที่ 27 ของอนุสัญญาฯ

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศฟินแลนด์ก็ได้ทำข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างไว้ในข้อที่ 26 ของอนุสัญญาฯ อนึ่ง มีข้อสังเกตว่าประเทศทั้งสองเพิ่งทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกันเป็นฉบับแรก (ลงนามในวันที่ 20 พฤศจิกายน 2006) และได้ตกลงเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรต่างไว้ทันที

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศแอฟริกาใต้ได้ทำข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างไว้ในข้อที่ 25 a ข้อตกลงนี้เพิ่งมีการเพิ่มเติมลงไปหลังจากที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศแอฟริกาใต้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งใหญ่ในปี 2008 (ลงนามในวันที่ 31 มีนาคม 2008) มีข้อสังเกตว่าการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งนี้เป็นไปในการทำงานเกี่ยวกับการแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ กล่าวคือ มีการแก้ไขทั้งข้อบทที่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารและการเพิ่มเติมการบังคับภาษีอากรต่างระหว่างประเทศ เพื่อให้บทบัญญัติทั้งสองข้อความสอดคล้องกัน

### 1.2.2 รูปแบบความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างระหว่างประเทศ

รูปแบบของข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างของประเทศออสเตรเลียที่ทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศฟินแลนด์ และประเทศแอฟริกาใต้นั้นอ้างอิงจากรูปแบบที่กำหนดไว้ใน

---

<sup>9</sup> การแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 2 มีสาระสำคัญอยู่สามประการ คือ การแก้ไขข้อที่ 26 การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (Information exchange) การเพิ่มข้อที่ 27 การให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนี้ภาษี (Assistance in collection provisions) และการแก้ไขข้อที่ 10 ถึงข้อ 12 ข้อบทที่เกี่ยวกับการเป็นชาติที่ได้รับความอนุเคราะห์อย่างยิ่ง (Most favored nation provision) ซึ่งมีผลให้นิวซีแลนด์ต้องลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เก็บจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ที่เก็บในนิวซีแลนด์ลง

ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD ข้อที่ 27 เป็นหลัก จากการพิจารณาข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างประเทศออสเตรเลียที่ทำกับคู่สัญญาข้างต้นดังกล่าว สามารถสรุปได้ว่าไม่มีความแตกต่างกันในรายละเอียดหลัก เพียงแต่อาจจะมีการลงรายละเอียดที่ต่างกันไปให้เกิดความเหมาะสมกับบริบทที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาแต่ละฉบับเท่านั้น ดังนั้น ในการอธิบายหัวข้อนี้ ในส่วนใดของข้อตกลงที่ไม่มีความแตกต่างกันก็จะขอไม่กล่าวซ้ำอีก แต่หากในส่วนใดที่มีความแตกต่างกันก็จะได้อธิบายถึงส่วนนั้นว่าเป็นการขยายความในบริบทใด

#### ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างประเทศออสเตรเลีย

1) ขอบเขตด้านการให้ความช่วยเหลือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างประเทศ  
รัฐคู่สัญญาต้องให้ความร่วมมือกันในการบังคับจัดเก็บหนี้ภาษี ความร่วมมือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยข้อบทที่ 1 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐอาจทำความตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติตามข้อบทนี้ได้<sup>10</sup>

2) หนี้ภาษีที่อยู่ในบังคับของข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างประเทศ  
คำว่า “หนี้ภาษีอากรต่างประเทศ” ตามข้อบทนี้ หมายถึงจำนวนหนี้ที่ค้างชำระทุกชนิดซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีตามที่กำหนดไว้ในข้อบทที่ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่นเดียวกับเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีดังกล่าว ตราบเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้นไม่ขัดต่ออนุสัญญานี้หรือขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็นภาคี<sup>11</sup>

<sup>10</sup> 1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Article 1. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

<sup>11</sup> 2. The term “revenue claim” as used in this Article means an amount owed in respect of taxes referred to in Article 2, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Agreement or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

### 3) การดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างแทนรัฐคู่สัญญา

เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งสามารถบังคับชำระได้ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นร้องขอหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวอาจถูกยอมรับเพื่อการบังคับชำระหนี้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ โดยหนี้ภาษีอากรค้างจะถูกจัดเก็บตามบทกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ<sup>12</sup>

### 4) การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี

ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอ หากหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐดังกล่าวอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อเป็นประกันการบังคับชำระหนี้ต่อไป เมื่อรัฐดังกล่าวมีคำขอหนี้ภาษีอากรค้างอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราวโดยหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ รัฐผู้ถูกร้องขออาจใช้วิธีการชั่วคราวสำหรับหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในเสมือนหนึ่งว่าภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของตน ถึงแม้ว่าในขณะที่มีการใช้วิธีการชั่วคราวดังกล่าว ภาษีอากรค้างในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอจะยังไม่อาจบังคับชำระได้ หรือผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวอาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> 3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the law of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the law of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its law applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

<sup>13</sup> 4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that

#### 5. บุริมสิทธิและกำหนดเวลาในการบังคับคดี

แม้จะมีเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในวรรคสามและวรรคสี่ก็ตาม หนี้ภาษีอากรค้างซึ่งรับดำเนินการโดยรัฐคู่สัญญาเพื่อวัตถุประสงค์ตามที่ระบุในวรรคสามและวรรคสี่ ต้องถือว่าไม่อยู่ในบังคับของกำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ กำหนดไว้สำหรับหนี้ภาษีตามปกติ นอกจากนี้ หนี้ภาษีอากรค้างข้างต้นก็ไม่อาจมีบุริมสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอ กำหนดได้<sup>14</sup>

#### 6. กระบวนการระงับข้อพิพาท

กระบวนการพิจารณาใดๆ ที่เกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง ไม่สามารถนำมาใช้ในศาลหรือต่อฝ่ายบริหารของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้<sup>15</sup>

---

State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its law as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

<sup>14</sup> 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the law of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the law of the other Contracting State.

<sup>15</sup> 6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

### 7. การยุติการดำเนินการ การถอนคำขอ

ในระหว่างเวลาใดๆ หลังจากที่รัฐผู้ทำสัญญาได้ร้องขอให้เก็บภาษีอากรค้างตามวรรคสามหรือขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวตามวรรคสี่ และก่อนที่รัฐผู้ทำสัญญาซึ่งถูกร้องขอจะเก็บหนี้ภาษีและส่งไปยังรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งกล่าวถึงรัฐแรก การดำเนินการเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรดังกล่าวถือเป็นอันระงับไปเมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาซึ่งกล่าวถึงรัฐแรกมีคำร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งยุติการดำเนินการหรือถอนคำขอไป<sup>16</sup>

(หมายเหตุ : กรณีที่โอนสัญญา ของออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์ในวรรคเจ็ดนี้ ผู้เขียนเห็นว่า มีสาระสำคัญเพียงเป็นการกำหนดเงื่อนไขให้รัฐผู้ร้องขอสามารถยุติคำร้องขอหรือถอนคำร้องขอได้เท่านั้น การที่วรรคเจ็ดระบุเงื่อนไขของหนี้ภาษีโดยแยกไว้เป็นข้อ a และข้อ b นั้น ผู้เขียนเห็นว่า หมายถึงหนี้ภาษีที่ได้ร้องขอให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ตามวรรคสาม หรือร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามวรรคสี่ (ที่จะขอให้ยุติการดำเนินการ) จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุในวรรคนี้ๆ ก็คือ หากเป็นหนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับชำระ หนี้้นั้นต้องสามารถบังคับการได้ตามกฎหมายภายในและผู้ต้องรับผิดชอบในหนี้ไม่สามารถป้องกันการชำระหนี้ได้ ส่วนหนี้ภาษีที่ร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราว ก็ต้องเป็นหนี้ที่อาจใช้วิธีการชั่วคราว ตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอได้

---

<sup>16</sup> 7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the law of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the law of that State, prevent its collection, or

b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection

The competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

ซึ่งการกำหนดเงื่อนไขมีอยู่ในวรรคสามและวรรคสี่อยู่แล้ว ประกอบกับการจะยื่นคำร้องขอตามวรรคสามและวรรคสี่ได้จะต้องปรากฏว่าผ่านเงื่อนไขดังกล่าวเสียก่อน การที่นำมาระบุเข้าในวรรคเจ็ดจึงไม่เกิดความขัดแย้งใดๆ และอาจสร้างความสับสนได้ ในการแปลวรรคเจ็ดผู้เขียนจึงตัดข้อความในส่วนที่ระบุเป็นเงื่อนไขข้อ a และข้อ b ตามที่กำหนดมาในวรรคเจ็ดออกไป)

#### 8. ข้อจำกัดการให้ความร่วมมือของรัฐคู่สัญญา

ข้อความทั้งหลายในข้อบทนี้ไม่เป็นการบังคับให้รัฐผู้ทำสัญญามีหน้าที่ต้องช่วยเหลือภาวะการค้างให้รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในกรณีดังต่อไปนี้

- 1) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการทางบริหารซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของรัฐนั้น
- 2) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการหรือมาตรการใดๆ ซึ่งเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีในรัฐนั้น
- 3) การร้องขอให้ช่วยเหลือ ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือวิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามกฎหมายหรือวิธีทางบริหารของตนทุกวิธีการแล้ว
- 4) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเหลือภาวะการค้าง ในกรณีที่เห็นได้ว่าภาวะในการติดตามจัดเก็บหรือภาวะในทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ
- 5) การร้องขอให้ช่วยเหลือ ในกรณีที่รัฐผู้ถูกร้องขอพิจารณาแล้วเห็นว่าหนี้ภาษีที่ขอให้บังคับชำระหนี้แทนเป็นหนี้ภาษีที่เรียกเก็บโดยขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอันเป็นที่ยอมรับ<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> 8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the law and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);
- c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its law or administrative practice;

### 1.2.3 ข้อสังเกตเกี่ยวกับความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากร ค้างของประเทศออสเตรเลีย

1) ในส่วนวรรคที่ 3 ถึงวรรคที่ 7 ของข้อตกลงที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศ  
คู่สัญญา นั้น ไม่มีความแตกต่างกันเลย กล่าวคือ ใช้ข้อความเหมือนกันทุกประการ นอกจากนั้น  
ข้อความดังกล่าวยังเหมือนกับที่แบบของ OECD กำหนดไว้ทุกประการอีกด้วย ดังนั้น วิธีการ  
ปฏิบัติของรัฐคู่สัญญาในประเด็นดังกล่าวจึงเป็นไปตามที่ OECD วางหลักการไว้ คือ

- การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างและการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีแทน  
รัฐคู่สัญญา (วรรคที่ 3 และวรรคที่ 4) จะต้องปรากฏเสียก่อนว่า รัฐผู้ร้องขอจะต้องสามารถ  
ดำเนินการขั้นตอนดังกล่าวได้แล้วตามกฎหมายภายในของตน (เพียงแต่ไม่อาจดำเนินการได้  
เพราะอยู่นอกขอบเขตอำนาจอธิปไตยของตัวเอง) ส่วนการดำเนินการแทนโดยรัฐผู้ถูกร้องขอจะ  
เป็นอย่างไร ก็ให้พิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ ซึ่งสามารถปรับใช้ได้กับเรื่อง  
นั้น

- บุริมสิทธิและกำหนดเวลาในการบังคับคดี (วรรคที่ 5) แม้การดำเนินการบังคับชำระ  
หนี้หรือการใช้วิธีการชั่วคราวฯ จะดำเนินการตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอก็ตาม แต่  
กำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิในหนี้ภาษีดังกล่าวถือเป็นข้อยกเว้น คือ กำหนดเวลาใน  
การบังคับคดีให้เป็นไปตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอกำหนดเท่านั้น ส่วนบุริมสิทธิไม่ให้  
เป็นไปตามที่กฎหมายของรัฐคู่สัญญาทั้งสองกำหนด ซึ่งก็คือ ถือว่าไม่มีบุริมสิทธิ เป็นเพียงหนี้  
สามัญเท่านั้น

- กระบวนการระงับข้อพิพาท (วรรคที่ 6) กระบวนการโต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น  
ความมีผลใช้บังคับ และจำนวนของหนี้ภาษี ไม่สามารถโต้แย้งโดยใช้กระบวนการพิจารณาใดๆ ของรัฐ  
ผู้ถูกร้องขอได้ (เพราะรัฐผู้ถูกร้องขอเป็นแต่เพียงผู้ดำเนินการแทนเท่านั้น มิใช่เจ้าหน้าที่แท้จริง อีกทั้ง  
ทั้งการพิจารณาเงื่อนไขเกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผลใช้บังคับ และจำนวนของหนี้ภาษีย่อมต้อง  
พิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอ (รัฐเจ้าหนี้) เท่านั้น) การโต้แย้งในประเด็นดังกล่าว

d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for  
that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting  
State;

e) to provide assistance if that State considers that the taxes with respect to  
which assistance is requested are imposed contrary to generally accepted taxation  
principles.)

ต้องทำต่อรัฐเจ้าหนี้ (รัฐผู้ร้องขอ) เว้นแต่หากเป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับคดีที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ถูกร้องขอ เช่น การบังคับคดีไม่ถูกต้องตามกฎหมาย บังคับคดีมากเกินไปกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่ เช่นนี้ก็ต้องโต้แย้งต่อรัฐผู้ถูกร้องขอ ซึ่งเป็นรัฐที่ดำเนินการบังคับค่านั่นเอง

- การยุติการดำเนินการ การถอนคำร้องขอ (วรรคที่ 7) หลักเกณฑ์ก็คือ ทราบได้ก็ตามที่รัฐผู้ถูกร้องขอยังไม่มี การบังคับชำระหนี้ภาษีและส่งเงินที่ได้กลับไปยังรัฐผู้ร้องขอ รัฐผู้ร้องขออาจขอให้รัฐคู่สัญญายุติการดำเนินการในเวลาใดๆ ก็ได้ ซึ่งรัฐผู้ถูกร้องขอเมื่อได้รับการบอกกล่าวเช่นนั้นแล้วอาจจะพิจารณาพักการดำเนินการไว้ชั่วคราว (Suspend) หรือ ถอน (Withdraw) คำร้องขอให้บังคับชำระหนี้หรือใช้วิธีการชั่วคราวของรัฐผู้ร้องขอที่ส่งมาในตอนแรกก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับขั้นตอนที่รัฐคู่สัญญาดังกล่าวทำความเข้าใจกันในรายละเอียด

2) วรรคที่ 1<sup>18</sup> (ขอบเขตความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง) เมื่อพิจารณาวรรคหนึ่งของข้อตกลงที่ประเทศออสเตรเลียทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศฟินแลนด์ และประเทศแอฟริกาใต้แล้ว เห็นได้ว่าไม่มีความแตกต่างกันอย่างใด แต่เมื่อเปรียบเทียบกับแบบที่ OECD กำหนดไว้ จะเห็นได้ว่าในวรรคแรกของความตกลงเพื่อความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างของ OECD ได้กำหนดให้ความร่วมมือฯ ไม่ถูกจำกัดด้วยข้อบทที่ 1 (ขอบเขตด้านบุคคล) และข้อบทที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) ส่วนข้อตกลงตามแบบของออสเตรเลียเพียงแต่จำกัดให้ความร่วมมือฯ ไม่ถูกจำกัดด้วยข้อบทที่ 1 (ขอบเขตด้านบุคคล) เท่านั้น จึงมีความหมายว่าประเทศออสเตรเลียอาจให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนี้ภาษีค้างชำระของประเทศคู่สัญญา เข้ากับบุคคลผู้อยู่ในประเทศออสเตรเลีย (หรือมีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ในประเทศออสเตรเลีย) ไม่ว่าจะบุคคลดังกล่าวจะเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่ทางรัฐอากร” ในประเทศออสเตรเลียหรือไม่ อย่างไรก็ตาม โดยผลของการถูกจำกัดด้วยข้อบทที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) จึงมีความหมายว่าหนี้ภาษีที่จะบังคับให้ยอมจำกัดอยู่แต่เฉพาะหนี้ที่เกิดจากภาษีตามที่กำหนดไว้ในข้อบทที่ 2 เท่านั้น หากเป็นหนี้ที่เกิดจากชนิดอื่นนอกเหนือจากที่กำหนดในข้อบทที่ 2 แล้วยอมไม่สามารถบังคับชำระหนี้แทนได้ ยกตัวอย่างเช่น ข้อบทที่ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์

---

<sup>18</sup> วรรคที่หนึ่งนี้ถือเป็นหัวใจสำคัญของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง เพราะรัฐคู่สัญญาสามารถกำหนดขอบเขตการให้ความช่วยเหลือให้ชัดเจนได้ว่าจะบังคับหนี้ภาษีที่ค้างชำระชนิดใด หรือบังคับเข้ากับใครได้บ้าง โดยการกำหนดว่าข้อบทที่เกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือฯ นี้จะอยู่ภายใต้บังคับของข้อบทที่ 1 (ขอบเขตด้านบุคคล) และข้อบทที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ (โปรดดูบทที่ 3 น. 28 - 36)

กำหนดให้ภาษีที่อนุสัญญาฯ นี้มีผลใช้บังคับได้ในส่วนของประเทศนิวซีแลนด์คือ ภาษีเงินได้และ ภาษีที่เก็บจากผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำงาน (Fringe Benefit Tax) ส่วนของประเทศ ออสเตรเลียคือ ภาษีเงินได้ ภาษีที่จัดเก็บจากการสำรวจและใช้ประโยชน์ในแหล่งปิโตรเลียม และ ภาษีที่เก็บจากผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำงาน<sup>19</sup> หากมีการร้องขอจากประเทศนิวซีแลนด์ให้ ประเทศออสเตรเลียบังคับให้ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ ประเทศออสเตรเลียก็ไม่สามารถดำเนินการแทน ให้ได้ ในทำนองเดียวกันประเทศนิวซีแลนด์ก็ไม่สามารถดำเนินการแทนประเทศออสเตรเลียใน ภาษีชนิดอื่นที่ไม่ใช่ภาษีที่ระบุไว้สำหรับประเทศออสเตรเลียได้คู่เดียวกัน

3) วรรคที่ 2 (หนี้ภาษีที่อยู่ในบังคับของข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่าง) เป็นการ ขยายความว่าหนี้ภาษีที่จะบังคับแทนได้นั้น หมายถึงหนี้ภาษีชนิดใดบ้าง ในวรรคนี้จึงมีกำหนด รายละเอียดว่าหนี้ภาษีที่จะดำเนินการบังคับแทนได้หมายถึงหนี้ที่เกิดจากภาษีที่อยู่ในขอบเขต การทำงานของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามข้อบทที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) ดังนั้น ในการเขียน ข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างระหว่างรัฐคู่สัญญา วรรคที่ 2 จะต้องสอดคล้องกับวรรคที่ 1 เสมอ อนึ่ง วรรคที่ 2 นี้ยังเป็นการขยายความด้วยว่าหนี้ภาษีอันเป็นหนี้ประจักษ์ (ที่จะดำเนินการ บังคับแทนให้หนี้) จะครอบคลุมถึงหนี้อุปกรณ์ชนิดใดบ้าง (กล่าวคือ รวมถึงเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และ ค่าใช้จ่ายในการบังคับด้วยหรือไม่)

ในวรรคนี้ ข้อตกลงที่ประเทศออสเตรเลียที่ทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศ แอฟริกาใต้ไม่มีความแตกต่างกัน แต่ข้อตกลงที่ประเทศออสเตรเลียที่ทำไว้กับประเทศฟินแลนด์มี ประเด็นที่น่าสนใจประการหนึ่ง ก็คือ ในวรรคแรกของข้อ 26 การบังคับภาษีอากรต่างระหว่าง ประเทศออสเตรเลียและประเทศฟินแลนด์ได้กำหนดให้ความร่วมมือกันในการบังคับจัดเก็บหนี้ ภาษีอยู่ภายในบังคับของข้อบทที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) ด้วย และในข้อบทที่ 2 นี้เองก็ได้มีจำกัด

<sup>19</sup> Article 2 Taxes covered

1. The existing taxes to which this Agreement shall apply are:

(a) In New Zealand:

the income tax and the fringe benefit tax;

(b) In Australia:

the income tax, the resource rent tax in respect of offshore projects relating to exploration for or exploitation of petroleum resources and the fringe benefits tax imposed under the federal law of Australia.

ขอบเขตของหนี้ภาษีที่อยู่ในบังคับของข้อตกลงเพื่อการบังภาษีอากรค้างให้แคบกว่าขอบเขตด้านภาษีอากรที่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติทั่วไป แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกชั้นหนึ่ง ดังนั้น ผลการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังภาษีอากรค้างระหว่างทั้งสองประเทศนี้ก็ต้องเป็นไปตามที่ข้อ 26 ประกอบข้อ 2 บัญญัติไว้ ก็คือ บังคับคดีได้เฉพาะภาษีที่จำกัดขอบเขตไว้อีกชั้นหนึ่งเท่านั้น<sup>20</sup>

4) วรรคที่ 8 ข้อจำกัดการให้ความร่วมมือของรัฐคู่สัญญา ประเทศออสเตรเลียก็ยังคงยึดตามที่แบบของ OECD กำหนดไว้ แต่ได้เพิ่มเติมข้อจำกัดไว้เป็นพิเศษอีกข้อหนึ่ง คือ การไม่ให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้หรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี เมื่อหนี้ภาษีอันเป็นมูลเหตุของการใช้วิธีการดังกล่าวขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอันเป็นที่ยอมรับ (Generally Accepted Taxation Principles) แม้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศออสเตรเลียและคำอธิบายที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาฯ ดังกล่าวจะไม่ได้อธิบายว่าหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าวหมายถึงหลักการใดบ้าง แต่เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำที่ใช้ และจากการที่อนุสัญญาฯ ไม่มีการกำหนดความหมายของถ้อยคำดังกล่าวไว้เป็นพิเศษแล้ว หลักการจัดเก็บภาษีอันเป็นที่ยอมรับนี้น่าจะมีความหมายในลักษณะทั่วไปเช่นเดียวกับที่หลักกฎหมายภาษีอากรที่ดี (Principles of Taxation) ซึ่งอาจต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่ากฎหมายภาษีอากรฉบับใดมีโครงสร้างหรือเนื้อหาที่เป็นการขัดต่อหลักกฎหมายภาษีที่นานาประเทศยอมรับหรือไม่

---

<sup>20</sup> Article 2 paragraph 4

“4. For the purposes of Articles 25 and 26, the taxes to which this Agreement shall apply are:

a) in the case of Australia , taxes of every kind and description imposed under the federal tax laws administered by the Commissioner of Taxation; and

b) in the case of Finland , taxes of every kind and description.”

Article 26 paragraph 2

2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes referred to in paragraph 4 of Article 2, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Agreement or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

### 1.3 แนวทางการแก้ไขกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียเพื่ออนุวัติให้ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมีผลใช้บังคับ

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าประเทศออสเตรเลียได้ตราพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953) เพื่อกำหนดให้อนุสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศใดๆ ที่รัฐบาลออสเตรเลียได้ตกลงกับรัฐต่างประเทศมีผลบังคับเหนือกฎหมายภายใน อย่างไรก็ตาม แม้จะมีพระราชบัญญัตินี้แล้ว การให้ความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศคู่สัญญานั้นก็ยังไม่สามารถทำได้ เนื่องจากขาดรายละเอียดต่างๆ ในการปฏิบัติตามข้อตกลงอยู่มาก ไม่ว่าจะเป็นวิธีปฏิบัติทางธุรกรรมหรือทางกฎหมายก็ตาม ตัวอย่างเช่น การยื่นคำร้องขอให้ประเทศคู่สัญญาดำเนินการต้องทำอะไร คำร้องขอต้องมีรายละเอียดอย่างไรบ้าง ต้องยื่นภายในเวลาเท่าใด ส่วนวิธีปฏิบัติทางกฎหมายที่ยังเป็นปัญหาอยู่ก็คือ วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรหรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามข้อตกลงจะใช้วิธีการใด เพราะแม้ข้อตกลงจะกำหนดให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอก็ตาม แต่เนื่องจากระบบกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศย่อมมีความแตกต่างกัน ภาษีที่กำหนดขึ้นตามระบบกฎหมายของประเทศหนึ่งอาจจะไม่เหมือนหรือคล้ายกับภาษีของอีกประเทศหนึ่งก็ได้ เช่นนี้แล้วจะสามารถนำวิธีการบังคับคดีและวิธีการชั่วคราวของภาษีชนิดหนึ่งมาใช้บังคับกับภาษีอีกชนิดหนึ่งได้หรือไม่ ทั้งนี้ย่อมรวมถึงวิธีการคำนวณเงินเพิ่มและเบี้ยปรับในระหว่างลูกหนี้ภาษีผิดนัดด้วย

การแก้ไขกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียทำโดยการแก้ไขพระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี ค.ศ. 1953 (Tax Administration Act 1953) โดยกำหนดไว้ใน SCHEDULE 1 Collection and recovery of income tax and other liabilities หมวด<sup>21</sup> ที่ 263 (Division 263 Mutual assistance in collection of foreign tax debts) และส่วนที่ 263 a

<sup>21</sup> ระบบกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียแบ่งลำดับการจัดหมวดหมู่ของกฎหมายไว้ 5 ระดับ คือ Chapter / Part / Division / Subdivision ส่วนที่ต่ำลงไปกว่านั้นก็คือนี้อาจหมายถึงกฎหมายซึ่งก็คือมาตรา เพียงแต่ไม่มีการใช้คำว่า Section เหมือนกฎหมายอื่นเท่านั้น ส่วนระบบกฎหมายไทยจัดหมวดหมู่ไว้ 5 ระดับเท่ากันคือ คือ ภาค / ลักษณะ / หมวด / ส่วนหรือตอน / มาตรา ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงขอใช้การจัดหมวดหมู่ตามกฎหมายไทยเพื่ออธิบายกฎหมายของประเทศออสเตรเลียเพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจน

(Subdivision 263 A—Foreign revenue claims) หนึ่ง ถ้ากล่าวถึงภาพรวมของระบบกฎหมายภาษีประเทศออสเตรเลียแล้ว สามารถกล่าวได้ว่าประกอบไปด้วย 3 ส่วนหลัก ก็คือ หนึ่ง กฎหมายที่ใช้ในการประเมินภาษี ยกตัวอย่างเช่น ถ้ากล่าวถึงภาษีเงินได้ ก็คือ พระราชบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีเงินได้ (Income Tax Assessment Act 1997) สอง กฎหมายที่ใช้อนุวัติเอาความตกลงระหว่างประเทศทางภาษีมาใช้เป็นกฎหมายภายใน ซึ่งก็คือ พระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax Agreements Act 1953) ดังที่กล่าวมาแล้ว และสาม กฎหมายที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็คือ พระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี (Tax Administration Act 1953) นั่นเอง

### 1.3.1 การแก้ไขพระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี ค.ศ. 1953 (Tax Administration Act 1953)<sup>22</sup>

1) มาตรา 263 – 5<sup>23</sup> เป็นการอธิบายในเบื้องต้นว่าในหมวดที่ 263 นี้ประกอบด้วยกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องใดบ้าง กล่าวคือ วรรคหนึ่งอธิบายว่า บทบัญญัติในส่วนนี้กำหนดขึ้นเพื่อให้ข้อตกลงระหว่างประเทศออสเตรเลียกับรัฐต่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับการให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีต่างประเทศมีผลบังคับ และวรรคสองอธิบายว่าอธิบดีกรมสรรพากร<sup>24</sup>

<sup>22</sup> สืบค้นจาก [http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol\\_act/taa1953269/](http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/taa1953269/) วันที่ 10 ธันวาคม 2552

<sup>23</sup> 263 - 5 What this Subdivision is about

This Subdivision can be activated if there is in force an agreement between Australia and a foreign country or territory that contains an article relating to assistance in collection of foreign tax debts.

The Commissioner can collect from an entity an amount in respect of a tax debt that the person owes to such a country or territory or take action to conserve assets of the entity.

The Commissioner is required to remit amounts collected to the foreign country or territory concerned.

<sup>24</sup> Commissioner หมายถึง อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner of Taxation) ตามที่กำหนดไว้ใน Taxation Administration Act 1953 - Section 2 Interpretation

สามารถเรียกเก็บ (Collect) จากหน่วยภาษี (Entity) เพื่อหนี้ที่บุคคลใดค้างชำระกับต่างประเทศ รวมทั้งอธิบดีกรมสรรพากรอาจใช้วิธีการใดเพื่อสงวนไว้ (Conserve) ซึ่งทรัพย์สินของหน่วยภาษีดังกล่าวได้ และวรรคสามบังคับให้อธิบดีกรมสรรพากรมีหน้าที่นำส่งจำนวนเงินที่เรียกเก็บได้ทั้งหมด (amounts collected) ให้กับรัฐต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในที่นี่น่าจะหมายถึงรัฐคู่สัญญา เพื่อความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างกับประเทศออสเตรเลีย

2) . **มาตรา 263-10<sup>25</sup>** กำหนด คำนียามของ หนี้ภาษีต่างประเทศ (A foreign revenue claim) ว่าหมายถึงหนี้ภาษีที่มีการยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) เพื่อให้บังคับการให้เป็นไปตามข้อตกลงระหว่างประเทศออสเตรเลียกับรัฐต่างประเทศโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีเอาที่ลูกหนี้ในกรณีอื่นนอกเหนือจากหนี้ภาษีของประเทศออสเตรเลีย รวมทั้งการใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อวัตถุประสงค์ในการบังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวด้วย

---

<sup>25</sup> 263-10 Meaning of foreign revenue claim

A foreign revenue claim is a claim made to the Commissioner:

a) in accordance with an agreement (the international agreement ) between Australia and:

- (i) a foreign country or a constituent part of a foreign country; or
- (ii) an overseas territory;

(b) for one or both of these purposes:

- (i) the recovery by the Commissioner of an amount from an entity (the debtor ) in respect of taxes imposed otherwise than by an \* Australian law (including any associated amounts);

- (ii) the conserving of assets for the purposes of a recovery of that kind.

3). **มาตรา 263-15**<sup>26</sup> เป็นการกำหนดเงื่อนไขคำร้องเพื่อให้บังคับหนี้ภาษีต่างประเทศ ว่าคำร้องขอจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญา จะต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติที่ระบุไว้ในความตกลงระหว่างประเทศซึ่งจะต้องทำตามรูปแบบที่กำหนดไว้ และต้องระบุถึงหนี้ที่ขอให้บังคับชำระโดยแสดงเป็นจำนวนเงินของออสเตรเลีย และต้องเป็นไปตามประกาศของเจ้าหน้าที่ (ประกาศของเจ้าหน้าที่ที่กำหนดเงื่อนไขเพื่อให้คำร้องขอ นั้นตรงตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในความตกลงระหว่างประเทศ)

4) **มาตรา 263-25**<sup>27</sup> บัญญัติเกี่ยวกับการขึ้นทะเบียนคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขมาตราที่ 263-15 แล้วอธิบดีกรมสรรพากรต้องขึ้นทะเบียนคำร้องขอดังกล่าวภายใน 90 วันนับแต่วันที่ที่ได้รับคำร้องขอ

---

<sup>26</sup> 263-15 Requirements for foreign revenue claims

A foreign revenue claim must:

- (a) be made by or on behalf of an entity that is, under the relevant international agreement, the competent authority; and
- (b) be consistent with the provisions of that agreement; and
- (c) be made in the \* approved form; and
- (d) specify the amount owed by the debtor in Australian currency (calculated as at the day the claim is made); and
- (e) be accompanied by a declaration by the competent authority stating that the claim fulfils the requirements of that agreement

<sup>27</sup> 263-25 Registering claims

If the Commissioner is satisfied that a \* foreign revenue claim has been made in accordance with section 263-15, the Commissioner must register the claim by entering particulars of it in the Register within 90 days after receiving the claim.

5) **มาตรา 263-30<sup>28</sup>** เป็นการกำหนดขั้นตอนเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีต่างประเทศโดยใช้กระบวนการทางกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย โดยกำหนดให้คำร้องขอที่มีการขึ้นทะเบียนแล้วถือว่าเป็นหนี้ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย (A pecuniary liability to the Commonwealth) ซึ่งจะต้องบังคับเข้ากับลูกหนี้ และถือว่าหนี้ดังกล่าวถึงกำหนดต้องชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการแจ้งโดยหนังสือบอกกล่าว หากไม่ชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา

---

<sup>28</sup> **263-30 When amount is due and payable**

(1) When particulars of a foreign revenue claim are entered in the Register, the amount owed by the debtor becomes a pecuniary liability to the Commonwealth by the debtor.

Note 1: The amount to be recovered from the debtor will be a primary tax debt for the purposes of Part IIB and the Commissioner may allocate the debt to a running balance account under that Part.

Note 2: For provisions about collection and recovery of the debt, see Part 4-15.

(1A) To avoid doubt, the amount owed by the debtor may not be the same as the amount (if any) entered in the Register.

(2) The amount owed by the debtor becomes due and payable 30 days after notice of the particulars of the foreign revenue claim is given to the debtor or on a later day specified in the notice.

(3) If that amount remains unpaid after it is due and payable, the debtor is liable to pay general interest charge on the unpaid amount for each day in the period that:

(a) started at the beginning of the day by which the amount was due to be paid; and

(b) finishes at the end of the last day at the end of which either of the following remains unpaid:

(i) the amount;

(ii) general interest charge on any of the amount.

ลูกหนี้ภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามกฎหมายออกสเตอร์เลีย (General Interest Charges<sup>29</sup>) ซึ่งคำนวณเป็นรายวันจากหนี้ภาษีดังกล่าว (โดยเริ่มต้นคำนวณตั้งแต่วันที่ภาษีถึงกำหนดชำระจนถึงวันที่หนี้ซึ่งค้างชำระและจำนวนเงินเพิ่มที่คิดคำนวณนั้นได้ชำระเสร็จสิ้นแล้ว) ทั้งนี้การดำเนินการบังคับชำระหนี้เป็นไปตาม บทบัญญัติในลักษณะ 4-15 การจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีในพระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษีฯ ให้นำมาใช้โดยอนุโลม (Part 4-15 (collection and recovery of tax-related liabilities))

6) **มาตรา 263-35<sup>30</sup>** เป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการแก้ไข เปลี่ยนแปลงคำร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีที่ได้จดทะเบียนไว้แล้ว กล่าวคือ (1) ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร

---

<sup>29</sup> ตาม Taxation Administration Act 1953 - Section 2 Interpretation General interest charge หมายถึงเงินเพิ่มตามที่ได้กำหนดไว้ใน Part IIA ("general interest charge" means the charge worked out under Part IIA.)

<sup>30</sup> **263-35 Amending the Register etc.**

(1) The Commissioner may, with the agreement of the relevant competent authority, amend the Register to correct an error.

(2) The Commissioner may, with the agreement of the relevant competent authority:

- (a) remove from the Register the particulars of a \* foreign revenue claim; or
- (b) reduce an amount to be recovered from a debtor under the claim.

(2 A) To avoid doubt, the Commissioner may reduce an amount to be recovered from a debtor under paragraph (2)(b) without amending the Register.

(3) A debtor may, after receiving a copy of the particulars of a foreign revenue claim entered in the Register, apply to the Commissioner in the \* approved form to have those particulars removed from the Register.

(4) The Commissioner may, after considering the application, remove those particulars from the Register.

(5) If the Commissioner removes particulars of a foreign revenue claim relating to the recovery of an amount from the Register under paragraph (2)(a) or

(Commissioner) ตกลงกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (ของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ) เพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อผิดพลาด (Correct an Error) ในคำขอได้

การแก้ไขข้อผิดพลาดให้ดำเนินการตาม (2) อธิบดีกรมสรรพากรอาจตกลงกับเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเพื่อลดจำนวนหนี้ภาษีตามคำร้องขอตาม (2) (b) หรือพิจารณาจำหน่ายคำร้องขอที่ได้จดทะเบียนไว้แล้วตาม (2) (a)

ตาม (3) เมื่อลูกหนี้ภาษีได้รับหนังสือบอกกล่าวให้ชำระหนี้ ลูกหนี้ภาษีอาจยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้พิจารณาจำหน่ายหนี้ดังกล่าวออกไปจากที่ได้รับจดทะเบียนไว้ และหากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรก็ให้จำหน่ายหนี้ภาษีตามคำร้องขอที่ได้จดทะเบียนไว้แล้วออกไปได้ตาม (4)

(5) เมื่อมีการจำหน่ายคำร้องในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรทำความตกลงกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอเพื่อจำหน่ายคำร้องขอออกตาม (2) (a) หรือกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรให้จำหน่ายคำร้องขอตาม (4) ลูกหนี้ภาษีมียกเลิกหนี้ภาษีที่ถูกบังคับชำระไปแล้ว มาใช้เป็นเครดิตภาษีเท่ากับจำนวนที่ได้มีการจำหน่ายคำร้องขอออกไป (Part IIB.) (หรือก็คือ ได้เครดิตภาษีเต็มจำนวนเท่ากับหนี้ภาษีที่จ่ายไปทั้งหมด

---

subsection (4), the debtor is entitled to a credit for the purposes of Part IIB equal to the sum of:

(a) the amount (as reduced by any previous application of subsection (6));

and

(b) any \* general interest charge for which the debtor is liable as a result of the foreign revenue claim.

Note: How the credit is applied is set out in Part IIB.

(6) If the Commissioner reduces the amount to be recovered from a debtor under a \* foreign revenue claim under paragraph (2)(b), the debtor is entitled to a credit for the purposes of Part IIB equal to the amount of the reduction.

Note: How the credit is applied is set out in Part IIB.

ซึ่งวิธีการใช้เครดิตภาษีจะเป็นอย่างไรนั้น มาตรา 263-35 กำหนดให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Part IIB.<sup>31</sup>

อีกกรณีหนึ่งก็คือ แม้จะไม่มีคำร้องขอ แต่หากมีการลดจำนวนหนี้ที่เรียกชำระมาจากรัฐต่างประเทศลง ตามวรรค (6) กำหนดให้ลูกหนี้ภาษีมีสิทธินำจำนวนหนี้ภาษีที่ถูkBงคับชำระไปแล้ว มาใช้เป็นเครดิตภาษีเท่ากับจำนวนที่ได้ลดจำนวนหนี้ภาษีตามคำร้องขอลง (หรือก็คือ ได้เครดิตภาษีในส่วนที่จ่ายเกินไปนั่นเอง)

#### 7. มาตรา 263-40 การจ่ายเงินกลับไปยังรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ

มาตรา 269-40<sup>32</sup> เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจ่ายเงินที่ได้จากการบังคับชำระหนี้ภาษีกลับไปยังรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ โดยกำหนดให้

---

<sup>31</sup> เกี่ยวกับการใช้เครดิตภาษีที่ได้มาจากการช่วยบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศคู่สัญญา ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี (Tax Administration Act 1953) Part IIB--Running balance accounts, application of payments and credits, and related matters / Division 1—Preliminary / มาตรา 8AAZA (Definitions) โดยกำหนดให้เครดิตภาษีตามกฎหมายนี้หมายความว่าความรวมถึงจำนวนเงินที่อธิบดีกรมสรรพากรได้รับเนื่องจากการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรให้กับรัฐต่างประเทศตามมาตรา 263-10 (credit includes: (b) an amount received by the Commissioner in respect of a taxpayer as a result of the Commissioner having made a claim that is similar in nature to a foreign revenue claim (as defined in section 263-10 in Schedule 1).)

#### <sup>32</sup> 263- 40 Payment to competent authority

(1) The Commissioner must, if the Commissioner recovers all or part of an amount to be recovered from a debtor under a registered \* foreign revenue claim, pay that amount to the competent authority concerned or to another entity on behalf of that competent authority.

(2) The Commissioner may also pay to the competent authority all or part of an amount that the Commissioner has received and that is attributable to \* general interest charge in relation to the claim.

(1) หากอธิบดีกรมสรรพากรดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีได้เต็มตามจำนวนที่ระบุไว้ในคำร้องขอ หรือได้เพียงบางส่วน ให้ดำเนินการส่งเงินดังกล่าวให้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอหรือจ่ายแก่หน่วยงานอื่นเพื่อประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอนั้น

(2) การจ่ายเงินตามข้อ (1) ต้องจ่ายจำนวนเงินที่ได้รับไว้ทั้งหมด รวมถึงจำนวนเงินเพิ่มที่เรียกเก็บได้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอด้วย

(3) การจ่ายเงินตามข้อ (1) ย่อมรวมถึงจำนวนเงินใดๆ ที่เกิดเนื่องจากการบังคับชำระหนี้ภาษีตามที่ได้รับการร้องขอมาด้วย ได้แก่ ดอกเบี้ยตามคำพิพากษา ค่าใช้จ่ายซึ่งสามารถเรียกเก็บได้ในระหว่างการดำเนินกระบวนการพิจารณาตามกฎหมาย หรือค่าใช้จ่ายใดๆ ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอได้จ่ายให้แก่หน่วยงานทางภาษีของประเทศออสเตรเลียเพื่อให้ดำเนินการบังคับหนี้ภาษีดังกล่าวด้วย

### 1.3.2 สรุปขั้นตอนกระบวนการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศของประเทศออสเตรเลีย

สำหรับกระบวนการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ สามารถสรุปได้ว่า เริ่มต้นจากการยื่นคำร้องขอของรัฐคู่สัญญาก่อน โดยคำร้องต้องทำตามหลักเกณฑ์ที่ตกลงกันไว้ โดยเป็นการร้องขอให้บังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา โดยไม่คำนึงว่าเจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ต้องรับผิดชอบจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหรือประเทศนิวซีแลนด์หรือไม่) หรือเป็นการร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีเอากับทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ คำร้องขอดังกล่าวต้องส่งให้อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ซึ่งจะเป็นผู้พิจารณาว่าคำร้องดังกล่าวเข้าหลักเกณฑ์ที่

(3) The Commissioner may also pay to the competent authority all or part of an amount that the Commissioner has received and that is attributable to any of the following in relation to the claim:

(a) judgment interest;

(b) costs that:

(i) have been recovered in the course of legal proceedings; and

(ii) represent an amount that has previously been paid by the competent authority to the Commonwealth in relation to the recovery of the claim

จะให้ความช่วยเหลือตามอนุสัญญา ที่ทำไว้ต่อกันหรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขแล้ว คำร้องขอดังกล่าว จะถูกขึ้นทะเบียน (Register) ไว้ และถือว่าเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายของออสเตรเลียซึ่งหน่วยงาน ภาษีมีหน้าที่บังคับจัดเก็บ เมื่อถูกหนี้ชนิดนี้แล้ว เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้โดยใช้ ช่องทางตามกฎหมายออสเตรเลียที่เกี่ยวกับการบังคับคดีภาษี (Tax Administration Act 1953) และสามารถคิดดอกเบี้ย (General Interest) จากหนี้จำนวนดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตามอธิบดีกรม สรรพากรมีอำนาจทำความเข้าใจความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอเพื่อการ แก้ไขจำนวนหนี้ภาษีตามคำร้องขอ ลดจำนวนหนี้ภาษี หรือจำหน่ายหนี้ภาษีตามคำร้องขอก็ได้ และเมื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีต่างประเทศในประเทศออสเตรเลียได้ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรต้องส่งเงินที่ได้จากการบังคับคดีกลับไปให้ประเทศผู้ร้องขอทั้งหมด

### 1.3.3 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลีย

จากกระบวนการของประเทศออสเตรเลียดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่ามีความประเด็นที่น่าสนใจ ดังต่อไปนี้

(1) กระบวนการของประเทศออสเตรเลียให้อธิบดีกรมสรรพากรด้านภาษีอากร (Commissioner) เป็นผู้กลั่นกรองขั้นหนึ่งก่อนที่จะยอมรับดำเนินการตามคำร้องขอของรัฐ ต่างประเทศหรือไม่ กล่าวคือ ให้เป็นผู้ตรวจสอบในเบื้องต้นขั้นหนึ่งก่อนว่าคำร้องขอดังกล่าว เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสนธิสัญญาระหว่างประเทศออสเตรเลียและประเทศนิวซีแลนด์ หรือไม่ (นอกเหนือจากการตรวจสอบแบบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 263-15) เพราะเงื่อนไขสำคัญที่ จะทำให้รัฐคู่สัญญามีอำนาจร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีของตนเท่ากับทรัพย์สินในต่างแดนก็คือ หนี้ภาษี ดังกล่าวต้องสามารถดำเนินการบังคับได้แล้วตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ (หากเป็นการขอให้ใช้ วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีก็ต้องปรากฏว่ารัฐผู้ขอสามารถใช้วิธีการชั่วคราวในกรณีที่ร้องขอ ได้) และต้องปรากฏว่าหนี้ภาษีดังกล่าวต้องไม่ขัดกับข้อกำหนดในวรรคแปดของข้อ 27 ของ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ การยื่นคำร้องขอต่ออธิบดี กรมสรรพากรจึงเป็นการตรวจสอบครั้งแรกก่อนจะรับดำเนินการบังคับคดีภาษีให้รัฐต่างประเทศ ต่อไป

(2) ประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการขึ้นทะเบียน (Register) คำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ ภาษีต่างประเทศ ผลของการขึ้นทะเบียนดังกล่าวมีผลให้หนี้ภาษีตามคำร้องขอเป็นหนี้ภาษีตาม กฎหมายของประเทศออสเตรเลีย และทำให้หน่วยงานทางภาษีของออสเตรเลียมีหน้าที่จะต้อง ดำเนินการบังคับคดีกับหนี้ภาษีนี้นี้ให้แล้วเสร็จ (มาตรา 263-30) ขั้นตอนนี้จึงสำคัญเพราะมีผล

เป็นกำหนดหน้าที่ให้หน่วยงานของประเทศออสเตรเลียต้องรีบดำเนินการบังคับคดีภาษีให้กับรัฐต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้การบังคับใช้ออรัลสัญญาเพื่อบังคับภาษีอากรค้างเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถบังคับใช้ได้จริง

(3) ประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการคิดเงินเพิ่มตามกฎหมายภายในของตน (General Interest) แทนการคิดเงินเพิ่ม (Interest) ตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ เหตุผลที่ผู้เขียนเห็นว่าไม่ใช่การคิดเงินเพิ่มตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ เพราะว่าการนี้ภาษีอากรค้างที่มีการขอความร่วมมือตามออรัลสัญญานี้เป็นหนี้ที่ค้างชำระมาแล้ว ซึ่งหมายความว่ายอดรวมของหนี้ที่มีการร้องขอมาย่อมจะรวมจำนวนเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นในรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอมาแล้วด้วย โดยให้ถือว่าจำนวนรวมของหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้ซึ่งต้องบังคับในประเทศออสเตรเลียทั้งหมด (ซึ่งเป็นยอดหนี้ที่แน่นอนแล้ว) ต่อเมื่อลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระภายในกำหนดเวลาที่เจ้าหน้าที่ภาษีในประเทศออสเตรเลียกำหนดอีก หนี้ดังกล่าวจึงจะเริ่มคิดเงินเพิ่มต่อไป แต่ในคราวนี้จะคิดตามที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลียกำหนดไว้ (มาตรา 263-30)

(4) ระบบการตรวจสอบภายหลังจากการยื่นคำร้องขอ จะเห็นได้ว่าภายหลังจากที่มีการยื่นคำร้องขอแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจทำความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอเพื่อการแก้ไขจำนวนหนี้ภาษีตามคำร้องขอ ลดจำนวนหนี้ภาษี หรือจำหน่ายหนี้ภาษีตามคำร้องขอก็ได้ อาจจะเป็นเนื่องจากภายหลังจากที่มีการยื่นคำร้องขอแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่ามิชอบพ้องเกี่ยวกับคำร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีภายหลัง ในข้อนี้จึงเห็นได้ชัดว่าเป็นการร่างกฎหมายภายในเพื่ออนุวัติให้เป็นไปตามวรรค 7 ของข้อ 27 ร่างออรัลสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ นอกจากนี้ยังกำหนดวิธีการเยียวยาความเสียหายของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นเนื่องจากการบังคับคดีภาษีที่เกิดขึ้นไปแล้ว ต่อมา มีการลดจำนวนหนี้ภาษีหรือจำหน่ายคำร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีออกไป โดยให้ผู้เสียภาษีที่ถูกบังคับชำระหนี้ดังกล่าวมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเท่าๆ กับจำนวนที่ถูกบังคับชำระหนี้ภาษีเกินไป นอกจากนี้ยังวางหลักประสิทธิของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอีกประการหนึ่งก็คือ การให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีที่ได้รับคำบอกกล่าวให้ชำระหนี้สามารถยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้พิจารณาทบทวนเกี่ยวกับคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีต่างประเทศดังกล่าวได้ (มาตรา 263-35) (อนึ่ง ในจุดนี้มีข้อสังเกตว่ากรณีที่มีการบังคับหนี้ภาษีอากรต่างประเทศเกินกว่าจำนวนหนี้ที่แท้จริงดังกล่าว ประเทศคู่สัญญาผู้ร้องขอย่อมจะได้รับจำนวนเงินเพียงเท่าที่คำร้องขอถูกต้องเท่านั้น ตามข้อ 263-40 เงินส่วนที่บังคับเกินไปย่อมตกอยู่กับประเทศออสเตรเลีย ดังนั้น

มาตรา 263-35 จึงให้ผู้เสียภาษีที่ถูkBงคับชำระหนี้เกินไปนำจำนวนเงินดังกล่าวมาใช้เป็นเครดิตภาษีตามกฎหมายออสเตรเลียต่อไป)

(5) การจำหน่ายเงินที่บงคับคดีได้กลับไปยังรัฐผู้ถูกร้องขอ กฎหมายของประเทศออสเตรเลียกำหนดให้จ่ายเงินคืนกลับไปเต็มจำนวนทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็จำนวนหนี้เงินที่บงคับคดีได้ จำนวนเงินเพิ่ม ดอกเบี้ยตามคำพิพากษา เงินค่าทดแทนค่าใช้จ่ายต่างๆ โดยไม่ได้กำหนดให้ประเทศออสเตรเลียสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินการบงคับคดีภาษีได้ การกำหนดเงื่อนไขในข้อนี้จึงสอดคล้องกับหลักการที่ OECD อธิบายไว้<sup>33</sup> กล่าวคือ หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติในกระบวนการบงคับคดีแล้วรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอจะไม่หักเป็นค่าใช้จ่ายจากจำนวนเงินที่ต้องส่งให้กับรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอได้ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวควมได้มีความหมายว่าประเทศออสเตรเลียจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการบงคับคดีเองทั้งหมด เมื่อนี้ภาษีอากรที่ดำเนินการบงคับชำระหนี้ถือเป็นหนี้ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียเอง ค่าใช้จ่ายในการบงคับคดีส่วนนี้จึงบงคับเอาจากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งถูกบงคับคดีภาษีได้

(6) กฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลีย (Tax Administration Act 1953) ไม่ได้อนุวัติเงื่อนไขที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศนิวซีแลนด์มาเป็นกฎหมายภายในอยู่หลายประการ กล่าวคือ ไม่ได้ตรากฎหมายที่บัญญัติให้การบงคับชำระหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศหรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบงคับคดีสำหรับหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศให้ต้องใช้กฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียเป็นหลัก อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณามาตรา 263-30 แล้วจะทำให้เห็นได้ว่าหากเป็นหนี้ภาษีที่ผ่านการตรวจพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งได้ขึ้นทะเบียนไว้แล้ว หนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศดังกล่าวถือเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลีย และหน่วยงานทางภาษีของออสเตรเลียมีหน้าที่จะต้องดำเนินการบงคับคดีกับหนี้ภาษีนั้นให้แล้วเสร็จ จึงเท่ากับว่าหน่วยงานทางภาษีของประเทศออสเตรเลียต้องบงคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวโดยอาศัยกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียนั่นเอง ดังนั้น แม้จะมีได้บัญญัติไว้ แต่ผลของการบัญญัติมาตรา 263-30 ก็มีผลให้ต้องใช้กฎหมายของประเทศออสเตรเลียในการบงคับหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศนั่นเอง ส่วนการใช้วิธีการชั่วคราว มาตรา 263-10 กำหนดให้คำร้องขอเกี่ยวกับหนี้ภาษีต่างประเทศ (Foreign Claim) ในส่วนที่เกี่ยวกับการใช้วิธีการชั่วคราว สามารถ

<sup>33</sup> OECD, "OECD Committee on Fiscal Affairs, Article 27 and Commentary of The Model Tax Convention on Income and on Capita.l"

<[www.un.org/esa/ffd/tax/Art27\\_MutualAssistance.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Art27_MutualAssistance.pdf)>, p. 20, 10 June 2009

ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ โดยมีได้บัญญัติว่าขั้นตอนการดำเนินการจะเป็นอย่างไรต่อไป แต่ในข้อนี้สามารถอาศัยหลักกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยของรัฐที่ว่ารัฐอธิปไตยย่อมไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจอธิปไตยของรัฐอื่น มาตีความได้ว่าประเทศออสเตรเลียย่อมต้องใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามที่ได้มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของตนเท่านั้น เพราะประเทศออสเตรเลียไม่จำเป็นต้องนำกฎหมายของประเทศอื่นมาปรับใช้ในประเทศของตน เนื่องจากเป็นการละเมิดอำนาจอธิปไตยของประเทศในด้านนิติบัญญัตินั่นเอง

อย่างไรก็ตาม กฎหมายของประเทศออสเตรเลียไม่ได้อนุวัติเอาบทบัญญัติที่เกี่ยวกับกำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิของหนี้ภาษีอากรต่างประเทศตามที่บัญญัติไว้ในวรรคห้าของข้อ 27 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับนิวซีแลนด์มาใช้ เมื่อพิจารณาประกอบกับผลของบทบัญญัติมาตรา 263-30 ที่มีผลให้ต้องใช้กฎหมายของประเทศออสเตรเลียในการบังคับหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศนั้น อาจทำให้เกิดความสับสนได้ว่าในกรณีเช่นนี้หนี้ภาษีอากรต่างประเทศที่บังคับโดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 263-30 นี้จะใช้กำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิตามกฎหมายภายในของออสเตรเลียได้หรือไม่ (กล่าวคือ ใช้บุริมสิทธิและกำหนดเวลาในการบังคับคดีของหนี้ภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียโดยแท้ได้หรือไม่) ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953) ที่กำหนดให้ข้อตกลงระหว่างประเทศทางภาษีอากรมีผลอยู่เหนือกฎหมายภายใน ซึ่งทำให้กำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิของหนี้ภาษีอากรต่างประเทศที่ขอบังคับในประเทศออสเตรเลียไม่เท่ากับกำหนดเวลาในการบังคับคดีและบุริมสิทธิของหนี้ภาษีตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ดังที่วรรคแปดของข้อ 27 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับนิวซีแลนด์กำหนดไว้ การบังคับคดีภาษีแทนจึงใช้หลักเกณฑ์ตามที่กล่าวไว้เช่นเดิม คือ ใช้กำหนดเวลาในการบังคับคดีตามกฎหมายของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายร้องขอและถือเป็นเพียงหนี้สามัญที่ไม่มีบุริมสิทธิเท่านั้น

ส่วนวรรคเจ็ดของข้อ 27 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับนิวซีแลนด์ที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับหนี้ภาษีในรัฐต่างประเทศนั้น กฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียก็ไม่ได้กำหนดบทบัญญัติที่อนุวัติข้อตกลงดังกล่าวไว้ในประเด็นนี้จึงน่าจะใช้หลักการตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศฯ (International Tax Agreements Act 1953) เช่นเดียวกัน คือ ข้อตกลงระหว่างประเทศทางภาษีอากรมีผลอยู่เหนือกฎหมายภายใน เป็นผลให้การโต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผลหรือจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ร้องขอ ต้องกระทำต่อหน่วยงานหรือองค์กรตุลาการของรัฐ

ผู้ร้องขอเท่านั้น ส่วนกรณีที่เป็นกรณีโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับคดีซึ่งดำเนินการโดยหน่วยงานของประเทศออสเตรเลียโดยแท้ เห็นได้ชัดว่าต้องโต้แย้งต่อหน่วยงานที่ออกคำสั่งนั่นเอง หรือโต้แย้งต่อองค์การตุลาการของออสเตรเลีย ทั้งนี้ตามที่กฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลีย กำหนดไว้

กล่าวโดยสรุปแล้ว ประเทศออสเตรเลียได้อนุมัติเอาข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากร ค้างมาปรับใช้ในกฎหมายภาษีหลายประการ บางข้อก็มีได้ตกลงไว้ในกฎหมายภายใน แต่กระบวนการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศออสเตรเลียกับนิวซีแลนด์ก็สามารถ ดำเนินการได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ที่ได้มีการอนุมัติเป็นกฎหมายภายในแล้ว ในกรณีที่มีได้อนุมัติ เป็นกฎหมายภายในก็สามารถใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953) มาตีความเพื่อให้ข้อตกลงตามอนุสัญญา ภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบังคับหนี้ภาษีของรัฐต่างประเทศสามารถมาใช้เสมือนกฎหมาย ภายในได้ ซึ่งจะทำให้กระบวนการบังคับคดีภาษีระหว่างประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ สามารถดำเนินการได้ตามที่ตกลงกันได้

## 2. ประเทศสหรัฐอเมริกา

### 2.1 ข้อความเบื้องต้น

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ได้ทำข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อการ บังคับภาษีอากรค้างไว้กับหลายๆ ประเทศ โดยข้อตกลงดังกล่าวถูกรวมอยู่เป็นข้อหนึ่งใน อนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศคู่สัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้แก่ ได้แก่ ประเทศกรีซ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเบลเยียม ประเทศแคนาดา ประเทศเดนมาร์ก ประเทศอียิปต์ ประเทศ ฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศแอฟริกาใต้ ประเทศสวีเดน และสหราชอาณาจักร รวมทั้งหมด 13 ประเทศ<sup>34</sup> ประเทศสหรัฐอเมริกานี้จัดได้ว่าเป็นประเทศ แรกๆ ที่เริ่มทำความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างขึ้น โดยเริ่มตกลงกับ ประเทศเดนมาร์กตั้งแต่วันที่ 1948 ซึ่งเรียกว่า “การให้ความช่วยเหลือในทางบริหาร” (Article 18

<sup>34</sup> สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html>

Mutual Assistance)<sup>35</sup> มีเนื้อหาเป็นการสร้างพันธะให้รัฐคู่สัญญาที่มีหน้าที่ต้องบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งร้องขอมา ทำนองเดียวกับที่ประเทศออสเตรเลียทำข้อตกลงไว้เพียงแต่การให้ความช่วยเหลือจะอยู่ในบังคับของเงื่อนไขที่แตกต่างกันไปซึ่งจะได้กล่าวรายละเอียดในภายหลัง

หลังจากนั้นประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างตลอดมาจนถึงฉบับล่าสุดที่ทำกับประเทศแคนาดา ในปี 2006 พัฒนาการที่ยาวนานในการทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างของประเทศสหรัฐอเมริกาทำให้ข้อตกลงที่อยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับมีรูปแบบที่หลากหลายและแตกต่างกันอย่างมาก ทำให้ผลการปรับใช้ตามอนุสัญญาฯ แต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน

ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้จะกล่าวถึงรูปแบบของความตกลงฯ ที่ประเทศสหรัฐอเมริกายึดเป็นแบบล่าสุดในการเจรจากับนานาประเทศ หรือก็คือ แบบที่กำหนดไว้ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา (United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006)<sup>36</sup> ซึ่งจะเรียกโดยย่อว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกา หรือ “US Model” หลังจากนั้นจะได้ยกตัวอย่างของความตกลงฯ ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้ทำในอดีตว่าความตกลงฯ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับนั้นมีหลักการและผลลัพธ์ในการทำงานที่แตกต่างกันอย่างไร

## 2.2 ความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างของประเทศสหรัฐอเมริกาตามแบบ US Model

ความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ถูกกำหนดใน US Model ข้อที่ 26 โดยกำหนดรวมกับวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร โดยในส่วนของ การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารจะอยู่ในวรรคที่หนึ่งถึงวรรคที่หก ส่วนข้อตกลงเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรต่างจะอยู่ในวรรคที่เจ็ดเท่านั้น ส่วนวรรคที่แปดถึงวรรคที่เก้าเกี่ยวกับการกำหนดขั้นตอนการดำเนินการในรายละเอียด การอธิบายจะเริ่มจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารก่อน หนึ่ง มีข้อสังเกตว่าการที่บทบัญญัติข้อที่ 26 รวมทั้งสองเรื่องเข้าไว้ด้วยกันย่อมแสดงถึงจุดประสงค์ที่จะใช้มาตรการทั้งสองในลักษณะต่อเนื่องกัน

<sup>35</sup> สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/denmark.pdf> วันที่ 3 มีนาคม 2553

<sup>36</sup> สืบค้นจาก <http://apps.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf> วันที่ 3 มีนาคม

## 2.2.1 การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (Exchange of Information)

ข้อที่ 26 การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารและการให้ความช่วยเหลือในทางบริหาร  
(Article 26 Exchange of Information and Administrative Assistance)

“1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอาจแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามบทบัญญัติในอนุสัญญาฉบับนี้ หรือเพื่อการดำเนินการตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีทุกชนิดที่เรียกเก็บโดยรัฐคู่สัญญา ตราบเท่าที่ภาษีดังกล่าวไม่ขัดหรือแย้งต่ออนุสัญญาฉบับนี้ รวมทั้งข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน จัดเก็บ บังคับชำระหนี้ ดำเนินคดีตามกฎหมาย หรือการตัดสินใจการอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีเช่นว่านั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารนี้ไม่ถูกจำกัดโดยข้อที่ 1 (ขอบเขตทั่วไป) หรือข้อที่ 2 (ขอบเขตด้านภาษี)”<sup>37</sup>

วรรคที่หนึ่งกำหนดให้รัฐคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีหน้าที่ต้องจัดหาข้อมูลข่าวสารให้กัน และกัน ข้อมูลข่าวสารเช่นว่านี้ก็คือนข้อมูลข่าวสารใดๆ ก็ตามที่มีความจำเป็นต่อการดำเนินการตามบทบัญญัติใดๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือตามกฎหมายภายในของแต่ละฝ่าย ซึ่งหมายความว่า ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับภาษีที่ร้องขอได้ตามข้อนี้มีความหมายกว้างกว่า “ขอบเขตด้านภาษี” ที่กำหนดไว้ในข้อที่ 2 (Article 2 Taxes Covered) ตัวอย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาอาจจะร้องขอข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามภาษีมรดกและภาษีการให้ (Estate and Gift Taxes)

---

<sup>37</sup> 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as may be relevant for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes of every kind imposed by a Contracting State to the extent that the taxation thereunder is not contrary to the Convention, including information relating to the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, such taxes. The exchange of information is not restricted by paragraph 1 of Article 1 (General Scope) or Article 2 (Taxes Covered).

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ได้ แม้ภาษีดังกล่าวจะไม่ได้อยู่ในบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ตาม

ถึงแม้ว่ารัฐคู่สัญญาไม่มีสิทธิขอข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามอนุสัญญาหรือตามกฎหมายภายในอย่างหนึ่งอย่างใดก็ได้ อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวกับกฎหมายภายในนี้จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าการจัดเก็บภาษี (ที่ร้องขอข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บตามกฎหมายภายในนี้) จะต้องไม่ขัดหรือแย้งกับกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ตามที่ข้อ 26 วรรคหนึ่งกำหนดไว้ ส่วนข้อมูลข่าวสารดังกล่าวจะไม่เป็นประโยชน์หรือไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามข้อบทที่กำหนดไว้ในอนุสัญญานี้ก็ไม่ใช่เป็นเงื่อนไขสำคัญต่อไป โดยในคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>38</sup> ได้ยกตัวอย่างว่า บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาทำธุรกรรมกับบริษัทที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อนผ่านทางบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามซึ่งทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศคู่สัญญาต่างไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (รวมทั้งข้อตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารด้วย) เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามกฎหมายภายในทั้งของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศคู่สัญญา เช่น การพิจารณาว่ามีการใช้วิธีกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) หรือไม่ ทั้งสองประเทศอาจใช้วิธีการที่กำหนดไว้ในข้อ 26 นี้เพื่อหาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่บริษัทของทั้งสองประเทศตกลงกันผ่านประเทศที่สามได้โดยการเปรียบเทียบราคาของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาคงกับบริษัทในประเทศที่สามและราคาของบริษัทในประเทศที่สามตกลงกับบริษัทในประเทศคู่สัญญา เป็นต้น

นอกจากนี้ วรรคที่หนึ่งยังกำหนดให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารไม่อยู่ในบังคับข้อที่หนึ่ง ขอบเขตทั่วไป (General Scope) ด้วย ซึ่งหมายความว่ารัฐคู่สัญญาสามารถจะร้องขอข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศคู่สัญญา และสถานประกอบการดังกล่าวทำธุรกรรมกับวิสาหกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่นนี้ประเทศอเมริกาสามารถร้องขอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรรวมทั้งบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามดังกล่าวได้ ถึงแม้ว่าบุคคลนั้นจะไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อนก็ตาม<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Internal Revenue Service, "United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006," <<http://apps.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>>, p. 86, 10 March 2010

<sup>39</sup> Ibid , p. 87

ประเทศสหรัฐอเมริกาเองก็มีบทกฎหมายภายในที่สามารถปรับใช้การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ได้ โดยกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา (US Code) ในบรรพที่ 26 กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษากฎหมายมาตราที่ 7602 การตรวจสอบหนังสือและพยานหลักฐาน<sup>40</sup> ซึ่งให้อำนาจกรมสรรพากร (Internal Revenue Service - IRS) ในการตรวจสอบหนังสือ เอกสาร หรือข้อมูลใดๆ ก็ตามที่อาจเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน โดยศาลฎีกาได้เคยตีความคำว่า “อาจเกี่ยวข้อง” (may be relevant) ที่กำหนดในมาตรา 7602 นี้ในคดี United States v. Arthur Young & Co.,<sup>41</sup> ว่า คำว่า “อาจเกี่ยวข้อง” นี้ แสดงถึงเจตนาของรัฐสภาที่ให้การสรรพากรของสหรัฐอเมริกาสามารถตรวจสอบหลักฐานใดๆ ก็ตามที่อาจมีความเกี่ยวข้องกับการสอบสวนที่ดำเนินการอยู่ โดยไม่ต้องพิจารณาถึงการเป็นหลักฐานที่รับฟังได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อที่ 26 จะใช้ถ้อยคำว่า “เกี่ยวข้อง” เหมือนกัน แต่ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ไม่สามารถนำการตีความอย่างกว้างดังกล่าวมาใช้บังคับได้ เพราะข้อมูลข่าวสารที่อาจจะร้องขอได้ต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือตามกฎหมายภายในโดยตรงเท่านั้น ตัวอย่างเช่น รัฐคู่สัญญายอมไม่สามารถมีคำขอให้ประเทศสหรัฐอเมริกาส่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากในธนาคารที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอเมริกามีทั้งหมดได้ หรือแม้จะเป็นการร้องขอเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากทั้งหมดในธนาคารใดธนาคารหนึ่งก็ตาม<sup>42</sup>

“2. ข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่ได้รับตามบทบัญญัติในส่วนนี้จะต้องถือว่าเป็นเรื่องไม่พึงเปิดเผยเช่นเดียวกับข้อมูลข่าวสารที่ได้รับตามบทกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา และอาจถูกเปิดเผยต่อบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์กรฝ่ายบริหาร) เพื่อประโยชน์ในการประเมินการจัดเก็บ การดำเนินการในเรื่องการบังคับคดีหรือการฟ้องคดี การตัดสินการอุทธรณ์ ที่เกี่ยวกับภาษีดังที่กล่าวมาแล้ว หรือเพื่อการตรวจสอบการดำเนินการตามขั้นตอนข้างต้น บุคคลหรือ

---

<sup>40</sup> Title 26 Internal Revenue Code Section 7602 Examination of Books and Witnesses

<sup>41</sup> United States v. Arthur Young & Co., 465 U.S. 805, 814 (1984)

<sup>42</sup> Internal Revenue Service, *supra* note 38, pp. 86-87

เจ้าหน้าที่นั้นอาจใช้ข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ที่ระบุไว้เท่านั้น และอาจมีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารในการพิจารณาคดีของศาลรวมทั้งในคำพิพากษาได้”<sup>43</sup>

วรรคที่สองบัญญัติขึ้นเพื่อรับรองว่าข้อมูลข่าวสารใดๆ ก็ตามที่ถูกเปิดเผยออกไปรัฐผู้ มีคำร้องขอจะต้องถูกเก็บรักษาเป็นความลับตามกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาความลับของข้อมูล ข่าวสารในรัฐดังกล่าวด้วย แต่มีข้อยกเว้นว่าอาจเปิดเผยต่อบุคคล องค์กรของรัฐ หรือศาลได้ เฉพาะเพื่อกระบวนการที่กำหนดไว้เท่านั้นคือ การประเมิน การจัดเก็บ การดำเนินการในเรื่องการ บังคับคดีหรือการฟ้องคดี การตัดสินการอุทธรณ์ มีประเด็นที่น่าสนใจประการหนึ่งคือการเปิดเผย ข้อมูลข่าวสารเพื่อการตรวจสอบกระบวนการที่ได้ดำเนินการมาแล้ว ข้อความดังกล่าวมีความหมายว่าอย่างไร ในคำอธิบาย US Model (2006 US Model Technical Explanation) ได้ ยกตัวอย่างว่าข้อมูลข่าวสารซึ่งได้รับมาจากกระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร ตามข้อ 26 นี้ อาจเปิดเผยต่อองค์กรที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับนิติบัญญัติ (Legislative Bodies) ได้ด้วย ได้แก่ Tax Writing Committee of Congress หรือ Government Accountability Office เพื่อให้องค์กร ดังกล่าวสามารถตรวจสอบระบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้อย่างใกล้ชิด (Overseeing the administration of U.S. tax laws) นอกจากนี้ข้อมูลข่าวสารดังกล่าวอาจถูกเปิดเผยในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลหรือในคำพิพากษาของศาลได้<sup>44</sup>

“3. ไม่ว่าในกรณีใดๆ บทบัญญัติในส่วนนี้ไม่เป็นการบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้อง ดำเนินการดังต่อไปนี้

ก) ใช้วิธีการทางบริหารซึ่งขัดกับกฎหมายหรือธรรมเนียมปฏิบัติของรัฐคู่สัญญา

---

<sup>43</sup> 2. Any information received under this Article by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment, collection, or administration of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes referred to above, or the oversight of such functions. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

<sup>44</sup> Internal Revenue Service, *supra* note 38, p. 87

ข) ให้ข้อมูลข่าวสารซึ่งรัฐคู่สัญญาไม่สามารถเรียกร้องได้ตามกฎหมายภายในของตน หรือด้วยการใช้วิธีการทางบริหารในกรณีปกติ

ค) ให้ข้อมูลข่าวสารใดซึ่งมีผลเป็นการเปิดเผยความลับทางการค้า ความลับทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม กระบวนการทางการค้า หรือความลับที่เกิดจากการประกอบวิชาชีพ หรือข้อมูลข่าวสารซึ่งหากมีการเปิดเผยจะมีผลเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยในสังคม”

วรรคที่สามเป็นกำหนดข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือ โดยกำหนดให้รัฐคู่สัญญาไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำร้องขอให้ส่งข้อมูลข่าวสารใดๆ หากการดำเนินการนั้นจะขัดกับกฎหมายหรือธรรมเนียมปฏิบัติในทางบริหารของรัฐคู่สัญญา หรือข้อมูลข่าวสารดังกล่าวเป็นข้อมูลซึ่งตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ไม่ร้องขอไม่เปิดช่องให้รัฐดังกล่าวจัดหามาได้ หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความลับด้านต่างๆ ที่ระบุไว้ อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าวรรคนี้จะกำหนดให้รัฐผู้ได้รับคำร้องขอให้ส่งข้อมูลข่าวสารไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม แต่รัฐดังกล่าวอาจพิจารณาให้ข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องได้เท่าที่ไม่เป็นการขัดต่อกฎหมายภายในของตน<sup>45</sup>

“4. เมื่อรัฐคู่สัญญาร้องขอข้อมูลข่าวสารตามบทบัญญัติในส่วนนี้แล้ว รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งต้องใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลข่าวสาร (ตามกฎหมายของตน) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลข่าวสารที่อีกรัฐหนึ่งร้องขอมา ถึงแม้ว่ารัฐคู่สัญญาผู้ดำเนินการจะไม่ต้องการข้อมูลข่าวสารดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ของตนเองก็ตาม ความผูกพันที่จะต้องดำเนินการในส่วนนี้อยู่ในบังคับของข้อจำกัด

---

<sup>45</sup> 3.In no case shall the provisions of the preceding paragraphs be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information that is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information that would disclose any trade, business, industrial, commercial, or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

ตามวรรคสามที่กล่าวมาแล้ว แต่ไม่ว่าในกรณีใดๆ ข้อจำกัดข้างต้นไม่เป็นการให้สิทธิรัฐคู่สัญญาที่จะปฏิเสธไม่ให้ข้อมูลข่าวสารด้วยเหตุผลที่ว่าตนไม่มีส่วนได้เสียในข้อมูลข่าวสารนั้น”<sup>46</sup>

วรรคที่สี่เป็นการกำหนดมิให้รัฐคู่สัญญาปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือในการสนับสนุนข้อมูลข่าวสารโดยการอ้างว่าประเทศตนไม่มีส่วนได้เสีย (Tax Interest) ในเรื่องดังกล่าว โดยกำหนดให้เมื่อรัฐคู่สัญญาได้รับคำร้องขอแล้วจะต้องใช้วิธีการตามกฎหมายของตนเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลข่าวสารที่อีกรัฐหนึ่งร้องขอมา ถึงแม้ว่ารัฐคู่สัญญาผู้ดำเนินการจะไม่ต้องการขอสนเทศดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ของตนเองก็ตาม มีข้อสังเกตว่าวิธีการเช่นนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับมาตรา 263 – 30 พระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี (Tax Administration Act 1953) ของประเทศออสเตรเลียที่กำหนดให้คำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนรัฐคู่สัญญาถือว่าเป็นหนี้ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย (A pecuniary liability to the Commonwealth) ซึ่งจะต้องบังคับเอาจากลูกหนี้โดยเร็ว มีข้อสังเกตว่าการกำหนดเงื่อนไขในวรรคนี้มีที่มาจากวรรคสาม (a) กล่าวคือ หากไม่มีเงื่อนไขวรรคที่สี่นี้ ผู้เสียภาษีซึ่งต้องถูกบังคับเอาข้อมูลข่าวสารอาจกล่าวอ้างได้ว่ารัฐซึ่งได้รับคำร้องขอไม่ได้ต้องการข้อมูลข่าวสารเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีของตนเอง (For its own tax purposes) ซึ่งจะทำให้การร้องขอข้อมูลรายนี้เป็นการใช้วิธีการทางบริหารที่ขัดต่อธรรมเนียมปฏิบัติของรัฐดังกล่าว ซึ่งจะทำให้กระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างรัฐไม่ประสบความสำเร็จ นอกจากนี้ข้อความในวรรคที่สี่ยังแสดงให้เห็นว่าข้อมูลข่าวสารที่จะแลกเปลี่ยนกันนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นข้อมูลที่รัฐคู่สัญญามีครอบครองเอาไว้แล้วเท่านั้น แต่รวมถึงข้อมูลที่รัฐผู้ถูกร้องขอจะต้องขวนขวายหามาเพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งด้วย

---

<sup>46</sup> 4.If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitation be construed to permit a Contracting State to decline to supply information because it has no domestic interest in such information.)

“5. ไม่ว่าในกรณีใด บทบัญญัติในวรรคสามไม่เป็นการให้สิทธิรัฐคู่สัญญาที่จะปฏิเสธไม่ให้ความช่วยเหลือในการสนับสนุนข้อมูลข่าวสารด้วยการอ้างเหตุผลว่าข้อมูลข่าวสารดังกล่าวอยู่ในความครอบครองของธนาคาร สถาบันการเงิน ตัวแทน บุคคลผู้อยู่ในฐานะกระทำการแทน หรือผู้รักษาผลประโยชน์ หรือเนื่องจากข้อมูลข่าวสารดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ในกรรมสิทธิ์ของบุคคล”<sup>47</sup>

วรรคที่ห้ากำหนดให้รัฐคู่สัญญาไม่อาจอ้างกฎหมายคุ้มครองความลับของสถาบันการเงิน ธนาคาร มาปฏิเสธไม่ให้ข้อมูลข่าวสารตามที่อีกรัฐหนึ่งร้องขอมาได้ รวมทั้งในกรณีที่ข้อมูลข่าวสารอยู่ในความครอบครองของผู้รักษาผลประโยชน์ ตัวแทน ผู้มีอำนาจจัดการแทน รัฐคู่สัญญาก็มีหน้าที่ต้องจัดหาข้อมูลข่าวสารเช่นกัน วรรคที่สี่นี้เป็นบทบัญญัติที่มีผลบังคับเหนือ (Override) ความในวรรคสามอีกทีหนึ่ง ทำให้รัฐผู้ถูกร้องขอไม่อาจอ้างกฎหมายภายในมาเพื่อปฏิเสธไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงได้

“6. หากมีการร้องขอเป็นพิเศษโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญา เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจจัดให้ซึ่งข้อมูลข่าวสารตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในรูปแบบของคำเบิกความของพยาน สำเนาเอกสารที่มีการรับรองว่ามีความถูกต้องตรงกับต้นฉบับ (รวมทั้งหนังสือ เอกสาร รายงาน บันทึก บัญชี หรือเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอื่นๆ)”<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> 5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information requested by the other Contracting State because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

<sup>48</sup> 6. If specifically requested by the competent authority of a Contracting State, the competent authority of the other Contracting State shall provide information under this Article in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of unedited original documents (including books, papers, statements, records, accounts, and writings).

วรรคที่หกเป็นการกำหนดรูปแบบของข้อมูลข่าวสารจะมีการจัดให้ตามข้อที่ 26 นี้ว่า สามารถให้ในรูปแบบใดได้บ้าง การกำหนดรูปแบบของข้อมูลข่าวสารตามวรรคนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ข้อมูลที่รัฐหนึ่งจัดหาให้สามารถอ้างอิงใช้เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลของรัฐผู้มีคำร้องขอได้

### 2.2.2 ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Administrative Assistance)

“7. รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐจะต้องพยายามบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเป็นการประกันว่าการยกเว้นหรือการลดอัตราภาษีใดๆ ที่ได้ให้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้จะไม่ถูกใช้โดยบุคคลผู้ไม่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว รัฐคู่สัญญาซึ่งดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีที่กล่าวมาจะต้องนำส่งจำนวนเงินที่เรียกเก็บได้ทั้งหมดให้กับรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง บทบัญญัติในวรรคนี้ไม่เป็นการบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้องดำเนินที่ขัดต่อระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตย หรือการดำเนินการที่ขัดต่อความมั่นคง หรือนโยบายแห่งรัฐ”<sup>49</sup>

วรรคที่เจ็ดนี้เป็นการกำหนดให้รัฐคู่สัญญามีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนี้ภาษีของอีกรัฐหนึ่ง เพื่อเป็นประกันว่าผลประโยชน์ใดๆ ตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้จะถูกใช้โดยบุคคลผู้มีสิทธิเท่านั้น ข้อพิจารณาประการแรกก็คือ ข้อตกลงนี้ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาอาจร้องขอให้ประเทศคู่สัญญาบังคับชำระหนี้ภาษีของของตนเข้ากับทรัพย์สินของลูกหนี้ที่มีอยู่ในรัฐคู่สัญญาได้ และในขณะเดียวกัน หากประเทศคู่สัญญาร้องขอมา ประเทศสหรัฐอเมริกาก็มีหน้าที่ต้องบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐคู่สัญญาดังกล่าวเช่นกัน ทำนองเดียวกับที่อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศออสเตรเลียกำหนดไว้ และข้อพิจารณาประการที่สองก็คือ เงื่อนไข

---

<sup>49</sup> 7. Each of the Contracting States shall endeavor to collect on behalf of the other Contracting State such amounts as may be necessary to ensure that relief granted by the Convention from taxation imposed by that other State does not inure to the benefit of persons not entitled thereto. This paragraph shall not impose upon either of the Contracting States the obligation to carry out administrative measures that would be contrary to its sovereignty, security, or public policy.

การให้ความร่วมมือดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่ไม่มีสิทธิ

เนื่องจากโดยหลักการแล้ว สิทธิประโยชน์ใดๆ ก็ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องให้แก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น<sup>50</sup> อย่างไรก็ตาม อาจเกิดสถานการณ์ที่มีบุคคลแอบอ้างเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเพื่อหวังผลประโยชน์จากการลดหรือยกเว้นภาษีซ้อนตามอนุสัญญา หรือที่เรียกว่า การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ได้ สถานการณ์ดังกล่าวก็คือ การที่ผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (ซึ่งก็คือ ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา<sup>51</sup> ในรัฐคู่สัญญา) ไม่ว่าจะจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตามได้ใช้วิธีการใดๆ ในการแฝงตัวเป็น “ผู้รับประโยชน์” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเหล่านั้น ทำให้ตนได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีจากการเข้าไปลงทุนในประเทศเป้าหมาย วิธีในการแฝงตัวดังกล่าวสามารถทำได้หลายรูปแบบ หนึ่งในวิธีการที่แพร่หลายวิธีการหนึ่งก็คือ Stepping Stone Method หรือ Conduit Finance Company ซึ่งทำโดยบริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่นเข้าจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (Intermediary company) ขึ้นในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศเป้าหมาย (ที่จะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ต่อไป) เพื่อใช้การเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน” ในรัฐคู่สัญญาเพื่อเข้าถึงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศเป้าหมายมีกับประเทศที่ใช้เป็นฐานในการตั้งบริษัทตัวกลางนั้น หลังจากที่บริษัทตัวกลางนั้นเข้าไปประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว บริษัทฯ นั้นก็จะได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศเป้าหมาย หลังจากนั้น

---

<sup>50</sup> ข้อที่ 1 ขอบเขตทั่วไป ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบสหรัฐอเมริกากำหนดให้ออนุสัญญาภาษีซ้อนจะใช้กับบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น (Article 1 : This Convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Convention.) ซึ่งมีความชัดเจนอยู่ในตัวว่าสิทธิประโยชน์ใดๆ ก็ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ก็ย่อมจะใช้ได้แต่เฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกัน

<sup>51</sup> เงื่อนไขที่จะถือเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน” ในประเทศคู่สัญญานั้น ข้อที่ 4 ของ US Model กำหนดเหมือนกับข้อ 4 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กล่าวคือ หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถาน ก่อตั้ง สถานจัดการใหญ่หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ไม่รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นด้วย

บริษัทตัวกลาง ก็จะมีทางเลือกจ่ายเงินนี้ (รูปแบบที่ง่ายที่สุดคือการจ่ายเงินปันผล) ให้กับบริษัทแม่ของตนโดยปลอดภาระภาษีหรือมีภาระภาษีตกติดมาเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ทั้งนี้ มีข้อพึงระวังก็คือประเทศที่ใช้เป็นฐานในการจัดตั้งบริษัทตัวกลางนั้นต้องมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ มิฉะนั้นแล้วการจ่ายเงินปันผลกลับมาให้บริษัทแม่ก็จะถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราปกติ อันไม่เป็นการประหยัดภาษีแต่อย่างใด<sup>52</sup>

การแอบอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยผู้ไม่มีสิทธิดังกล่าวทำให้เกิดความเสียหายแก่รัฐแหล่งเงินได้และรัฐที่ถูกจัดตั้งบริษัทตัวกลางตามตัวอย่างข้างต้น เพราะในที่สุดแล้วทั้งสองรัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย เพื่อป้องกันเหตุการณ์ดังกล่าว วรรณคดีเจ็ดของ US Model จึงกำหนดให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ที่จะระวังรักษาผลประโยชน์ให้แก่กันด้วยการบังคับจัดเก็บเพื่อประโยชน์ให้กับอีกรัฐหนึ่ง ในกรณีที่น่าปรากฏว่ามีการอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของทั้งสองประเทศ ซึ่งเป็นเหตุให้ประเทศคู่สัญญาซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้เสียหาย ตัวอย่างเช่น หากผู้จ่ายเงินปันผลจากประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับแบบฟอร์ม W-8BEN จากผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าว ผู้จ่ายเงินปันผลสามารถจะหักภาษี ณ ที่จ่ายได้เพียง 15% เท่านั้น (เงินปันผลดังกล่าวได้รับการลดหย่อนภาษี) อย่างไรก็ตาม หากผู้รับเงินได้แท้จริงแล้วกระทำการในฐานะตัวแทน (Nominee) ของผู้รับผลประโยชน์แท้จริงซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม รัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่สามารถหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราเต็มจำนวน โดยถือว่าไม่มีการลดหย่อนภาษีเลยเพื่อเก็บภาษีส่วนที่ยังขาดอยู่ และนำเงินจำนวนดังกล่าวส่งกลับคืนมายังประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>53</sup> จากตัวอย่างนี้ทำให้ได้ข้อสังเกตว่า สำหรับวิธีการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบนั้นอาจทำได้หลายวิธี<sup>54</sup> แต่การแก้ไขหลังจากที่เกิด

<sup>52</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ใน พินิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2550), น.87 - 113

<sup>53</sup> Internal Revenue Service, *supra note* 38, p. 89

<sup>54</sup> มาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมี 4 วิธีการ มีอยู่สามวิธีการที่กำหนดไว้ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา (Us Model) คือ การตรวจสอบความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา (Concept of Residents) ตามข้อ 4 การตรวจสอบความเป็นผู้รับผลประโยชน์แท้จริง (Beneficial Owner Concept) ตามข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ข้อจำกัดการรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา (Limitation on Benefit Clauses) ตามข้อ 22 ส่วนวิธีการที่ 4 คือ การใช้กฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti

Treaty Shopping นี้สามารถทำได้ด้วยวิธีการเดียวเท่านั้น คือ การร้องขอความร่วมมือจากรัฐคู่สัญญาเพื่อให้รัฐดังกล่าวดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีส่วนที่ขาดหายไปจากการอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ เพราะในความเป็นจริงแล้ว หากเกิดปัญหาตามตัวอย่างข้างต้น ผู้ได้รับเงินปันผลย่อมไม่มีทรัพย์สินใดๆ เหลืออยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะดำเนินการบังคับคดีได้ ซึ่งก็คือปัญหาที่ว่าทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้อยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีของประเทศสหรัฐอเมริกาดังที่เคยกล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หากไม่ใช้วิธีการร้องขอความร่วมมือจากรัฐคู่สัญญา ประเทศสหรัฐอเมริกาย่อมไม่มีวิธีใดๆ ที่จะได้รับชดเชย (recover) หนี้ภาษีส่วนที่ขาดไปได้

อย่างไรก็ตาม การให้ความช่วยเหลือในการบังคับจัดเก็บภาษีตามวรรคนี้ยังคงมีข้อจำกัดเหมือนกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร คือ รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องให้ความช่วยเหลือโดยการใช้มาตรการทางบริหารที่ขัดต่อวิธีการในการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายของตน หรือการใช้มาตรการที่ขัดต่อระบอบประชาธิปไตย ความมั่นคงหรือนโยบายแห่งรัฐ

### 2.2.3 วิธีการตกลงเพื่อความร่วมมืออื่นๆ

“8. รัฐคู่สัญญาซึ่งถูกร้องขออาจอนุญาตให้ผู้แทนของรัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นฝ่ายร้องขอเข้ามาในรัฐซึ่งถูกร้องขอเพื่อการสัมภาษณ์บุคคล ตรวจสอบหนังสือหรือบันทึกใดๆ โดยได้รับความยินยอมจากบุคคลผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบนั้น”<sup>55</sup>

Avoidance Rules) ซึ่งเป็นการใช้กฎหมายของประเทศแหล่งเงินได้ที่ถูกกล่าวอ้างสิทธิประโยชน์จากการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบนั้น มาพิจารณาว่าการขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมีการจัดโครงสร้างของผู้รับประโยชน์ในลักษณะที่ถือได้ว่าเป็น Treaty Shopping หรือไม่ ดังเช่นการใช้วิธีการ Stepping Stone Method ที่ได้กล่าวมาแล้ว หากมีลักษณะดังกล่าวก็สามารถที่จะปฏิเสธการขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ โดยถือว่าการรวมที่มีการจัดทำขึ้นเพื่อเลี่ยงการเก็บภาษี

<sup>55</sup> 8. The requested State shall allow representatives of the requesting State to enter the requested State to interview individuals and examine books and records with the consent of the persons subject to examination.

วรรคที่แปดกำหนดให้รัฐคู่สัญญาซึ่งถูกร้องขออาจอนุญาตให้ผู้แทนของรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเข้ามาในรัฐตนเพื่อการสัมภาษณ์บุคคล ตรวจสอบหนังสือหรือบันทึกใดๆ โดยได้รับความยินยอมจากบุคคลผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบนั้น ข้อความในวรรคนี้แสดงว่าหากมีการร้องขอแล้ว รัฐผู้ร้องขออาจเข้ามามีส่วนร่วมในการสืบหาข้อมูลข่าวสารในอีกรัฐหนึ่งได้ อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่ารัฐส่วนใหญ่อาจไม่นำความในวรรคนี้ไปใช้ เพราะไม่ว่ารัฐใดที่ต้องการสงวนอำนาจอธิปไตยของตนไว้ การยินยอมให้เจ้าหน้าที่ของรัฐต่างประเทศเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตรวจสอบและสืบหาข้อมูลข่าวสารในรัฐของตนอาจพิจารณาได้ว่าเป็นการเข้ามาก้าวล่วงอำนาจบริหารของอีกรัฐหนึ่ง นอกจากนี้ยังอาจเป็นการขัดต่อกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ เช่น กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับอำนาจในการสอบสวนหรือกฎหมายที่คุ้มครองข้อมูลข่าวสารหรือสิทธิของบุคคล ซึ่งหากรัฐใดประสงค์จะนำความในข้อนี้มาตกลงก็มีความจำเป็นต้องแก้ไขกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับเนื้อหาที่บัญญัติไว้ดังกล่าว

“9. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอาจทำข้อตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดวิธีการปรับใช้บทบัญญัติในส่วนนี้ รวมทั้งทำข้อตกลงที่กำหนดระดับการให้ความช่วยเหลือของแต่ละรัฐด้วย อย่างไรก็ตาม การไม่ได้ทำข้อตกลงข้างต้นไม่เป็นเหตุให้รัฐคู่สัญญาที่มีอำนาจงดเว้นไม่ต้องทำตามหน้าที่ซึ่งกำหนดไว้ในบทบัญญัติข้อนี้”<sup>56</sup>

ส่วนวรรคที่เก้าเป็นการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาทั้งสองอาจทำข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติการตามข้อที่ 26 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ทำนองเดียวกับข้อที่ 25 วิธีการดำเนินการ (Article 25 Mutual Agreement Procedure)) เป็นต้นว่า อาจกำหนดให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารต้องทำเป็นปกติตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ (Timetables) หรือกำหนดให้ดำเนินการเป็นกรณีๆ ไป (Specific Case) วิธีการนี้อาจนำไปใช้กับข้อมูลข่าวสารที่จะแลกเปลี่ยนได้ทุกรูปแบบ

---

<sup>56</sup> 9. The competent authorities of the Contracting States may develop an agreement upon the mode of application of this Article, including agreement to ensure comparable levels of assistance to each of the Contracting States, but in no case will the lack of such agreement relieve a Contracting State of its obligations under this Article.

## 2.3 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเดนมาร์ก

นอกจากรูปแบบที่กำหนดไว้ใน US Model แล้ว ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำกับประเทศต่างๆ นั้น ก็มีการกำหนดข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศในรูปแบบที่แตกต่างกันไปด้วย ผลที่ตามมาคือทำให้ขอบเขตการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศเปลี่ยนแปลงไปจากที่กำหนดไว้ใน US Model และขอบเขตการบังคับภาษีอากรค้างโดยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับก็จะไม่เท่ากัน ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างข้อตกลงที่ประเทศสหรัฐฯ ได้ทำความตกลงไว้กับประเทศอื่นๆ ซึ่งมีความแตกต่างกัน เพื่อแสดงให้เห็นว่ารูปแบบที่แตกต่างกันนั้น<sup>57</sup> ส่งผลเกี่ยวกับกระบวนการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศอย่างไรบ้าง โดยจะขอก้าวเริ่มจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเดนมาร์ก (ฉบับล่าสุด ปี 2006)<sup>58</sup> เป็นอันดับแรก เนื่องจากผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นอนุสัญญาที่ประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดรายละเอียดของข้อตกลงเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศไว้ละเอียดที่สุด

---

<sup>57</sup> นอกจากรูปแบบการเขียนข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศจะแตกต่างกันแล้ว ชื่อเรียกข้อตกลงฯ ก็มีส่วนในการสร้างความสับสนด้วย กล่าวคือ บางครั้งใช้ชื่อเดียวกันแต่ไม่ได้หมายความว่ารูปแบบการเขียนจะเหมือนกัน เช่น ข้อที่ 28 อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศฝรั่งเศสเรียกว่า “Assistance in Tax Collection” ข้อที่ 29 อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศอียิปต์ มีชื่อเรียกเดียวกัน แต่เนื้อหากลับไม่เหมือนที่เขียนไว้ในข้อที่ 28 ดังกล่าว ในทางตรงกันข้าม ข้อที่ 26 อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศเยอรมัน เรียกว่า “Administrative Assistance” แต่กลับมีเนื้อหาเหมือนข้อที่ 28 อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศฝรั่งเศส ดังนั้น ถ้าฟังแต่ชื่อเรียกเพียงอย่างเดียวจึงไม่สามารถบ่งบอกถึงลักษณะของข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศในอนุสัญญาฯ แต่ละฉบับได้ ดังจะได้กล่าวต่อไป

<sup>58</sup> สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/denmarkprot06.pdf> วันที่ 3 มีนาคม

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเดนมาร์ก

ข้อที่ 27 การให้ความช่วยเหลือทางบริหาร  
(Article 27 Administrative Assistance)

“1. รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการบังคับจัดเก็บภาษีซึ่งอยู่ในบังคับตามข้อ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) แห่งอนุสัญญานี้ (รวมทั้งเงินเพิ่ม ค่าใช้จ่าย และหนี้ผูกพันใดๆ อันเกิดจากภาษี รวมทั้งเบี้ยปรับใดๆ ทางแพ่ง ซึ่งจะเรียกต่อไปในข้อที่ 27 นี้ว่า หนี้ภาษีอากรค้าง”<sup>59</sup>

บทบัญญัติในข้อที่ 26 วรรคหนึ่ง นี้คล้ายกับข้อที่ 18 (Mutual Assistance) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกาและเดนมาร์ก ฉบับแรกที่ทำขึ้นในปี ค.ศ. 1948 อย่างมาก ความแตกต่างของอนุสัญญาทั้งสองฉบับแสดงถึงวิธีการร่วมมือทางบริหารที่เปลี่ยนแปลงไป ทำนองเดียวกับที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดามีการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงที่เกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน<sup>60</sup>

วรรคที่หนึ่งของข้อที่ 26 นี้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองมีหน้าที่ต้องช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีของอีกฝ่ายหนึ่ง รวมทั้งหนี้ผูกพันอื่นๆ ที่เกี่ยวกับหนี้ภาษีด้วย

---

<sup>59</sup> 1. The Contracting States undertake to lend assistance to each other in the collection of taxes referred to in Article 2 (Taxes Covered), together with interest, costs, additions to such taxes, and civil penalties, referred to in this Article as a “revenue claim.

<sup>60</sup> Internal Revenue Service, “Department of The Treasury Technical Explanation of The Convention between The Government of The United States of America and The Government of The Kingdom of Denmark for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income Signed at Washington, August 19, 1999,” <<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/dentech.pdf>>, p. 91, 10 March 2010

วรรคนี้จึงเป็นการกำหนดหน้าที่สำคัญของรัฐคู่สัญญาทำนองเดียวกับที่วรรคหนึ่งของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD กำหนดไว้ และเป็นการจำกัดขอบเขตการให้ความช่วยเหลือไว้ด้วย กล่าวคือ จำกัดให้หนี้ภาษีที่อยู่ในบังคับให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งต้องบังคับชำระแทนให้คือหนี้ที่เกิดจากภาษีตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) และหนี้อุปกรณ์อันเกิดขึ้นตามกฎหมายจากหนี้ดังกล่าวเท่านั้น (กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือจำกัดอยู่ที่นิยามคำว่า “หนี้ภาษีอากรค้าง” (Revenue Claim) เท่านั้น)

“2. การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างรัฐนี้สามารถกระทำได้เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายร้องขอให้คำยืนยันว่าภายใต้บังคับแห่งกฎหมายของรัฐดังกล่าว หนี้ภาษีอากรค้างนั้นถูกกำหนดจำนวนไว้แน่นอนแล้ว อนึ่ง เพื่อความมุ่งหมายแห่งข้อนี้ คำว่า “ถูกกำหนดจำนวนไว้แน่นอนแล้ว” หมายความว่าหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวถึงกำหนดชำระโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ร้องขอมีอำนาจตามกฎหมายที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวได้ และผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรไม่มีสิทธิตามกฎหมาย ไม่ว่าจะทางบริหารหรือทางศาลที่จะยับยั้งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้”<sup>61</sup>

วรรคที่สองนี้เป็นการกำหนดเงื่อนไขว่าเมื่อใดจึงจะสามารถบังคับชำระหนี้แทนรัฐคู่สัญญาได้บ้าง เงื่อนไขคือหนี้ภาษีอากรดังกล่าวต้อง “ถูกกำหนดจำนวนไว้แน่นอนแล้ว” (Finally Determined) องค์ประกอบที่จะทำให้หนี้ภาษีอากรค้างถูกกำหนดจำนวนไว้แน่นอนแล้วก็คือ หนึ่ง ตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ หนี้ภาษีอากรดังกล่าวจะต้องสามารถบังคับชำระได้แล้ว และสอง ผู้เสียภาษีจะต้องไม่มีสิทธิใดๆ ตามกฎหมายที่จะปกป้องไม่ให้เกิดการบังคับชำระหนี้นั้น ไม่ว่าจะเป็ นสิทธิในชั้นฝ่ายบริหาร หรือสิทธิในชั้นศาลก็ตาม ผู้เขียนจึงเห็นว่าคำว่า “a revenue

---

<sup>61</sup> 2. An application for assistance in the collection of a revenue claim shall include a certification by the competent authority of the applicant State that, under the laws of that State, the revenue claim has been finally determined. For the purposes of this Article, a revenue claim is finally determined when the applicant State has the right under its internal law to collect the revenue claim and all administrative and judicial rights of the taxpayer to restrain collection in the applicant State have lapsed or been exhausted.

claim is finally determined” น่าจะมีความหมายทำนองเดียวกันกับหนี้ภาษีอากรที่มีการประเมินแล้ว ซึ่งเมื่อมีการประเมิน เท่ากับว่าหนี้้นั้นมีการกำหนดจำนวนที่แน่นอนทำให้สามารถเริ่มกระบวนการบังคับคดีได้ การกำหนดเงื่อนไขในวรรคที่สองนี้จึงเหมือนกับที่วรรคสามของข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD กำหนดไว้อย่างมาก เพียงแต่การใช้ถ้อยคำมีความแตกต่างกันไปเท่านั้น

“3. หนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ร้องขอซึ่งถูกกำหนดจำนวนแน่นอนแล้วอาจถูกยอมรับเพื่อการบังคับชำระหนี้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ถูกร้องขอก็ได้ และภายใต้บังคับแห่งวรรคที่เจ็ดในข้อที่ 26 นี้ หากได้รับการยอมรับ หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถูกบังคับจัดเก็บโดยรัฐผู้ถูกร้องขอตามกฎหมายของรัฐดังกล่าวที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษี เสมือนหนึ่งว่าเป็นหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งถูกกำหนดจำนวนแน่นอนแล้วของรัฐผู้ถูกร้องขอ<sup>62</sup>

วรรคที่สามกำหนดให้รัฐคู่สัญญาผู้ได้รับคำร้องขอมีดุลพินิจที่จะพิจารณาว่าจะรับดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือไม่ หากรับดำเนินการดังกล่าวแล้วรัฐดังกล่าวจะต้องใช้วิธีการบังคับชำระหนี้ตามกระบวนการทางกฎหมายของตนที่มีอยู่ เสมือนหนึ่งว่าหนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับแทนนั้นเป็นหนี้ภาษีอากรที่มีการกำหนดจำนวนแน่นอนแล้วภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ การให้ความช่วยเหลือตามวรรคนี้อยู่ภายใต้บังคับของวรรคที่เจ็ดซึ่งกำหนดว่าแม้หนี้ภาษีอากรบังคับแทนนี้จะถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นของรัฐผู้ถูกร้องขอเอง แต่หนี้ดังกล่าวก็ไม่ถือว่ามีบุริมสิทธิในลำดับชั้นเดียวกับหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอเอง สาระสำคัญในวรรคนี้คือการกำหนดให้กระบวนการบังคับหนี้ภาษีอากรของอีกรัฐหนึ่งต้องใช้กฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ นั้น ทำนองเดียวกับวรรคที่สามของข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตที่น่าสนใจก็คือ ตามแบบของสหรัฐฯ รัฐคู่สัญญาสามารถใช้ดุลพินิจใน

---

<sup>62</sup> 3. A revenue claim of the applicant State that has been finally determined may be accepted for collection by the competent authority of the requested State and, subject to the provisions of paragraph 7, if accepted shall be collected by the requested State as though such revenue claim were the requested State's own revenue claim finally determined in accordance with the laws applicable to the collection of the requested State's own taxes.

การเลือกที่จะปฏิเสธไม่บังคับชำระหนี้ให้อีกรัฐหนึ่งก็ได้ ในทางตรงกันข้าม ตามแบบของ OECD ไม่ได้ให้สิทธิรัฐคู่สัญญาที่จะเลือกได้แต่อย่างใด คงมีแต่สิทธิที่จะปฏิเสธได้ในกรณีที่การบังคับจัดเก็บภาษีที่ขอให้บังคับแทนนั้นขัดต่ออนุสัญญา ตามวรรคสองของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD หรือเข้ากรณีที่รัฐคู่สัญญาไม่ต้องให้ความช่วยเหลือตามวรรคแปดของข้อที่ 27

“4. ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างของรัฐต่างประเทศได้รับการยอมรับแล้ว

ก) ในประเทศสหรัฐอเมริกา หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถูกปฏิบัติโดยประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวกับหนี้ภาษีที่ถูกระเมินตามกฎหมายของสหรัฐฯ โดยบังคับเอากับผู้เสียภาษีในขณะเวลาที่มีการยอมรับหนี้ภาษีนั้น

ข) ในประเทศเดนมาร์ก หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถูกปฏิบัติโดยประเทศเดนมาร์กเช่นเดียวกับหนี้ภาษีที่ถูกระเมินตามกฎหมายของประเทศเดนมาร์ก โดยบังคับเอากับผู้เสียภาษีในขณะเวลาที่มีการยอมรับหนี้ภาษีนั้น<sup>63</sup>

วรรคที่สี่เป็นการกำหนดให้เมื่อประเทศสหรัฐฯ ได้รับคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนประเทศเดนมาร์กแล้ว หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถือว่าเป็นหนี้ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเอง ส่งผลให้การบังคับชำระหนี้ต้องดำเนินการตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ (ประเทศสหรัฐอเมริกา เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้แล้วในวรรคที่สาม) โดยหน่วยงานทางภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบต้องรับผิดชอบดำเนินการให้ มิฉะนั้นอาจมีความผิดฐานละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ได้ ทั้งนี้ เช่นเดียวกับที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลียกำหนดไว้ (มาตรา 263-30) ทำนองเดียวกัน หากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นฝ่ายร้องขอ ประเทศเดนมาร์กก็มีหน้าที่ดังกล่าวเช่นเดียวกัน

---

<sup>63</sup> 4. Where an application for collection of a revenue claim in respect of a taxpayer is accepted

a) by the United States, the revenue claim shall be treated by the United States as an assessment under United States laws against the taxpayer as of the time the application is received; and

b) by Denmark, the revenue claim shall be treated by Denmark as an assessment under Danish laws against the taxpayer as of the time the application is received.

“5. ไม่มีข้อความใดในบทบัญญัตินี้ที่อาจตีความเพื่อให้สิทธิในการอุทธรณ์หนี้ภาษีอากรค้างซึ่งถูกกำหนดจำนวนไว้แน่นอนแล้วต่อฝ่ายบริหารหรือฟ้องคดีต่อศาลในรัฐคู่สัญญา ผู้ถูกร้องขอเพื่อการเปลี่ยนแปลงแก้ไขนี้ดังกล่าว นอกจากนี้ หากในขณะเวลาที่รอการดำเนินการบังคับชำระหนี้แทน ถ้ารัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นฝ่ายร้องขอขึ้นไปซึ่งสิทธิตามกฎหมายภายในของตนที่จะบังคับชำระหนี้ดังกล่าวได้แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐดังกล่าวจะต้องแจ้งไปยังรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยเร็วเพื่อถอนคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทน”<sup>64</sup>

วรรคที่ห้านี้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าหนี้ภาษีที่ร้องขอให้อีกรัฐหนึ่งดำเนินการบังคับแทนนั้นไม่อาจมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารหรือศาลของรัฐดังกล่าวเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขความมีผลใดๆ ได้ หรือก็คือ เมื่อรัฐคู่สัญญายินยอมที่จะบังคับคดีแทนให้แล้ว ความมีผลตามกฎหมาย (Substantive Validity) ในหนี้ภาษีของอีกรัฐหนึ่งนั้นก็ไม้อาจถูกโต้แย้งในรัฐที่ดำเนินการแทนให้ได้<sup>65</sup> เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในวรรคนี้จึงเหมือนกับที่วรรคหกของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD กำหนดไว้ เนื่องจากหนี้ภาษีดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นตามกฎหมายภายในของรัฐเจ้าหนี้ ดังนั้นจึงไม่มีเหตุผลใดๆ ที่ควรให้มีการโต้แย้งเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงความมีผลแห่งหนี้ในรัฐอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ได้

---

<sup>64</sup> 5. Nothing in this Article shall be construed as creating or providing any rights of administrative or judicial review of the applicant State's finally determined revenue claim by the requested State, based on any such rights that may be available under the laws of either Contracting State. If, at any time pending execution of a request for assistance under this Article, the applicant State loses the right under its internal law to collect the revenue claim, the competent authority of the applicant State shall promptly withdraw the request for assistance in collection.

<sup>65</sup> Internal Revenue, *supra* note 60 , p. 92

“6.ภายใต้บังคับแห่งวรรคนี้ จำนวนเงินที่เรียกเก็บได้โดยรัฐผู้ถูกร้องตามบทบัญญัตินี้ จะต้องถูกส่งไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ร้องขอ เว้นแต่รัฐคู่สัญญาจะตกลงกันได้เป็นอย่างอื่น รัฐผู้ถูกร้องขอเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายตามธรรมดาซึ่งเกิดขึ้นในการบังคับชำระหนี้ ส่วนค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเป็นพิเศษนั้น รัฐผู้ร้องขอเป็นฝ่ายรับผิดชอบ”<sup>66</sup>

สาระสำคัญของวรรคที่หกคือการกำหนดให้รัฐคู่สัญญาผู้ดำเนินการบังคับคดีแทน ต้องส่งจำนวนเงินที่ได้จากการบังคับชำระหนี้ทั้งหมด (Entire amount) ให้กับรัฐผู้ร้องขอ การกำหนดหลักเกณฑ์เช่นว่านี้ดูเหมือนจะเป็นเรื่องธรรมดาเพราะจำนวนเงินที่ได้มาจากการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของอีกประเทศหนึ่ง จึงต้องส่งกลับทั้งจำนวนอยู่แล้ว แต่การกำหนดหลักเกณฑ์เช่นนี้ขึ้นก็เพื่อมิให้เป็นปัญหาว่ารัฐผู้ดำเนินการบังคับคดีแทนจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีจากจำนวนเงินดังกล่าวได้หรือไม่ เพราะตามปกติการบังคับคดีย่อมต้องเกิดค่าใช้จ่าย ในวรรคนี้จึงกำหนดเพิ่มเติมต่อไปว่ารัฐผู้ถูกร้องขอเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายตามธรรมดาซึ่งเกิดขึ้น ส่วนค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเป็นพิเศษนั้น รัฐผู้ร้องขอเป็นฝ่ายรับผิดชอบ อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายตามปกติหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษนั้น รัฐคู่สัญญาทั้งสองอาจทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement) อีกฉบับหนึ่งเพื่อกำหนดให้ชัดเจนลงไปก็ได้ หลักเกณฑ์การแบ่งความรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนี้จึงเหมือนกับที่ OECD ได้อธิบายไว้ ถึงแม้ว่าในข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD จะไม่ได้กำหนดไว้ก็ตาม

---

<sup>66</sup> “6.Subject to this paragraph, amounts collected by the requested State pursuant to this Article shall be forwarded to the competent authority of the applicant State. Unless the competent authorities of the Contracting States otherwise agree, the ordinary costs incurred in providing collection assistance shall be borne by the requested State and any extraordinary costs so incurred shall be borne by the applicant State.”

“7. หนี้ภาษีอากรค้างของรัฐคู่สัญญาซึ่งรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งดำเนินการบังคับชำระหนี้ให้ไม่อาจมีบุริมสิทธิตามกฎหมายใดๆ เหมือนหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐคู่สัญญาผู้รับดำเนินการ”<sup>67</sup>

แม้ว่าการบังคับคดีแทนจะใช้กฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ แต่พรรคที่เจ็ดก็ได้กำหนดให้หนี้ภาษีของรัฐผู้ร้องขอนั้นไม่มีบุริมสิทธิใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ ผลก็คือ หนี้นั้นเป็นเพียงหนี้สามัญตามธรรมดา ยกตัวอย่างเช่น หากมีการนำหนี้ภาษีของรัฐหนึ่งมาขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลายของอีกรัฐหนึ่ง (โดยใช้วิธีการตามข้อที่ 27 นี้) หนี้ภาษีดังกล่าวก็ถือว่าเป็นหนี้ของเจ้าหนี้ไม่มีประกัน ไม่อาจมีบุริมสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้รายอื่นได้<sup>68</sup>

“8. ตามบทบัญญัติแห่งข้อที่ 27 นี้ จะไม่มีการให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นของผู้เสียภาษีซึ่งสามารถแสดงให้เห็นได้ว่า

ก) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับช่วงเวลาการเกิดภาษีซึ่งผู้เสียภาษีเป็นพลเมืองของรัฐผู้ถูกร้องขอ

ข) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นหน่วยภาษี ได้แก่ บริษัท กองทุนหรือทรัสต์ หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับช่วงเวลาการเกิดภาษีซึ่งผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวได้รับสถานการณืเป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายซึ่งใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ถูกร้องขอ”<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> 7. A revenue claim of an applicant State accepted for collection shall not have in the requested State any priority accorded to the revenue claims of the requested State.

<sup>68</sup> Internal Revenue, *supra* note 60, p. 92

<sup>69</sup> 8. No assistance shall be provided under this Article for a revenue claim in respect of a taxpayer to the extent that the taxpayer can demonstrate that

a) where the taxpayer is an individual, the revenue claim relates to a taxable period in which the taxpayer was a citizen of the requested State, and

b) where the taxpayer is an entity that is a company, estate or trust, the revenue claim relates to a taxable period in which the taxpayer derived its status as such an entity from the laws in force in the requested State.

วรรคที่แปดกำหนดว่าจะไม่มีการให้ความช่วยเหลือใดๆ ตามข้อที่ 27 (กล่าวคือ ไม่มีการบังคับคดีแทนโดยรัฐคู่สัญญา) หากผู้ซึ่งอยู่ในบังคับของการบังคับคดีดังกล่าว (ผู้เสียภาษี) สามารถแสดงเงื่อนไขตามที่ปรากฏในมาตรานี้ได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถแสดงได้ว่าตนมีฐานะเป็นพลเมือง (Citizen) ของรัฐผู้ถูกร้องขอในระหว่างช่วงเวลาการจัดเก็บภาษี (Taxable Period) ที่หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวเกิดขึ้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นนิติบุคคล ได้แก่ บริษัท กองทุนหรือทรัสต์ ก็จะไม่มีการให้ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศเช่นกัน หากหน่วยภาษี (Tax Entity) ดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าได้รับสถานะดังกล่าวตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ ในระหว่างช่วงเวลาการจัดเก็บภาษี (Taxable Period) ที่หนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวเกิดขึ้นเช่นกัน<sup>70</sup>

ผลของการกำหนดเงื่อนไขการจำกัดการให้ความช่วยเหลือตามวรรคแปดนี้ส่งผลให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้ไม่สามารถร้องให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งดำเนินการบังคับคดีเอาที่ลูกหนี้ ซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ในบังคับของรัฐดังกล่าวได้ ซึ่งหมายความว่าในกรณีที่เจ้าหนี้จะร้องขอให้บังคับคดีแทนรัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้จึงสามารถร้องขอให้บังคับคดีได้เอากับทรัพย์สินของพลเมืองหรือหน่วยภาษีตามกฎหมายของรัฐตน (ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล) ซึ่งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น การตีกรอบเช่นนี้ดูเหมือนจะเป็นการจำกัดขอบเขตการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างรัฐคู่สัญญาอย่างมาก อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากถ้อยคำที่ใช้ในวรรคแปดนี้แล้วจะเห็นได้ว่าจุดเกาะเกี่ยวกับรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอจะต้องมั่นคงอย่างมาก กล่าวคือ ถึงขั้นเป็นพลเมืองหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของรัฐนั้นแล้ว การเป็นเพียงผู้มีถิ่นที่อยู่ (Residents) ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นไม่เพียงพอที่จะป้องกันการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศได้ (ซึ่งในทางอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วมักมีปัญหาเกี่ยวกับการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ซ้อนในทั้งสองรัฐอยู่เสมอ) ซึ่งหมายความว่าบุคคลผู้ย้ายถิ่นที่อยู่เป็นประจำ หรือบริษัทที่มีการลงทุนข้ามชาติ (ซึ่งเป็นสาเหตุให้มีทรัพย์สินอยู่ในต่างประเทศ) ในระหว่างรัฐคู่สัญญายังคงอยู่ในขอบเขตที่สามารถจะถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรข้ามประเทศได้

สาเหตุที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเดนมาร์กกำหนดข้อจำกัดเช่นนี้ไว้น่าจะเป็นเพราะว่าเพื่อปกป้องเจ้าหนี้ในประเทศ เนื่องจากผู้เสียภาษีซึ่งเป็นพลเมืองหรือเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภายในของประเทศใดน่าจะมีจุดเกาะเกี่ยวกับประเทศนั้นๆ ทั้งในด้านทรัพย์สินและหนี้สินอย่างมาก เพื่อให้เจ้าหนี้ต่างๆ ภายในประเทศ

<sup>70</sup> Internal Revenue, *supra* note 60, p. 93

ไม่ว่าเจ้าหน้าที่สามัญหรือเจ้าหน้าที่ภาษีก็สามารถใช้สิทธิฟ้องบังคับชำระหนี้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ถึงแม้ว่าจะมีผู้คัดค้านได้ว่าเจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศผู้ถูกร้องขอตั้งกล่าวว่าเป็นเจ้าหน้าที่ที่มีบุริมสิทธิสามารถบังคับชำระหนี้ได้ก่อนเจ้าหน้าที่อื่นๆ การเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่อากรต่างประเทศสามารถบังคับเอากับทรัพย์สินของพลเมืองหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอตั้งกล่าวจึงไม่น่าจะได้รับความกระทบ แต่หากพิจารณาในมุมมองของเจ้าหน้าที่สามัญจะเห็นได้ว่าเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ในรัฐต่างประเทศมีโอกาสเข้ามาร่วมเฉลี่ยทรัพย์สินที่ได้จากการบังคับคดี ซึ่งอาจทำให้เจ้าหน้าที่สามัญดังกล่าวไม่ได้รับความคุ้มครองเท่าที่ควรก็เป็นได้ และในอีกแง่มุมหนึ่งอาจพิจารณาได้ว่าบุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งมีการลงทุนข้ามประเทศน่าจะมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศเจ้าหน้าที่เพียงพอกับการชำระหนี้ภาษีได้ และเป็นการกดดันให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหน้าที่วางมาตรการใดๆ เพื่อป้องกันการนำทรัพย์สินหลบหนีออกไปนอกประเทศด้วย

มีข้อสังเกตประการหนึ่งที่น่าสนใจคือ ข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือตามวรรคแปดนี้จำกัดเฉพาะหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีที่ผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นบุคคลซึ่งอยู่ในบังคับตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอเท่านั้น ซึ่งหมายความว่าหากหนี้ภาษีเกิดขึ้นก่อนที่ผู้เสียภาษีจะมีฐานะดังกล่าว หรือเกิดขึ้นภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีสิ้นสถานะเช่นว่านั้นแล้ว รัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหน้าที่สามารถร้องขอให้บังคับคดีภาษีอากรข้ามประเทศได้

เมื่อพิจารณามาถึงจุดนี้แล้ว อาจเห็นได้ว่ายังมีปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่งซึ่งยังมิได้รับการแก้ไขคือ ปัญหาการเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) เพราะในปัญหาดังกล่าวผู้ทำการซื้ออนุสัญญาซึ่งได้ประโยชน์จากการลดหรือยกเว้นภาษีซ้อนอาจเป็นพลเมืองหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ ซึ่งหากตีความตามข้อ 27 วรรคแปดนี้จะเห็นได้ว่าไม่สามารถใช้ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อบังคับให้บุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษี (ที่ควรจะต้องเสียหากพิจารณาตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน) ให้กับประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศเจ้าหน้าที่) ซึ่งในประเด็นข้อที่ 27 วรรคที่เก้าได้กำหนดวิธีการแก้ปัญหาเอาไว้แล้ว ดังจะได้กล่าวต่อไป

“9. รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐจะต้องพยายามบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเป็นการประกันว่าการบรรเทาภาระภาษีใดๆ ที่ได้ให้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้จะไม่ถูกใช้โดยบุคคลผู้ไม่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว”<sup>71</sup>

วรรคที่เก้ากำหนดให้รัฐคู่สัญญาต่างมีหน้าที่ต้องระงับรักษาผลประโยชน์ซึ่งกันและกันหากมีการใช้วิธีการช้อปอนุสัญญา กล่าวคือ หากมีการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ เป็นเหตุให้รัฐแหล่งเงินได้เสียเปรียบ รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมีหน้าที่บังคับชำระหนี้ภาษี (ซึ่งตามปกติแล้วเป็นของรัฐแหล่งเงินได้) เอากับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนซึ่งเป็นฝ่ายได้ประโยชน์จากการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น และนำภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ส่งกลับไปยังรัฐแหล่งเงินได้ บทบัญญัติในวรรคนี้จึงมีลักษณะการทำงานเหมือนกับที่ระบุไว้ในวรรคที่เจ็ด ข้อที่ 26 การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารและการให้ความช่วยเหลือในทางบริหาร ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ US Model ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น และในขณะเดียวกันก็เป็นการกำหนดข้อยกเว้นของข้อจำกัดความช่วยเหลือตามวรรคเจ็ดดังกล่าวมาแล้ว ให้รัฐคู่สัญญาสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อประโยชน์ของอีกรัฐหนึ่งได้ แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็นพลเมืองหรือนิติบุคคลซึ่งอยู่ในบังคับตามกฎหมายภายในของตนเองก็ตาม (หรือก็คือ เป็นข้อยกเว้นของข้อยกเว้นอีกทีหนึ่ง) เพราะหากมองในแง่มุมมองของข้อความที่บัญญัติในวรรคแปดแล้ว จะเห็นได้ว่ามิใช่กรณีที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่เสียประโยชน์ (รัฐแหล่งเงินได้) จะร้องขอให้รัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่บังคับคดีเอากับผู้เสียภาษีที่ทำการช้อปอนุสัญญาโดยตรง ในทางตรงกันข้าม เป็นเรื่องที่รัฐถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องระงับรักษาผลประโยชน์ของรัฐแหล่งเงินได้ต่างหาก ซึ่งเมื่อความปรากฏว่ามีการช้อปอนุสัญญาเป็นเหตุให้รัฐแหล่งเงินได้ต้องเสียหายแล้ว (ซึ่งความอาจปรากฏด้วยวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) รัฐถิ่นที่อยู่ก็มีหน้าที่ต้องบังคับชำระหนี้เพื่อผลประโยชน์ของรัฐคู่สัญญา กรณีตามวรรคที่เก้านี้จึงมิใช่กรณีที่มิใช่คำร้องขอให้บังคับชำระหนี้เพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอตามที่เคยกล่าวมา และไม่อยู่ในบังคับของข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือที่กำหนดไว้ในวรรคที่แปดแต่อย่างใด

---

<sup>71</sup> 9. Each of the Contracting States shall endeavor to collect on behalf of the other Contracting State such amounts as may be necessary to ensure that relief granted by the Convention from taxation imposed by that other State does not inure to the benefit of persons not entitled thereto.

“10. ไม่มีข้อความใดๆ ในบทบัญญัตินี้ที่เป็นการตีความเพื่อให้รัฐคู่สัญญาต้องใช่วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยวิธีการทางบริหารในแนวทางที่แตกต่างจากวิธีการที่ใช้เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีของตน หรือใช้วิธีการที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย”<sup>72</sup>

วรรคที่สิบกำหนดว่ารัฐคู่สัญญาไม่มีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือตามที่บัญญัติไว้ในข้อที่ 27 นี้ หากการช่วยเหลือดังกล่าวต้องใช้วิธีการทางบริหารที่ขัดต่อวิธีการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ (หรือก็คือ ใช้วิธีการที่ขัดต่อกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอนั้นเอง) หรือการใช้วิธีการดังกล่าวจะขัดต่อความสงบเรียบร้อย การจำกัดการให้ความช่วยเหลือในวรรคที่สิบนี้จึงเหมือนกับข้อ 27 ของ OECD กำหนดไว้ในวรรคที่แปด (a) และ (b) ทุกประการ

“11. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอาจทำความตกลงร่วมกันเพื่อการบังคับใช้บทบัญญัติในข้อ 27 นี้ รวมทั้งทำข้อตกลงที่กำหนดระดับการให้ความช่วยเหลือของแต่ละรัฐด้วย”<sup>73</sup>

วรรคที่สิบเอ็ดเป็นวิธีการทำข้อตกลงเพื่อการบังคับใช้ข้อที่ 27 นี้ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาสามารถทำข้อตกลงหรือบันทึกความเข้าใจ (MoU – Memorandum of Understanding) ที่กำหนดวิธีการบังคับใช้ลงในรายละเอียดเพื่อความสะดวกในการปฏิบัติงานก็ได้

---

<sup>72</sup> 10. Nothing in this Article shall be construed as imposing on either Contracting State the obligation to carry out administrative measures of a different nature from those used in the collection of its own taxes or that would be contrary to its public policy (ordre public).

<sup>73</sup> 11. The competent authorities of the Contracting States shall agree upon the mode of application of this Article, including agreement to ensure comparable levels of assistance to each of the Contracting States.

“12. รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามคำร้องขอของรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

ก) หากรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอไม่ใช้ทุกวิธีการซึ่งอยู่ในเขตอำนาจอธิปไตยของตนในการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้น

ข) ในกรณีที่ภาระในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ซึ่งรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้รับ”<sup>74</sup>

ข้อความที่กำหนดไว้ในวรรคที่สิบสองนี้เป็นเงื่อนไขที่จำกัดการให้ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศ ทำนองเดียวกับที่กำหนดไว้ในวรรคที่แปดและวรรคที่สิบดังที่กล่าวมาแล้ว คือ รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามที่ถูกร้องขอมาก็ได้ หากรัฐผู้ร้องขอเองยังไม่ใช้ทุกการที่เป็นไปได้ภายในเขตอำนาจอธิปไตยของตนเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร และในกรณีที่ภาระในการจัดเก็บหนี้ภาษีตามที่ถูกร้องขอมามากเกินไปกว่าผลประโยชน์ที่อีกรัฐหนึ่งจะได้รับ เมื่อพิจารณาประกอบกับข้อจำกัดในวรรคแปดแล้วจะเห็นได้ว่าตรงกันกับที่กำหนดไว้ในข้อ 27 ของ OECD วรรคที่แปด ทุกประการ

#### 2.4. ความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ

จากที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.2 และหัวข้อที่ 2.3. แล้วจะเห็นได้ว่ารูปแบบการตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Assistance in Tax Collection) ของสหรัฐอเมริกาที่มีความแตกต่างกันอยู่ กล่าวคือ แบบที่กำหนดไว้ใน US Model ใช้เฉพาะกรณีบังคับหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างประเทศที่เกิดจาก Treaty Shopping เท่านั้น ไม่นำไปใช้กับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ในทางตรงกันข้าม

<sup>74</sup> 12. The requested State shall not be obliged to accede to the request of the applicant State:

a) if the applicant State has not pursued all appropriate collection action in its own jurisdiction; or

b) in those cases where the administrative burden for the requested State is disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State.

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเดนมาร์กไม่นำวิธีการดังกล่าวไปใช้ เพราะในอนุสัญญาฯ ดังกล่าวใช้บังคับกับหนี้ภาษีอากรทุกประเภท ไม่ว่าจะหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นจากการใช้วิธี Treaty Shopping หรือที่เกิดจากกฎหมายภายในของแต่ละประเทศก็ตาม ความแตกต่างในเรื่องขอบเขตการใช้บังคับนี้ถือได้ว่าเป็นประเด็นที่มีความสำคัญที่ทำให้สามารถแบ่งแยกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำความตกลงไว้กับประเทศอื่นๆ ต่อไป กล่าวคือ แม้ข้อตกลงเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้ำที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำไว้กับประเทศอื่นๆ จะมีวิธีเขียนที่แตกต่างกันไป แต่ขอบเขตการใช้บังคับก็แบ่งได้ 2 ประเภทเท่านั้น คือ (1) แบบที่มีความมุ่งหมายจะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่เกิดจากการใช้วิธี Treaty Shopping เท่านั้น และ (2) แบบที่มีความมุ่งหมายจะบังคับรวมไปถึงหนี้ภาษีอากรอันเกิดจากกฎหมายภายในประเทศด้วย ในหัวข้อนี้จะกล่าวโดยสรุปว่าอนุสัญญาฯ ฉบับใดมีขอบเขตบังคับแบบใดบ้าง และอนุสัญญาฯ ฉบับใดมีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้ำที่เป็นพิเศษเพิ่มขึ้น

(1) กลุ่มที่มีขอบเขตบังคับเฉพาะหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นจากการใช้วิธี Treaty Shopping

ได้แก่ ข้อตกลงที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับประเทศออสเตรเลีย (Article 25 Exchange of Information and Administrative Assistance) ประเทศเบลเยียม (Article 26 Assistance in Collection) ประเทศอียิปต์ (Article 29 Assistance in Collection) ประเทศเยอรมัน (Article 26 Exchange of Information and Administrative Assistance) ประเทศกรีซ (Article 19 Mutual Assistance) ประเทศญี่ปุ่น (Article 27) ประเทศเนเธอร์แลนด์ (Article 31 Assistance And Support in Collection) ประเทศแอฟริกาใต้ (Article 26 Exchange of Information and Administrative Assistance) ประเทศสวีเดน (Article 27 Administrative Assistance) และสหราชอาณาจักร (Article 27 Exchange of Information and Administrative Assistance)

ข้อสังเกตคือ ในข้อตกลงที่กำหนดไว้เพื่อการบังคับหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นจาก Treaty shopping นั้น จะใช้ข้อความที่เหมือนกันคือ “รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐจะต้องพยายามบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเป็นการประกันว่าการบรรเทาภาระภาษีใดๆ ที่ได้ให้ตาม

อนุสัญญาภาษีซ้อนนี้จะไม่ถูกใช้โดยบุคคลผู้ไม่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว”<sup>75</sup> หรือมิฉะนั้นก็จะมีข้อจำกัดว่า “การให้ความช่วยเหลือตามข้อนี้จะไม่ใช้บังคับกับพลเมือง นิติบุคคล หรือหน่วยภาษีใดๆ ของรัฐคู่สัญญา เว้นแต่กรณีจำเป็นที่ต้องทำให้การยกเว้นหรือการลดอัตราภาษีตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ไม่ถูกใช้โดยบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว”<sup>76</sup> ซึ่งมีความหมายเหมือนกันว่าการให้ความช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศนั้นจะใช้เฉพาะกรณีที่เกิดจาก Treaty Shopping เท่านั้น

(2) กลุ่มที่มีขอบเขตบังคับกับหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภายในและเกิดจากการใช้วิธี Treaty Shopping

ได้แก่ ข้อตกลงที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับประเทศเดนมาร์ก (Article 28 Administrative Assistance) และประเทศแคนาดา (Article 26 (A) Assistance in Collection)

---

<sup>75</sup> “Each of the Contracting States shall endeavor to collect on behalf of the other Contracting State such amounts as may be necessary to ensure that relief granted by the Convention from taxation imposed by that other State does not inure to the benefit of persons not entitled thereto” ข้อ 27 วรรคหนึ่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศญี่ปุ่น สืบค้นจาก <http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/conventionfinal.pdf> วันที่ 3 มีนาคม 2553

<sup>76</sup> “The assistance provided for in this Article shall not be accorded with respect to the citizens, companies, or other entities of the State to which the application is made, except as is necessary to insure that the exemption or reduced rate of tax granted under this Convention to such citizens, companies, or other entities shall not be enjoyed by persons not entitled to such benefits” ข้อ 27 วรรคสี่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสวีเดน สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/sweden.pdf> วันที่ 3 มีนาคม 2553

## 2.5 ข้อสังเกตเกี่ยวกับความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของ ประเทศสหรัฐอเมริกา กับแบบที่ OECD กำหนดไว้

(1) ทั้งแบบของ OECD และแบบของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างแก่กัน มีข้อแตกต่างอยู่ตรงที่ขอบเขตของหนี้ภาษีที่จะบังคับ กล่าวคือ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐฯ จะบังคับเฉพาะหนี้ที่เกิดจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น (Federal Income Tax) เพราะในข้อบทที่เกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้างของสหรัฐฯ จะเขียนไปในทำนองเดียวกันว่า “รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการบังคับจัดเก็บภาษีซึ่งอยู่ในบังคับตามข้อ 2 (ขอบเขตด้านภาษี) แห่งอนุสัญญานี้” ซึ่งขอบเขตด้านภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกาก็บังคับเฉพาะภาษีเงินได้เท่านั้น หรือแม้จะไม่ใช้ถ้อยคำดังกล่าว แต่การที่เขียนว่า “รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐจะต้องพยายามบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเป็นการประกันว่าการบรรเทาภาระภาษีใดๆ ที่ได้ให้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้...จะไม่ถูกใช้โดยบุคคลผู้ไม่มีสิทธิ” ก็มีความหมายทำนองเดียวกัน เพราะการบรรเทาภาระภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐฯ เป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้เท่านั้น หนี้ภาษีที่เกิดจากการใช้วิธี Treaty Shopping เพื่ออ้างเอาสิทธิประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว จึงเป็นหนี้ภาษีเงินได้ด้วย

ในทางตรงกันข้าม การบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศตามแบบของ OECD ไม่ได้จำกัดเฉพาะภาษีที่อยู่ในขอบเขตบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น แต่เปิดช่องให้บังคับเอากับหนี้ภาษีชนิดอื่นด้วย โดยการกำหนดว่า “...ความร่วมมือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยข้อบทที่ 1 และข้อบทที่ 2 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้...” ซึ่งมีความหมายว่ารัฐคู่สัญญาอาจจะตกลงการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศรวมถึงหนี้ภาษีชนิดใดบ้างก็ได้ แต่ส่วนที่ทั้งแบบของ OECD และของสหรัฐฯ เหมือนกันก็คือ หนี้ภาษีดังกล่าวรวมถึงเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีรวมทั้งสิ่งที่ถือว่าเป็นหนี้อุปกรณของหนี้ภาษีที่ค้างชำระ แต่ทั้งนี้การบังคับหนี้ดังกล่าวต้องไม่ใช่ค่าปรับทางอาญา (Criminal Fines) ทั้งนี้ น่าจะเพราะว่าการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างประเทศเป็นการดำเนินการแทนโดยรัฐคู่สัญญาเท่านั้น หากบังคับรวมถึงค่าปรับทางอาญาด้วย ผลจะกลายเป็นว่ายินยอมให้รัฐอื่นลงโทษทางอาญาแก่บุคคลในรัฐของตน ทั้งๆ ที่ความผิดทางอาญาไม่ได้เกิดขึ้นในรัฐนั้น ซึ่งโดยปกติแล้วหากความผิดอาญาได้เกิดขึ้นในรัฐใด รัฐนั้นๆ ย่อมไม่มีอำนาจหรือจุดเกาะเกี่ยวใดๆ ที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดในรัฐนั้นได้ ข้อยกเว้นในเรื่องทำนองนี้ ก็คือมีความร่วมมือระหว่างประเทศโดยประเทศที่มีอำนาจในการลงโทษร้องขอให้ประเทศอื่นดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งเอากับผู้กระทำผิด แต่การกระทำนั้นมักจะมีใช้การลงโทษ แต่เป็นการ

ร้องขอให้ดำเนินกระบวนการที่เกี่ยวกับคดีอาญา ดังเช่นที่ปรากฏในพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศในทางอาญา พ.ศ. 2535

(2) ทั้งแบบของ OECD และแบบของสหรัฐฯ ไม่มีความแตกต่างกันในเรื่องกำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ กล่าวคือ แบบของ OECD กำหนดให้รัฐคู่สัญญาสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแก่กันได้ เมื่อใดก็ตามที่รัฐเจ้าหนี้มีความสามารถในการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้น ตามกฎหมายภายในของตนได้แล้ว ไม่จำกัดว่าจะต้องมีคำพิพากษาถึงที่สุดของศาลแล้วหรือไม่ ส่วนตามแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้ดำเนินการดังกล่าวได้เมื่อนั้นภาษีอากรค้างมีการกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนแล้ว (Finally Determined) ซึ่งก็คือเมื่อรัฐสามารถบังคับชำระหนี้ได้โดยผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรไม่มีสิทธิใดๆ ไม่ว่าจะเป็สิทธิในชั้นบริหารหรือสิทธิในชั้นศาลที่จะปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้

ปัญหาที่ตามมาจากการใช้ระบบดังกล่าวก็คือ หากหนี้ภาษีอากรดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงไป กระบวนการบังคับชำระหนี้แทนโดยรัฐคู่สัญญาก็จะเปลี่ยนแปลงไปด้วย ประเทศที่นำแบบของ OECD ไปใช้จึงต้องกำหนดกลไกการแก้ปัญหาดังกล่าว เช่น ประเทศออสเตรเลียซึ่งดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนรัฐคู่สัญญา หากบังคับชำระหนี้ภาษีเกินไปเนื่องจากหนี้ภาษีมีการเปลี่ยนแปลงในรัฐคู่สัญญา ประเทศออสเตรเลียก็จะให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่บังคับเกินไป หรือมิฉะนั้นก็ต้องใช้อีกวิธีการหนึ่ง โดยกำหนดให้ต้องเป็นหนี้ภาษีที่ถึงที่สุดตามกฎหมายแล้ว จึงจะสามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาดำเนินการบังคับชำระหนี้ให้ได้ ไม่ว่าจะหนี้ภาษีอากรนั้นจะถึงที่สุดตามคำพิพากษาหรือโดยบทบัญญัติของกฎหมายก็ตาม เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีที่จะตามมา

(3) การบังคับชำระหนี้ระหว่างประเทศตามแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้กำหนดเรื่องการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี (Measures of Conservancy) ไว้ ตรงกันข้ามกับแบบของ OECD ที่กำหนดให้รัฐคู่สัญญาอาจใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีได้ หากหนี้ภาษีอากรค้างของอีกรัฐหนึ่งยังไม่สามารถบังคับคดีได้ทันที ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้เกิดการจำหน่ายทรัพย์สินหนี้ออกไปยังประเทศอื่นนั่นเอง สาเหตุที่ประเทศสหรัฐฯ ไม่ได้กำหนดเรื่องการใช้วิธีการชั่วคราว ไปด้วยน่าจะเป็นเพราะว่ามีกลไกที่ทำให้สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้ทันทีที่เป็นภาษีอากรค้างอย่างไรก็ตามวิธีการนี้น่าจะยังมีปัญหาอยู่ เพราะผู้ต้องรับผิดชอบภาษีซึ่งทราบว่าจะตนอาจจะถูกบังคับคดีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจจะจำหน่ายทรัพย์สินออกไปก่อนที่จะมีการยื่นคำขอให้บังคับชำระหนี้แทนก็ได้

(4) ทั้งแบบของ OECD และแบบของสหรัฐกำหนดให้เมื่อมีการยอมรับบังคับชำระหนี้ภาษีให้แล้ว หนี้ภาษีนั้นจะต้องถือว่าเป็นหนี้ตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ ผลของกระบวนการทำงานในส่วนนี้จึงเหมือนกันคือ รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถใช้กฎหมายภายในของตนเพื่อบังคับชำระหนี้ตามที่ถูกร้องขอมาได้ แต่เพื่อปกป้องมิให้รัฐผู้ถูกร้องขอต้องเสียหาย ทั้งแบบของ OECD และแบบของสหรัฐจึงกำหนดให้หนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับชำระแทนนี้ไม่มีบุริมสิทธิ (Priority) ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอนั้น ส่วนกำหนดกำหนดเวลาในการบังคับคดี (Time Limit) แม้ในแบบของสหรัฐ จะมิได้กำหนดว่าให้ต้องเป็นไปตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้เหมือนแบบของ OECD ก็ตาม แต่เห็นได้ชัดชัดเจนว่าเป็นกระบวนการบังคับคดีภาษีแทนรัฐเจ้าหนี้ ความมีผลบังคับได้ของหนี้ภาษีที่ถึงที่สุดแล้วนั้นจะต้องพิจารณาตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้อยู่แล้ว ดังนั้น แม้จะไม่ได้กำหนดไว้แต่การบังคับคดีภาษีแทนตามแบบของประเทศสหรัฐ ก็น่าจะต้องใช้กำหนดเวลาในการบังคับคดีตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายของรัฐฝ่ายเจ้าหนี้

(5) ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างตามแบบประเทศสหรัฐ มิได้กำหนดวิธีการคำนวณนับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในระหว่างที่รัฐคู่สัญญาดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนไว้ เพราะตราบใดก็ตามที่หนึ่งดังกล่าวยังไม่ได้มีการชำระ ดอกเบี้ยซึ่งคำนวณนับจากหนี้นั้น ก็ยังคงคิดอยู่ต่อไป ซึ่งประเทศสหรัฐและประเทศคู่สัญญาอาจนำวิธีการคำนวณนับดอกเบี้ยในระหว่างดำเนินการบังคับคดีตามแบบของ OECD มาใช้ได้

(6) ทั้งแบบของ OECD และแบบของสหรัฐกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารหรือศาลของรัฐนั้นได้ ทั้งนี้ก็เพราะความมีผลหรือการเกิดขึ้นของจำนวนหนี้ภาษีอากรที่มีการบังคับ (existence, validity or the amount of a revenue claim) นั้นเป็นไปตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้ มิใช่รัฐที่ดำเนินการบังคับแทน

(7) เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการบังคับคดี แบบสหรัฐ กำหนดไว้ชัดเจนว่ารัฐฝ่ายที่ดำเนินการบังคับชำระหนี้จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติในการช่วยบังคับคดีภาษี (Ordinary costs incurred in providing collection assistance) ได้ แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษ (Extraordinary costs) สามารถหักเอาจากเงินที่จะส่งคืนรัฐฝ่ายที่ร้องขอมาได้ ซึ่งมีหลักการเดียวกันกับแบบของ OECD ที่ได้มี Commentary อธิบายไว้

(8) การกำหนดข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือ ส่วนที่เหมือนกันคือ ทั้งตามแบบ OECD และแบบสหรัฐ กำหนดให้รัฐคู่สัญญาไม่ต้องให้ความช่วยเหลือหากกรณีดังกล่าวจะเป็น

การขัดต่อกฎหมาย ขัดต่อความสงบเรียบร้อย ภาวะที่เกิดขึ้นไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ และรัฐผู้ร้องขอไม่ใช่ทุกวิธีการที่เป็นได้ในการติดตามบังคับชำระหนี้ ส่วนที่ต่างกันคือ แบบสหรัฐฯ กำหนดให้ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือไม่รวมไปถึงบุคคลซึ่งอยู่ในบังคับตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐด้วย (ได้แก่ พลเมืองหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของรัฐนั้นๆ) ผลของการกำหนดเงื่อนไขเช่นนี้จึงเป็นการตีกรอบให้สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศได้ เฉพาะทรัพย์สินของพลเมืองหรือนิติบุคคลของรัฐฝ่ายที่ร้องขอซึ่งอยู่ในรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอเท่านั้น ในขณะที่เดียวกันก็เป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อปกป้องเจ้าหน้าที่สามัญในประเทศคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอด้วย

## 2.6 การแก้ไขกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศ

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อตกลงระหว่างประเทศใดๆ จะถูกตกลงโดยรัฐบาลกลางของสหรัฐฯ (Federal Government) เท่านั้น ตามรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา ภาค 1 มาตรา 10 วรรคที่ 1 (U.S. Constitution, at art. I, § 10, cl. 1.)<sup>77</sup> ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น กระทรวงการคลังของสหรัฐฯ (Treasury Department) ในฐานะที่เป็นหน่วยงานของรัฐบาล จะเป็นตัวแทนในการเจรจาทำความตกลงกับประเทศคู่สัญญา (Treaty Partners) เมื่อได้ข้อสรุปเกี่ยวกับอนุสัญญาฯ แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือ ประธานาธิบดีในฐานะหัวหน้ารัฐบาลก็จะนำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้าสู่วุฒิสภา (U.S. Senate) เพื่อรับฟังคำแนะนำและขอความยินยอมต่อไป ตามรัฐธรรมนูญสหรัฐฯ ภาค 2 มาตรา 2 วรรค 2 (U.S. Constitution, at art. II, § 2, cl. 2.)<sup>78</sup> หากวุฒิสภาให้ความยินยอมด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของสมาชิกวุฒิสภาที่เข้าร่วมประชุมแล้ว ประธานาธิบดีของสหรัฐฯ ก็สามารถประกาศให้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวมีผลใช้บังคับได้โดยการแจ้งไปยังประเทศคู่สัญญาตามวิธีการที่ตกลงไว้ในอนุสัญญาว่าด้วยการมีผลใช้บังคับ (Entry into Force) ต่อไป

<sup>77</sup> สืบค้นจาก <http://www.usconstitution.net/const.html> วันที่ 10 มีนาคม 2553

<sup>78</sup> แม้ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้ระบบสภาคู่ คือ สภาล่าง (Lower House) หรือสภาผู้แทนราษฎร (House of Representatives) และสภาสูง (Upper House) หรือวุฒิสภา (United States Senate) แต่อำนาจในการให้สัตยาบันความตกลงระหว่างประเทศของสหรัฐอเมริกาเป็นของวุฒิสภาเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงระหว่างประเทศหรือสนธิสัญญาใดๆ (Treaty) เป็นเพียงสัญญาระหว่างรัฐสองรัฐ ไม่ใช่กฎหมาย ข้อตกลงระหว่างประเทศนั้นจึงมิได้มีผลใช้บังคับด้วยตัวเอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อตกลงฯ ที่มีผลเป็นการบังคับภายในรัฐคู่สัญญา (Infra - Territorial) นั้นจะมีผลใช้บังคับก็ต่อเมื่อรัฐคู่สัญญามีการตรากฎหมายภายในให้สอดคล้องกับข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อให้มีผลบังคับภายในประเทศตัวเองแล้ว แต่สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบที่แตกต่างออกไป เนื่องจาก รัฐธรรมนูญ ภาค 6 วรรคสองบัญญัติไว้ว่า "สนธิสัญญาทั้งหลายที่ได้กระทำแล้วหรือซึ่งจะกระทำโดยฝ่ายมีอำนาจที่จะทำสัญญาได้ของสหรัฐอเมริกา ถือเป็นกฎหมายสูงสุดของแผ่นดิน และผู้พิพากษาของทุกๆ มลรัฐผู้ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตาม"<sup>79</sup> ซึ่งมีความหมายว่าโดยปกติแล้วสนธิสัญญาถือเป็นกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐฯ มีผลใช้บังคับในศาลยุติธรรมของสหรัฐฯ เช่นเดียวกับกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ตราบเท่าที่สนธิสัญญานั้นไม่ต้องทำงานโดยการได้รับความช่วยเหลือจากบทกฎหมายอื่น (whenever it operates of itself without the aid of any legislative provision) ซึ่งก็คือ ในกรณีที่สนธิสัญญานั้นเป็นเพียงการกำหนดนโยบาย ไม่มีเนื้อหาทางกฎหมาย หรือเป็นเพียงการให้คำมั่นระหว่างรัฐว่าจะดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่นนี้แล้วสนธิสัญญาดังกล่าวจะยังไม่มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายด้วยตนเองจนกว่าจะมีการตราเป็นกฎหมายภายใน ดังเช่นที่เคยมีคำพิพากษาในคดี Foster v. Neilson<sup>80</sup>

ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaties) จัดเป็นสนธิสัญญาที่มีผลใช้บังคับด้วยตนเอง (Self - Executing) หรือก็คือ มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในทันทีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับ โดยที่รัฐบาลสหรัฐไม่จำเป็นต้องดำเนินการเพื่ออนุวัติเป็น

---

<sup>79</sup> This Constitution, and the Laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land; and the Judges in every State shall be bound thereby, any Thing in the Constitution or Laws of any State to the Contrary notwithstanding สืบค้นจาก <http://www.usconstitution.net/const.html#Article6> วันที่ 10 มีนาคม 2553

<sup>80</sup> Foster v. Neilson, 27 U.S. (2 Pet.) 253, 314 (1829) สืบค้นจาก <http://supreme.justia.com/us/27/253/case.html> วันที่ 10 มีนาคม 2553

กฎหมายภายในต่อไป ดังเช่นที่เคยมีคำพิพากษาในคดี *Lidas, Inc. v. United States*<sup>81</sup> ดังนั้น ใน ส่วนของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศจึงมีผลบังคับเป็นกฎหมาย ภายในไปด้วย การดำเนินการบังคับภาษีอากรค้างเมื่อรัฐคู่สัญญาร้องขอมาจึงใช้บทบัญญัติ เดียวกันกับที่ใช้บังคับหนี้ภาษีของประเทศสหรัฐโดยไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ภายในแต่อย่างใด บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจะอยู่ใน US Code /Title 26 (Internal revenue code) /Subtitle F: Procedure and administration/Chapter 64: Collection<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> *Lidas, Inc. v. United States*, 83 A.F.T.R.2d (RIA) 1112, 1115 (C.D. Cal. 1999), สืบค้นจาก <http://openjurist.org/238/f3d/1076/lidas-inc-david-chelala-v-united-states-of-america> วันที่ 15 มีนาคม 2553

<sup>82</sup> สืบค้นจาก <http://codes.lp.findlaw.com/uscode/26/F/64> วันที่ 15 มีนาคม 2553