

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีซ้อนและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ภาษีซ้อนและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ทั้งสองสิ่งนี้เป็นสิ่งที่วิทยานพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นที่จะทำการศึกษา ดังนั้นจึงต้องทำการอธิบายถึงข้อความคิดทั่วไปในเรื่องดังกล่าวเสียก่อน ภาษีซ้อนเกิดขึ้นเมื่อรัฐต่างๆ มีการติดต่อกันทางด้านการค้า การลงทุน แล้วเกิดเงินได้ขึ้นในรัฐหนึ่ง หรือเมื่อคนของรัฐหนึ่งไปมีเงินได้เกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่ง รัฐทั้งสองรัฐนั้นที่เกี่ยวข้องมีมูลเหตุที่ใช้อ้างในการจัดเก็บภาษีได้ทั้งคู่จึงเกิดปัญหาในการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันขึ้น ส่งผลให้ผู้ที่ประสงค์จะทำการค้าการลงทุนในรัฐต่างแดนต้องถูกเก็บภาษีจากรัฐทั้งสองรัฐ เมื่อเกิดภาวะภาษีซ้อนดังกล่าวรัฐต่างๆ จึงเกิดแนวความคิดที่จะทำการแก้ไขภาวะภาษีซ้อนระหว่างกัน เนื่องจาก การเกิดภาษีซ้อนส่งผลกระทบต่อด้านการค้าการลงทุนระหว่างประเทศเป็นอย่างมาก โดยในระยะเริ่มแรกรัฐต่างๆ พยายามจะบรรเทาภาระภาษีซ้อนเพียงฝ่ายเดียว แต่การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวนั้นไม่เป็นการเพียงพอจึงมีแนวความคิดที่จะทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้น

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีซ้อน

ก่อนที่จะเรามาจะทราบว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคืออะไร เราควรจะต้องรู้ถึงมูลเหตุที่ทำให้เกิดอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้น นั่นก็คือสถานการณ์ที่เกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั่นเอง ในส่วนนี้จะทำการอธิบายเกี่ยวกับความหมายของภาษีซ้อน รวมถึงวิธีการจัดภาษีซ้อนที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

2.1.1 ความหมายของภาษีซ้อน

คำว่าภาษีซ้อนในความหมายทั่วไป หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันจำนวนสองครั้ง หรือมากกว่าสองครั้ง¹ หรือสถานการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สถานการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็น

¹ กฤตศิลป์ กนกนาก, ภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2533), น.9.

ฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ² ซึ่งลักษณะความซ้ำซ้อนกันในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

2.1.1.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึงกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองบุคคลหรือมากกว่านั้น³ ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจนี้จะเกิดขึ้นจากอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐเพียงรัฐเดียวเท่านั้น สำหรับการขจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจนั้น รัฐต่างๆ อาจทำได้โดยแก้ไขกฎหมายภาษีอากรให้มีบทบัญญัติเพื่อขจัดหรือบรรเทาปัญหาการเก็บภาษีซ้อน ยกตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้ การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกรณีจ่ายเงินปันผลของบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้น กำไรของบริษัทถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งและเมื่อนำเงินได้จากการเสียภาษีเงินได้แล้วไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งลักษณะการซ้ำซ้อนดังกล่าวนี้รัฐอาจออกกฎหมายมาแก้ไขโดยให้เครดิตภาษีเงินปันผลจำนวนหนึ่ง ตามนัยมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

ส่วนกรณีภาษีการค้า (Business Tax) นั้น ในอดีตการจัดเก็บภาษีการค้าจากการผลิตและจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป จะนำเอามูลค่าของวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางที่ได้เสียภาษีการค้าไว้แล้วมาคิดคำนวณภาษีการค้าในขั้นตอนของสินค้าสำเร็จรูปอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งสภาพการณ์ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจรูปแบบหนึ่ง แต่ต่อมาในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้นำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า เพื่อขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวให้หมดไป อย่างไรก็ตาม ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจนี้ไม่อยู่ในขอบเขตที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาแต่อย่างใด

2.1.1.2 ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หมายถึง การที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐซ้อนกัน จนเป็นเหตุให้บุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีจากฐานภาษีหนึ่งให้กับรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้น หรือ กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ⁴ ตัวอย่างของภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ได้แก่ กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้ผู้รับเงินได้ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ (รัฐแหล่ง

² ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), น. 303.

³ เพิ่งอ้าง, น.303.

⁴ เพิ่งอ้าง, น. 304.

เงินได้) จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่าย ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ก็จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน สภาพการณดังกล่าวจึงทำให้บุคคลเดียวกันต้องถูกรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ เรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันซึ่งมีผลให้ต้นทุนทางภาษีสูงและเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ

สภาพการณ์ข้างต้นดังกล่าวมีสาเหตุเนื่องมาจากเกณฑ์ที่รัฐใช้กำหนดภาระภาษีให้แก่บุคคลต่างๆ ในแต่ละรัฐมีหลายหลักเกณฑ์แตกต่างกัน กล่าวคือ มีทั้งหลักเกณฑ์ที่รัฐอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวผู้มีเงินได้ (หลักถิ่นที่อยู่) และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งที่จ่ายเงินได้หรือสถานที่ประกอบกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ (หลักแหล่งเงินได้) ซึ่งหลักเกณฑ์ที่รัฐต่างๆ นิยมใช้อ้างเพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้มีดังต่อไปนี้

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) มีสาระสำคัญคือ รัฐจะเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งภายในรัฐโดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีสัญชาติใดและจะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เกิดเงินได้หรือไม่ กรณีที่ถือว่าเงินได้เกิดจากแหล่งภายในรัฐนั้นได้แก่ กรณีที่กิจกรรมหรือการจ้างงานอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นกระทำขึ้นในรัฐนั้นหรือมีการจ่ายเงินได้จากหรือในรัฐนั้น สำหรับกรณีตามประมวลรัษฎากรของไทยหลักแหล่งเงินได้นี้จะแบ่งอยู่ในมาตรา 41 วรรคแรก⁵ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาโดยไม่คำนึงถึงสัญชาติ นอกจากนี้ยังแบ่งอยู่ในมาตรา 66 วรรคสอง⁶ มาตรา 76 ทวิ⁷ มาตรา 70 ทวิ⁸ มาตรา 67⁹ และมาตรา 70¹⁰ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอีกด้วย

⁵ มาตรา 41 วรรคแรก “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

⁶ มาตรา 66 วรรคสอง “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

⁷ มาตรา 76 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบ

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) มีสาระสำคัญคือ รัฐจะเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้รับจากแหล่งภายในหรือภายนอกภูมิลำเนาของรัฐนั้น เป็นการที่กำหนดให้บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะเกิดจากแหล่งในประเทศใด เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า หลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หรือ หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax Liability Basis) สำหรับประมวลรัษฎากรของไทยหลักนี้จะแบ่งอยู่ใน มาตรา 41 วรรคสอง¹¹ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาโดยไม่คำนึงถึงสัญชาติ และมาตรา 66 วรรคแรก¹² ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

กิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ...”

⁸ มาตรา 70 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภothองที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย ...”

⁹ มาตรา 67 “การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้ ...”

¹⁰ มาตรา 70 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว นำส่งอำเภothองที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม...”

¹¹ มาตรา 41 วรรคสอง “ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ใน

เหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ก็เนื่องจากว่าเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดบุคคลนั้นย่อมใช้ประโยชน์หรือได้รับการบริการสาธารณะจากการอาศัยอยู่ในประเทศนั้น เช่น การได้รับการศึกษา การได้รับความคุ้มครองจากรัฐในชีวิตและทรัพย์สิน การใช้ถนนหนทางและสาธารณูปโภคต่าง ๆ บุคคลนั้นจึงควรจะเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นเพื่อที่รัฐบาลของรัฐนั้นจะได้นำเงินดังกล่าวไปใช้ในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนต่อไป

3) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) มีสาระสำคัญคือ รัฐเจ้าของ citizen จะเก็บภาษีจากผู้ถือ citizen ของรัฐตน โดยไม่คำนึงว่าจะมีเงินได้จากแหล่งในรัฐตนหรือไม่และขณะมีเงินได้จะอาศัยอยู่ในรัฐเจ้าของ citizen หรือไม่

ดังนั้น เมื่อรัฐต่าง ๆ อาศัยหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาข้างต้นมาบัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีในรัฐของตน การเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นได้เสมอในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้ข้ามชาติขึ้น สำหรับประเทศไทยนั้นในประมวลรัษฎากรได้นำหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่เท่านั้นมาบัญญัติเอาไว้

วิธีแก้ไขปัญหการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศมีทั้งกรณีที่มีรัฐใดรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายแก้ไข แต่เพียงฝ่ายเดียว และกรณีที่รัฐแต่ละรัฐใช้วิธีตกลงทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยเป็นสนธิสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral agreement) ซึ่งจะประกอบด้วยรัฐคู่ภาคี 2 ฝ่าย

การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศแต่เพียงฝ่ายเดียว เป็นกรณีที่รัฐหนึ่งรัฐใดใช้วิธีออกกฎหมายภายในของตนเพื่ออำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้อนในรูปของการยกเว้นและลดหย่อนภาษี ซึ่งอาจให้ตลอดไปหรือให้การบรรเทาในชั่วระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างเช่น กรณีที่รัฐบาลไทยได้ตราพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพื่อจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างประเทศ โดยมีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและค่าสิทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว แต่การแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยรัฐอาจไม่ได้ผลอย่างเต็มที่ กล่าวคือ ผลประโยชน์ที่รัฐต้องการให้ตกแก่

ต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”

¹² มาตรา 66 วรรคแรก “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

ผู้ประกอบการหรือนักลงทุนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวอาจไม่เป็นไปตามที่มุ่งหมายไว้ การยกเว้นภาษีโดยปล่อยให้ให้นักลงทุนได้รับเงินได้หรือผลกำไรกลับไปประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มจำนวนกลับทำให้นักลงทุนต้องนำเงินได้เต็มจำนวนไปใช้เป็นฐานในการคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มที่โดยไม่มีภาระค่าภาษีอากรจากประเทศไทยไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเลยและกลับต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมากให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง ในขณะที่ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ต้องยอมสละรายได้ทางภาษีอากรให้ และเสมือนเป็นการสนับสนุนให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเก็บภาษีได้มากขึ้นด้วย

สำหรับการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นเป็นวิธีที่จะแก้ปัญหาการเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐอย่างได้ผลที่สุด เพราะหากปล่อยให้รัฐใดรัฐหนึ่งแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวเพียงฝ่ายเดียวโดยรัฐอีกรัฐหนึ่งมิได้ร่วมมือด้วยแล้วการแก้ไขก็คงไม่ได้ผลอย่างเต็มที่ ทั้งนี้การแก้ไขไม่ว่าจะได้กระทำโดยการงดเว้นหรือลดหย่อนภาษีภายในรัฐใดรัฐหนึ่งก็ตาม ก็จะมีผลทำให้รัฐนั้นต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรไปโดยที่รัฐอีกรัฐหนึ่งยังคงเก็บภาษีได้เต็มที่ ซึ่งสภาพการณ์เช่นนี้ผู้เสียภาษีย่อมจะไม่ได้รับประโยชน์จากการงดเว้นหรือลดหย่อนกลับต้องสูญเสียรายได้โดยไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเพื่อดึงดูดให้มีการมาลงทุนภายในรัฐของตนเท่าที่ควรเช่นกัน ดังเช่นกรณีการอำนวยการสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุนของไทย เป็นต้น ดังนั้นรัฐเจ้าของแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะต้องหันมาเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยการทำเป็นอนุสัญญาแบบทวิภาคี และตกลงกันให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง โดยให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่จัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป

2.1.2 วิธีการจัดภาษีซ้อน

เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจและการค้าของโลกในปัจจุบันมีความเชื่อมโยงกันระหว่างประเทศ จึงก่อให้เกิดเงินได้ระหว่างประเทศมากขึ้น ประกอบกับประเทศต่าง ๆ ต่างก็อาศัยหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่เพื่ออ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีในรัฐของตน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะซ้ำซ้อนกันจึงเกิดขึ้นได้เสมอ ยกตัวอย่างเช่น¹³

¹³ ตัวอย่างที่ 1-5 นี้ นำมาจาก ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ,” วารสารนิติศาสตร์, น.4-8, 2(กันยายน 2546).

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท A ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R มีเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศ R 8,000,000 บาท และมีเงินได้จากสาขาในประเทศ S อีก 2,000,000 บาท สมมติว่าประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ 10,000,000 บาท ในอัตรา 35% และเงินได้ 8,000,000 บาท เก็บในอัตรา 30%

ส่วนประเทศ S ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีในกรณีที่ 1 ในอัตรา 20% กรณีที่ 2 เก็บในอัตรา 40% บริษัท A จึงต้องเสียภาษีกรณีที่ 1 400,000 บาท ($2,000,000 \times 20\%$) กรณีที่ 2 800,000 บาท ($2,000,000 \times 40\%$)

หากไม่มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน บริษัท A ซึ่งมีเงินได้ทั้งในและต่างประเทศ รวม 10,000,000 บาท จะต้องเสียภาษีในประเทศ R ในอัตรา 35% เป็นเงิน 3,500,000 บาท เมื่อรวมกับภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S บริษัท A ต้องเสียภาษีกรณีที่ 1 รวมทั้งสิ้น 3,900,000 บาท ($3,500,000 + 400,000$) และกรณีที่ 2 รวมทั้งสิ้น 4,300,000 บาท ($3,500,000 + 800,000$)

ดังนั้นกรณีที่ 1 บริษัท A จึงได้รับเงินสุทธิ 6,100,000 บาท และกรณีที่ 2 ได้รับเงินสุทธิ 5,700,000 บาท

จากตัวอย่างที่ 1 ข้างต้นจะเห็นได้ว่าในกรณีที่เงินได้ข้ามชาติเกิดขึ้น ความซ้ำซ้อนของภาระภาษีจะเกิดขึ้นได้เสมอเนื่องจากการซ้ำซ้อนกันของอำนาจรัฐดังกล่าว และการเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวนี้ จะทำให้ผู้มีเงินได้มีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นและย่อมทำให้มีเงินได้สุทธิ (กำไร) น้อยลงนั่นเอง ทำให้เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันย่อมจะเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ การแลกเปลี่ยนแรงงาน การถ่ายทอดเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้

ดังนั้น รัฐต่างๆ จึงได้พยายามแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ โดยมีทั้งการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเพียงฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) และการแก้ปัญหาโดยการเจรจาตกลงทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน (Bilateral Tax Treaty) แต่การขจัดภาษีซ้อนเพียงฝ่ายเดียวของรัฐใดรัฐหนึ่งนั้นไม่สามารถจะทำให้บรรลุจุดประสงค์ได้อย่างเต็มที่ เนื่องจากว่าหากรัฐใดรัฐหนึ่งยินยอมที่จะลดหรือยกเว้นภาษีภายในรัฐตน รัฐนั้นก็จะต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากร แต่อีกรัฐหนึ่งยังคงจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ จากเหตุผลที่กล่าวข้างต้น รัฐต่างๆ (รัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้) จึงหันมาเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยการจัดทำเป็นอนุสัญญาแบบทวิภาคี และตกลงให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดบ้าง และหากเงินได้บางประเภทที่รัฐทั้งสองรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็จะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นฝ่ายทำหน้าที่จัดภาษีซ้อน หรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนตามวิธีการที่ได้กำหนดไว้ในอนุสัญญานั้นๆ

วิธีการขจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาฉบับต่างๆ โดยทั่วไปจะมี 3 วิธีคือ

2.1.2.1 วิธีเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐใดรัฐหนึ่ง (Renunciation of The Right to Tax by Either State) โดยในอนุสัญญาจะกำหนดว่าเงินได้ประเภทนั้นๆ จะสามารถเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เพียงรัฐเดียว หรือในทางกลับกันสามารถเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น

2.1.2.2 วิธียกเว้น (Exemption Method) วิธีนี้อนุสัญญาจะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ต้องยอมยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้มีการจัดเก็บภาษีแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ วิธียกเว้นนี้ยังสามารถแบ่งเป็น

(ก) **วิธียกเว้นเต็มที่ (Full Exemption Method)** วิธีนี้จะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้งดเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้ถูกเก็บภาษีมาแล้วในรัฐแหล่งเงินได้โดยสิ้นเชิง กล่าวคือ เงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้และได้เสียภาษีไว้แล้วจะไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเก็บภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่อีก จึงอาจกล่าวได้ว่าการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีโดยวิธีนี้ทำให้ผู้มีเงินที่อยู่ในประเทศ (รัฐ) ถิ่นที่อยู่ กับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (รัฐ) ถิ่นที่อยู่เสียภาษีเท่าเทียมกัน กล่าวคือ ต้องเสียภาษีเฉพาะจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศ (รัฐ) ถิ่นที่อยู่เท่านั้น¹⁴

ตัวอย่างที่ 2 ในกรณีเดียวกันกับ ตัวอย่างที่ 1

ตามวิธีนี้เงินได้จากสาขาในประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศ R เงินได้ที่บริษัท A ต้องเสียภาษีจึงมีเพียงเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศ R จำนวน 8,000,000 บาทเท่านั้น อัตราภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณจึงเป็นอัตรา 30%

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 30% ของ 8,000,000	2,400,000	2,400,000
บวกภาษีในประเทศ S	<u>400,000</u>	<u>800,000</u>
รวมภาษี	2,800,000	3,200,000
บริษัท A เสียภาษีน้อยลง	1,100,000	1,100,000
ดังนั้นบริษัท A ได้รับเงินสุทธิ	7,200,000	6,800,000

¹⁴ Matthew Wallance, "Domestic Measure for the Relief of Residents from Double Taxation," Study Papers of ATAX (the university of New South Wales, 2003), p.3 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13, น.4.

หมายเหตุ 1,100,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 2,800,000 บาท ส่วน 1,100,000 กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,200,000 บาท

และ 7,200,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 2,800,000 บาท ส่วน 6,800,000 กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,200,000 บาท

(ข) วิธียกเว้นและก้าวหน้า (Exemption with Progression) กรณีนี้รัฐถิ่นที่อยู่สามารถเอาเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้และได้มีการเสียภาษีไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้นั้นนำมารวมกับเงินได้ในรัฐถิ่นที่อยู่เพื่อทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้นโดยประสงค์จะให้ตกต้องอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราสูง และเมื่อได้อัตราภาษีที่สูงแล้วก็จะใช้อัตราภาษีดังกล่าวไปคำนวณกับเงินได้เฉพาะจำนวนที่เกิดขึ้นในรัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้น โดยจะไม่นำเงินได้จากรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่จะต้องชำระจริงๆ ด้วยแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 3 ในกรณีเดียวกันกับตัวอย่างที่ 1

ตามวิธีนี้เงินได้จากสาขาในประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศ R แต่ประเทศ R มีสิทธินำเงินได้ดังกล่าวมารวมเป็นฐานในการหาอัตราภาษีเมื่อฐานภาษี 10,000,000 บาท อัตราภาษีที่จะใช้กับเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศ R 8,000,000 บาท จึงได้แก่อัตรา 35%

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 35% ของ 8,000,000	2,800,000	2,800,000
บวกภาษีในประเทศ S	<u>400,000</u>	<u>800,000</u>
รวมภาษี	3,200,000	3,600,000
บริษัท A เสียภาษีน้อยลง	700,000	700,000
ดังนั้น บริษัท A ได้รับเงินสุทธิ	6,800,000	6,400,000
หมายเหตุ 700,000 บาทกรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 3,200,000 บาท ส่วน 700,000 กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,600,000 บาท		

และ 6,800,000 กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 3,200,000 บาท ส่วน 6,400,000 กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,600,000 บาท

จะเห็นได้ว่าในตัวอย่างที่ 2 บริษัท A จะได้รับเงินสุทธิตกกว่า ตัวอย่าง 3

2.1.2.3 วิธีเครดิต (Credit Method) วิธีนี้จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อเป็นกรณีที่รัฐคู่สัญญาต่างก็มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกันได้ แต่อุสัญญาอาจกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นผู้ทำหน้าที่จัดภาษีซ้อน โดยยินยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตภาษี (หักออก) จากภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งวิธีเครดิตนี้สามารถแบ่งออกเป็น

(ก) วิธีเครดิตเต็ม (Full Credit Method) วิธีนี้รัฐถิ่นที่อยู่จะต้องยินยอมให้ผู้มีเงินได้นำภาษีที่เสียไปแล้วจากเงินได้ที่ได้รับในรัฐแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ และหากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มีจำนวนสูงกว่าภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ เมื่อนำมาใช้เครดิตต่อภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่แล้ว ยังเหลืออยู่เท่าใดรัฐถิ่นที่อยู่จะต้องคืนให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย ซึ่งวิธีการนี้จะไม่ถูกนำมาใช้ในอนุสัญญาระบบใดๆ เลย เนื่องจากรัฐถิ่นที่อยู่จะต้องตกอยู่ในฐานะเสียเปรียบ

ตัวอย่างที่ 4 ในกรณีเดียวกันกับตัวอย่างที่ 1

บริษัท A ต้องนำเงินได้จากสาขาในประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท มารวมกับเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศ R 8,000,000 บาท รวมเป็นเงินได้ 10,000,000 บาท และเสียภาษีในอัตรา 35% เป็นเงิน 3,500,000 บาท และบริษัท A มีสิทธินำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S มาหักออกจากภาระภาษีในประเทศ R ได้

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 35% ของ 10,000,000	3,500,000	3,500,000
หักภาษีในประเทศ S	<u>-400,000</u>	<u>-800,000</u>
คงเหลือภาษีที่เสียในประเทศ R	3,100,000	2,700,000
รวมภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น	3,500,000	3,500,000
บริษัท A เสียภาษีน้อยลง	400,000	800,000
ดังนั้นบริษัท A ได้รับเงินสุทธิ	6,500,000	6,500,000

หมายเหตุ 400,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 800,000 กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,500,000 บาท

และ 6,500,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 6,500,000 กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,500,000 บาท

(ข) **วิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method)** วิธีนี้รัฐถิ่นที่อยู่จะต้องทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนโดยการยินยอมให้ผู้เสียภาษีนำภาษีที่เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่เท่าจำนวนที่เสียไปในรัฐแหล่งเงินได้ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่

ตัวอย่างที่ 5 ในกรณีเดียวกันกับตัวอย่างที่ 1

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 35% ของ 10,000,000	3,500,000	3,500,000
หักภาษีในประเทศ S	<u>-400,000</u>	
จำนวนภาษีที่หักได้สูงสุด		<u>-700,000</u>
คงเหลือภาษีที่เสียในประเทศ R	3,100,000	2,800,000
รวมภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น	3,500,000	3,600,000
บริษัท A เสียภาษีน้อยลง	400,000	700,000
ดังนั้นบริษัท A ได้รับเงินสุทธิ	6,500,000	6,400,000
หมายเหตุ 400,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 700,000 กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,600,000 บาท		
และ 6,500,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 6,400,000 กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,600,000 บาท		

จากตัวอย่างที่ 4 และตัวอย่างที่ 5 ข้างต้นจะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ใช้วิธีเครดิตเต็มที ภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S 400,000 บาท ในกรณีที่ 1 ย่อมนำมาหักออกจากภาษีที่เสียในประเทศ R ได้ทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ 1 หรือกรณีที่ 2 แต่ถ้าใช้วิธีเครดิตธรรมดา ภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S 400,000 บาท ในกรณีที่ 1 ย่อมนำมาหักออกจากภาษีที่เสียในประเทศ R ได้ทั้งหมด แต่ภาษีที่เสียไปแล้ว 800,000 บาท ในกรณีที่ 2 ย่อมนำมาหักได้เพียง 700,000 บาท เนื่องจากเงินได้จากสาขาในประเทศ S จำนวน 200,000 บาท ถ้าเสียภาษีในประเทศ R ซึ่งใช้อัตราภาษี 35% จะเสียเพียง 700,000 บาท

จะเห็นได้ว่ากรณีอัตราภาษีของประเทศ S ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ต่ำกว่าอัตราภาษีของประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ไม่ว่าประเทศ R จะใช้วิธีเครดิตวิธีใด ภาษีที่บริษัท A จะต้องเสียภาษีในประเทศ R จะเท่ากัน แต่ถ้าประเทศ S ใช้อัตราภาษีสูงกว่าประเทศ R การใช้วิธีเครดิตเต็มทีจะเสียภาษีน้อยกว่าวิธีเครดิตธรรมดา

และจะเห็นได้ว่าการใช้วิธียกเว้นจะเสียภาษีน้อยกว่าวิธีเครดิต เว้นแต่กรณีที่อัตราภาษีของประเทศ S สูงกว่าอัตราภาษีของประเทศ R การใช้วิธียกเว้นก้าวหน้ากับการใช้วิธีเครดิตธรรมดาจะเสียภาษีเท่ากัน ดังจะเห็นได้จากตารางดังต่อไปนี้¹⁵

ตารางที่ 1.1 สรุปจำนวนภาษีที่เสียลดลงในประเทศ R (กรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราก้าวหน้า)

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
กรณีไม่มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน เสียภาษีน้อยลง	0	0
กรณีใช้วิธียกเว้นเต็มที่ เสียภาษีน้อยลง	1,100,000	1,100,000
กรณีใช้วิธียกเว้นและก้าวหน้า เสียภาษีน้อยลง	700,000	700,000
กรณีใช้วิธีเครดิตเต็มที่ เสียภาษีน้อยลง	400,000	800,000
กรณีใช้วิธีเครดิตธรรมดา เสียภาษีน้อยลง	400,000	700,000

ตารางที่ 1.2 สรุปจำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดในประเทศ R และเงินได้สุทธิที่ได้รับ (กรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราก้าวหน้า)

จำนวนเงินได้ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษีในประเทศ R 10,000,000	เสียภาษีรวม 3,500,000			
จำนวนเงินได้จากสาขาในประเทศ S 2,000,000	กรณีที่ 1 เสียภาษี 400,000		กรณีที่ 2 เสียภาษี 800,000	
กรณีไม่มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน	เสียภาษีรวม	เงินรับสุทธิ	เสียภาษีรวม	เงินรับสุทธิ
	3,900,000	6,100,000	4,300,000	5,700,000
กรณีใช้วิธียกเว้นเต็มที่	2,800,000	7,200,000	3,200,000	6,800,000
กรณีใช้วิธียกเว้นและก้าวหน้า	3,200,000	6,800,000	3,600,000	6,400,000
กรณีใช้วิธีเครดิตเต็มที่	3,500,000	6,500,000	3,500,000	6,500,000
กรณีใช้วิธีเครดิตธรรมดา	3,500,000	6,500,000	3,600,000	6,400,000

¹⁵ ตารางที่ 1.1, 1.2 นี้ นำมาจาก ชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรม, เพิ่งอ้าง, น. 8.

จากตารางที่ 1 และที่ 2 ข้างต้น หากมองในมุมของผู้เสียภาษีแล้ว จะเห็นได้ว่าด้วยผลของการจัดภาษีซ้อนในแต่ละวิธีนั้น จะสามารถบรรเทาภาระความซ้ำซ้อนของภาษีและทำให้ผู้เสียภาษีได้รับเงินได้สุทธิในจำนวนที่แตกต่างกันไป (ซึ่งในตัวอย่างที่ 1-5 ที่ยกมาข้างต้นนี้จะเป็นกรณีที่ดินที่รัฐถืออยู่ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า) แต่อย่างไรก็ดีผลที่จะได้จากการจัดภาษีซ้อนนั้น นอกจากจะขึ้นอยู่กับวิธีในการจัดภาษีซ้อนแล้ว ก็ยังขึ้นอยู่กับอัตราภาษีของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ด้วย (เช่น การจัดเก็บเงินได้ในอัตราสูงหรือต่ำ, การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า แบบคงที่ หรือแบบถดถอย) ก็จะทำให้ผลที่ได้จากการจัดภาษีซ้อนนั้นแตกต่างกันไป

ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้ทำคู่มือการยกเว้นภาษีอากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ออกเผยแพร่ทาง Website เพื่อเผยแพร่ข้อมูลให้กับประชาชนทั่วไปที่สนใจได้รับทราบถึงวิธีการจัดภาษีซ้อนที่เป็นที่ยอมรับในประเทศไทยอีกด้วย¹⁶

2.2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

การเกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้รัฐต่างๆ เกิดความคิดที่จะทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นระหว่างกัน ก่อนที่จะทำการศึกษาในเรื่องกระบวนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเราควรจะทราบก่อนว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีความหมายว่าอย่างไร มีประวัติความเป็นมาอย่างไร รวมไปถึงเรื่องวัตถุประสงค์และโครงสร้างของตัวอนุสัญญาฯ ตามอนุสัญญาต้นแบบและของประเทศไทยด้วย

2.2.1 ความหมายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นเป็นสัญญาระหว่างประเทศเฉพาะคู่สัญญาสองประเทศ (Bilateral agreement) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อน (The avoidance of double taxation) และป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษี (The prevention of the fiscal evasion) เราอาจเรียกได้ว่าเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคี จากจุดนี้ จะเห็นได้ว่าธรรมชาติของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้ความยืดหยุ่นอย่างยิ่งสำหรับประเทศสองประเทศที่จะทำการตกลงระหว่างกันเพื่อให้สอดคล้องกับระบบกฎหมายภาษีภายในของตน และซึ่งกันและกันให้ได้มากที่สุด ดังนั้นจึงเป็นเรื่องปกติถ้าหากอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ก. และ ข. กับระหว่างประเทศ ก. และ ค. จะมีข้อแตกต่าง

¹⁶ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th/publish/20048.0.html>.

ระหว่างกันให้เห็น เพราะการที่มีความแตกต่างทางระบบภาษี อัตราภาษี และฐานภาษีของทุกๆ ประเทศอยู่นั่นเอง

ในปัจจุบันนี้ นอกเหนือจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอีกแบบหนึ่งที่ประกอบด้วยกลุ่มประเทศมากกว่าสองประเทศขึ้นไปซึ่งถือว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบพหุภาคี ทั้งนี้พื้นฐานและรูปแบบก็คล้ายกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคีนั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติทั่วไปจะไม่ได้ได้รับความนิยมจากประเทศต่างๆ เท่ารูปแบบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคีที่ให้ความสะดวกในการเจรจาเฉพาะคู่สัญญามากกว่า โดยส่วนมากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบพหุภาคีนี้มักจะเป็นการรวมกลุ่มเฉพาะประเทศที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเดียวกัน มีลักษณะทางเศรษฐกิจ วัฒนธรรมคล้ายคลึงกันมากเท่านั้น เช่นที่ทวีปยุโรปก็มี ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฟินแลนด์ ประเทศไอซ์แลนด์ ประเทศนอร์เวย์ และประเทศสวีเดน ร่วมกันเซ็น The Nordic Convention เป็นต้น¹⁷

นอกจากนี้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคียังมีชื่อเรียกในทางสากลที่แตกต่างกันดังต่อไปนี้¹⁸

1. Double Tax Agreement เป็นคำที่ใช้เรียกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทางฝั่งประเทศอังกฤษและประเทศเครือจักรภพ

2. Double Tax Treaty เป็นคำที่ใช้เรียกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศสหรัฐอเมริกา

3. Double Taxation Conventions เป็นคำที่ใช้เรียกแบบร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของทั้งองค์การสหประชาชาติ (UN) และองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ดังนั้นแบบร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มาจากทั้งสองแหล่งนี้จึงใช้คำว่า Convention ทั้งสิ้น

4. Protocol มีสภาพเป็นสัญญาลูก (Agreement Subsidiary) ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอีกที โดยปกติจะมี Protocol ก็ต่อเมื่อมีการแก้ไขข้อตกลงระหว่างกันใหม่

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคีนี้สามารถแบ่งได้สองชนิด คือ¹⁹

¹⁷ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2550), น. 48.

¹⁸ เพิ่งอ้าง, น.48.

¹⁹ เพิ่งอ้าง, น.48.

1.อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนประเภทจำกัด (Limited Double Tax Agreements) ส่วนใหญ่จะจำกัดเป็นข้อตกลงทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งทางเรือ อากาศ และการขนส่งระหว่างประเทศอื่นๆ

2.อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนประเภททั่วไป (Comprehensive Double Tax Agreements) คือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่นานาประเทศเจรจาและตกลงกัน เช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD

2.2.2 ประวัติความเป็นมาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน²⁰

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดจากแนวความคิดที่จะขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับเงินได้จำนวนเดียวกัน อันเป็นผลมาจากการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ ที่มักจะมีประเทศเกี่ยวข้องกับเงินได้อย่างน้อย 2 ประเทศขึ้นไป การที่แต่ละประเทศจะอ้างจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) เพื่อเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันตามกฎหมายภายในของตนนี้ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมต่อเอกชนและเป็นอุปสรรคต่อการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ เพื่อการนี้จึงทำให้แต่ละประเทศมีแนวคิดที่จะจัดสรรสิทธิในการเก็บภาษีระหว่างกัน โดยการทำเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศ

การทำข้อตกลงเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศกำเนิดขึ้นตั้งแต่ช่วงกลางศตวรรษที่ 19 ข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศฉบับแรกเกิดขึ้นในปี 1843 จากการตกลงกันระหว่างประเทศเบลเยียมและฝรั่งเศส และต่อมาในปี 1845 เบลเยียมได้ทำข้อตกลงทางภาษีอากรกับคู่สัญญาเพิ่มอีก 2 ประเทศ คือลักเซมเบิร์กและเนเธอร์แลนด์ อย่างไรก็ตามข้อตกลงทางภาษีในยุคแรกนี้มุ่งไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารและการให้ความร่วมมือระหว่างกันมากกว่าจะเป็นไปเพื่อการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ²¹ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้มี

²⁰ วรพล โฆษิตวิจิตรเวช, “การตราทำอนุสัญญาภาษีซ้อน”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.5-8.

²¹ Stef van Weeghel, The Improper Use of Tax Treaties with Particular Reference to the Netherlands and the United States, (London : Kluwer Law International, 1998).p.27 อ้างใน วรพล โฆษิตวิจิตรเวช, เพิงอ้าง, น. 5.

นักวิชาการบางท่านมีความเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่แท้จริงไม่เคยปรากฏมาก่อนจนกระทั่งถึงปี 1899²²

การศึกษาในประเด็นภาษีซ้อนระหว่างประเทศตื่นตัวเป็นอย่างมากในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 1 เนื่องจากประเทศต่างๆ มีความจำเป็นต้องใช้งบประมาณเพื่อการพัฒนาและฟื้นฟูตัวเองภายหลังสงคราม ทำให้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีเงินได้กันอย่างแพร่หลาย²³ ส่งผลให้ประเด็นเรื่องการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศเป็นประเด็นที่ถูกหยิบยกขึ้นมาพิจารณากันเป็นอย่างมาก และมีการเริ่มศึกษาอย่างจริงจังโดยสันนิบาตชาติ ในปี 1923 คณะกรรมาธิการคลังของสันนิบาตชาติได้มีการจัดทำรายงานว่าด้วยภาษีซ้อนขึ้น²⁴ สาระสำคัญของรายงานฉบับนี้คือการชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ และกำหนดการจัดสรรสิทธิการเก็บภาษีแก่ประเทศคู่สัญญาให้เป็นไปตามลักษณะของเงินได้แต่ละประเภท ซึ่งรายงานฉบับนี้มีการกำหนดให้เงินได้ที่เกิดจากที่ดิน เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน การพาณิชย์ การเกษตร ปศุสัตว์ และการเดินเรือ เป็นเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษี ขณะที่เงินได้จากหุ้น หนี้กู้ หลักทรัพย์ วิชาชีพอิสระ จะกำหนดให้เป็นสิทธิของประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ วิธีการจัดประเภทของเงินได้และการจัดสรรสิทธิในการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามลักษณะของเงินได้แต่ละประเภทนี้ได้รับการยึดถือและมีอิทธิพลอย่างมากต่อการร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในภายหลัง

จากรายงานว่าด้วยภาษีซ้อนของสันนิบาตชาติฉบับนี้ ส่งผลให้ต่อมาได้มีการจัดตั้งคณะผู้เชี่ยวชาญพิเศษกรณีภาษีซ้อนและการหนีภาษีขึ้น (Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion) คณะกรรมการชุดนี้ได้ทำการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบขึ้นในปี 1927 นอกจากร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว คณะกรรมการชุดนี้ยังได้ร่างข้อตกลงว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือทางบริหารเกี่ยวกับภาษีอากร (Draft bilateral convention on administrative assistance in matters of taxation) แยกออกมาต่างหากจากตัวอนุสัญญาอีก 1 ฉบับ เพื่อกำหนดวิธีการให้ความช่วยเหลือระหว่างกันของประเทศคู่สัญญา และ

²² John G. Herndon, อ้างใน Stef van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties with Particular Reference to the Netherlands and the United States*, p.27 อ้างใน วรพล โสภิตวิจิตรเวช, *เพ็งอ้าง*, น. 5.

²³ สุเมธ ศิริคุณโชติ. *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*. (กรุงเทพมหานคร : บริษัทโรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546) น.89.

²⁴ Stef van Weeghel, *supra* note 21, p.28 อ้างใน วรพล โสภิตวิจิตรเวช, *เพ็งอ้าง*, น.6.

เพื่อกำหนดการกระทำอันเป็นการเลี่ยงภาษีและการไม่ปฏิบัติตามอนุสัญญาพร้อมทั้งกำหนดมาตรการป้องกันการเกิดภาษีซ้อน ทำให้หลังจากนั้นหลายประเทศได้ทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันมากขึ้นโดยอาศัยหลักการร่างอนุสัญญาต้นแบบฉบับนี้²⁵

ในปี 1955 ศูนย์กลางการศึกษาเรื่องภาษีซ้อนได้เปลี่ยนถ่ายจากองค์การสันนิบาตชาติไปเป็นองค์กร OEEC (Organization for European Economic Co-operation) ซึ่งในส่วนนี้ คณะกรรมาธิการคลังของ OEEC ได้ให้ความสำคัญเป็นอย่างมากกับการศึกษาประเด็นภาษีระหว่างประเทศเกี่ยวกับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ เงินปันผล และดอกเบี้ย เนื่องจากประเด็นเหล่านี้เพิ่มความสำคัญมากขึ้นในการเจรจาตกลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในขณะนั้น²⁶

ในปี 1961 ได้มีการจัดตั้งองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) ขึ้นมาแทนที่ OEEC การศึกษาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงถูกรับช่วงต่อโดยคณะกรรมาธิการคลังของ OECD จากการศึกษาของคณะกรรมาธิการนี้ ทำให้ได้มีการร่างอนุสัญญาต้นแบบฉบับปี 1963 ขึ้น²⁷ พร้อมด้วยคำอธิบายประกอบการใช้และการตีความร่างอนุสัญญา ร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ฉบับนี้ได้รับการยอมรับและถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางทั้งในกลุ่มประเทศสมาชิก OECD และประเทศนอกกลุ่มสมาชิก และยังคงมีการศึกษาและปรับปรุงเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมระหว่างประเทศอย่างต่อเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน

อีกองค์กรหนึ่งที่เข้ามามีบทบาทในการศึกษาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในปัจจุบันคือองค์การสหประชาชาติ ที่ได้มีการจัดทำร่างอนุสัญญาต้นแบบของตนเองเช่นเดียวกัน โดยมีข้อแตกต่างที่สำคัญแตกต่างไปจากร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD กล่าวคือร่างอนุสัญญาต้นแบบของสหประชาชาติก่อให้เกิดการเจรจาอย่างเป็นธรรมชาติระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีและประเทศแหล่งเงินได้ของผู้เสียภาษี มากกว่าร่างของ OECD ที่ให้อำนาจกับประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีมากกว่า อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของอนุสัญญาและเนื้อหาบาง

²⁵ Ibid, p.29.

²⁶ Ibid, p.30.

²⁷ Ibid, p.31.

ประการยังคงมีการยึดถือตามร่างของ OECD เป็นหลัก แต่จะมีการแก้ไขเนื้อหาบางส่วนเพื่อให้เกิดความสมดุลในการเจรจาต่อรองระหว่างประเทศคู่สัญญา²⁸

นอกจากการศึกษาโดยองค์ระหว่างประเทศแล้ว ในบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา และเนเธอร์แลนด์²⁹ ยังได้มีการร่างอนุสัญญาต้นแบบของตัวเองขึ้น เพื่อรักษาผลประโยชน์ของตนเองในการจัดทำข้อตกลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยมักจะเป็นการดัดแปลงเพิ่มเติมเนื้อหาบางส่วนจากอนุสัญญาต้นแบบของ OECD เช่นเดียวกับร่างอนุสัญญาต้นแบบของสหประชาชาตินั้นเอง สำหรับร่างอนุสัญญาต้นแบบของสหรัฐฯ มีการร่างขึ้นเป็นครั้งแรกในปี 1977 ส่วนร่างฉบับของเนเธอร์แลนด์มีการร่างขึ้นในปี 1988

นอกจากนี้แล้ว ในทางปฏิบัติยังพบว่ากลุ่มประเทศบางกลุ่ม ได้พัฒนาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้น จากข้อตกลงแบบทวิภาคี เป็นข้อตกลงแบบพหุภาคี (Multilateral) ในรูปของสนธิสัญญา เช่น ประเทศในกลุ่ม Nordic (เดนมาร์ก, ฟินแลนด์, ไอซ์แลนด์, นอร์เวย์, สวีเดน) และประเทศในกลุ่ม Andean (โบลิเวีย, ชิลี, โคลัมเบีย, เอกวาดอร์, เปรู) เป็นต้น³⁰ อนุสัญญาในลักษณะนี้เป็นการร่างขึ้นเพื่อใช้สำหรับกลุ่มประเทศซึ่งมีสภาพเศรษฐกิจ สังคม และภูมิประเทศใกล้เคียงกันโดยเฉพาะ จึงทำให้ไม่เป็นที่แพร่หลายในประเทศอื่นๆ เหมือนอย่างร่างอนุสัญญาของ OECD หรือ ร่างอนุสัญญาต้นแบบของสหประชาชาติ

²⁸ สามารถดูข้อแตกต่างระหว่าง ร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD และของสหประชาชาติ ใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร :บริษัทโรงพิมพ์เดียนตุลา จำกัด, 2550), น. 118-152.

²⁹ Philip Baker, Double Taxation Convention and International Tax Law, (2nd Edition. London: Sweet & Maxwell, 1994), p.4.

³⁰ Richard J Vann, "A model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region," Bulletin for International Fiscal Documentation, p.26 (March 1991), อ้างใน วรพล โสภิตวิจิตรเวช, เพ็งอ้าง, น.8.

2.2.3 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

การที่รัฐต่างๆ ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นระหว่างกันก็เพื่อวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 2 ประการ³¹ อันได้แก่ เพื่อจัดการเกิดภาษีซ้อน และ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีและหนีภาษี ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

2.2.3.1 เพื่อจัดการเกิดภาษีซ้อน

การจัดการเกิดภาษีซ้อนถือเป็นวัตถุประสงค์หลักของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยตัวอนุสัญญามุ่งเน้นการจัดการภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐเป็นหลักมากกว่าการจัดการภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ

ในการจัดการภาษีซ้อนนี้ อนุสัญญาจะทำการกำหนดลักษณะของเงินได้แต่ละประเภทและจัดสรรสิทธิการเก็บภาษีจากเงินได้เหล่านั้นให้แก่รัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้หรือรัฐแหล่งเงินได้ โดยอาจจะกำหนดให้มีเพียงรัฐใดรัฐหนึ่งเป็นผู้เก็บภาษี หรือสำหรับเงินได้บางประเภทอาจกำหนดให้ทั้งสองรัฐสามารถเก็บภาษีได้ทั้งคู่ในอัตราที่ไม่ได้สูงกว่าอัตราตามอนุสัญญา และกำหนดมาตรการสำหรับประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ให้เป็นผู้จัดการภาษีซ้อน

มาตรการจัดการภาษีซ้อนตามอนุสัญญานั้น วิธีที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในปัจจุบันคือวิธียกเว้นและวิธีเครดิต ซึ่งมีข้อแตกต่างอยู่ในสาระสำคัญ วิธียกเว้นนั้นประเทศถิ่นที่อยู่จะทำการยกเว้นสำหรับเงินได้ให้ผู้เสียภาษีทำให้ไม่ต้องนำเงินได้ที่เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก ซึ่งการยกเว้นนี้มีทั้งวิธีการยกเว้นเต็มที่ (Full Exemption Method) และวิธียกเว้นแบบก้าวหน้า (Exemption with Progression) ส่วนวิธีเครดิตจะใช้วิธีการนำเอาภาษีที่ได้เสียไว้ในประเทศแหล่งเงินได้มาถือเป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ โดยอาจแยกได้เป็นวิธีการเครดิตแบบเต็มที่ (Full Credit) และการเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit) การที่จะเลือกใช้วิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับประเทศคู่สัญญาเอง

2.2.3.2 เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีและหนีภาษี

การเลี่ยงและหนีภาษีถือเป็นปัญหาที่สำคัญและสามารถพบได้บ่อยครั้งในการทำธุรกิจทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ การเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีมักมีลักษณะที่แตกต่างกันในทางกฎหมาย การเลี่ยงภาษี หรือการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) เป็นการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร และมักจะถูกนำมาใช้ในรูปการวางแผนภาษี³²

³¹ Philip Baker, *supra note 29*, p10.

³² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, (นนทบุรี : สถาบัน T. Training Center, 2544), น. 2.

ซึ่งแม้ว่าการเลี่ยงภาษีจะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็เป็นกระทำที่คู่สัญญาตามอนุสัญญาไม่พึงประสงค์จะให้เกิดขึ้น ส่วนการหนีภาษี (Tax Evasion) เป็นการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งการกระทำเช่นนี้มีความผิดและผู้กระทำอาจต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เช่น การเจตนาไม่กรอกรายการที่ต้องเสียภาษีในแบบแสดงรายการ³³ เป็นต้น

หลักการสำคัญที่ใช้ป้องกันการเลี่ยงและการหนีภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศที่อนุญาตให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีระหว่างกันได้เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ หลักการนี้เป็นหลักการที่มีมาตั้งแต่ระยะเริ่มต้นของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังจะเห็นได้จากการที่คณะผู้เชี่ยวชาญของสันนิบาตชาติได้ร่างข้อตกลงเพื่อการนี้โดยเฉพาะขึ้นมาในปี 1927 เรียกว่าร่างข้อตกลงว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือทางบริหารเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งต่อมาได้รับการบรรจุไว้ในร่างอนุสัญญาด้านแบบของ OECD ข้อ 26 ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

ในปัจจุบันการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศไม่เพียงจะนำมาใช้เพื่อการป้องกันการเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีเท่านั้น แต่ยังได้มีการพัฒนาเพื่อนำไปใช้กับการป้องกันไม่ให้เกิดการแข่งขันทางมาตรการภาษีอากรในประเทศต่างๆ (Harmful Tax Competition) โดย OECD ได้มีการจัดทำกร่างข้อตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากร (Agreement on Exchange of Information on Tax Matter) แยกออกมาจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการเฉพาะ เพื่อพัฒนาความน่าเชื่อถือของหลักการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศให้มีความเป็นสากลมากขึ้น และเพื่อให้มีผลสามารถใช้บังคับได้จริง ร่างข้อตกลงนี้เกิดมาจากความร่วมมือของประเทศในกลุ่ม OECD รวมถึงกลุ่มผู้แทนของบางประเทศ เช่น บาห์เรน, ไซปรัส, เนเธอร์แลนด์, มอลต้า เป็นต้น

2.2.4 โครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในที่นี้ผู้เขียนจะขออธิบายโครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งเป็นต้นแบบที่รัฐต่างๆ ส่วนมากรวมไปถึงประเทศไทยได้ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยจะเริ่มทำการอธิบายจากร่างอนุสัญญาด้านแบบของ OECD เนื่องจากเป็นร่างอนุสัญญาที่เป็นที่รู้จักและยอมรับกันมากที่สุด ต่อจากนั้นจะทำการอธิบายร่างอนุสัญญาด้านแบบของสหประชาชาติ และร่างอนุสัญญาแบบไทยตามลำดับ

³³ เพิ่งอ้าง น.3.

ก) โครงสร้างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามร่างอนุสัญญาด้านแบบของ OECD แบ่งเป็น 6 ส่วนด้วยกัน^{34 35}

ส่วนที่ 1 ขอบเขตของอนุสัญญา : เป็นส่วนที่จะวางขอบเขตในการใช้บังคับบทบัญญัติของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน อันประกอบด้วยบุคคลและภาษีที่อยู่ในขอบข่าย รวมถึงระยะเวลาที่อนุสัญญาจะมีผลใช้บังคับ

ส่วนที่ 2 บทนิยาม : อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมักจะมีการกำหนดนิยามศัพท์ของตนเองอย่างกว้างๆ ดังจะเห็นได้จากการกำหนดบทนิยามทั่วไปตามข้อ 3 การกำหนดนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่ในข้อ 4 และการกำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 ของร่างอนุสัญญาด้านแบบ

ส่วนที่ 3 ส่วนเนื้อหา : บทบัญญัติส่วนนี้จะประกอบด้วยการกำหนดประเภทและสาระสำคัญของเงินได้ลักษณะต่างๆ ที่อยู่ในบังคับของอนุสัญญา และการจัดสรรสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐคู่สัญญาว่ารัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้จะเป็นผู้จัดเก็บภาษี

ส่วนที่ 4 การกำหนดวิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อน : อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมากมักจะกำหนดให้มีการจัดการเก็บภาษีซ้อนใน 2 วิธี คือวิธียกเว้นหรือวิธีเครดิต นอกจากนี้ยังรวมถึงข้อบ่งชี้ว่าด้วยการใช้วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันด้วย

ส่วนที่ 5 การป้องกันการเลี่ยงภาษี : ประกอบด้วยข้อบ่งชี้ว่าด้วยวิสาหกิจในเครือเดียวกัน และข้อบ่งชี้ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

ส่วนที่ 6 บทบัญญัติอื่นๆ : บทบัญญัติในส่วนนี้จะบ่งชี้ข้อกำหนดขึ้นเพื่อให้อนุสัญญามีผลใช้บังคับในรัฐคู่สัญญา รวมถึงบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ ที่ทำให้การใช้ออนุสัญญามีประสิทธิภาพมากขึ้น

ข) โครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามร่างอนุสัญญาด้านแบบของสหประชาชาติ แบ่งเป็น 7 ส่วนด้วยกัน

ส่วนที่ 1 ขอบเขตของอนุสัญญา : เป็นการวางขอบเขตในการใช้บังคับบทบัญญัติของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน อันประกอบด้วยบุคคลและภาษีที่อยู่ในขอบข่าย รวมถึงระยะเวลาที่อนุสัญญาฯ จะมีผลใช้บังคับ

³⁴ Philip Baker. *supra note 29*, p.13.

³⁵ นอกจากนี้มีผู้ที่แบ่งโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนออกเป็น 7 ส่วน ดู จุฑาทองจารุมิลินท, “ภาษีอากรระหว่างประเทศ (2) : โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน”, สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 52, น.71-76 (มีนาคม 2548).

ส่วนที่ 2 บทนิยาม : กล่าวถึงบทนิยามทั่วไปที่ใช้ในอนุสัญญาฯ รวมถึงความหมายของถิ่นที่อยู่ และสถานประกอบการถาวร

ส่วนที่ 3 การเก็บภาษีจากเงินได้ : กำหนดประเภทของเงินได้ และวิธีการจัดสรรการจัดเก็บภาษีแก่รัฐภาคีว่ารัฐใดจะเป็นผู้จัดเก็บ

ส่วนที่ 4 การเก็บภาษีจากทุน : กำหนดประเภทของทุน และวิธีการจัดสรรการจัดเก็บภาษีแก่รัฐภาคีว่ารัฐใดจะเป็นผู้จัดเก็บ

ส่วนที่ 5 วิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อน: กำหนดให้มีการจัดการเก็บภาษีซ้อนใน 2 วิธี คือ วิธียกเว้นหรือวิธีเครดิต

ส่วนที่ 6 บทพิเศษ : ประกอบไปด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน และการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ การขยายอาณาเขตที่อนุสัญญาฯ ใช้บังคับ

ส่วนที่ 7 บทบัญญัติสุดท้าย : บัญญัติถึงเรื่องการเริ่มใช้บังคับ การเลิกใช้บังคับ

โครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้นแบบของสหประชาชาตินี้ ในส่วนของโครงสร้างเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับโครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD แต่มีรายละเอียดที่แตกต่างกัน เช่น การให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือกว่าในการเก็บภาษีที่เกิดจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งดังกล่าว อนุสัญญาฯ แบบสหประชาชาตินี้มีความสมบูรณ์น้อยกว่าแบบ OECD ด้วย ซึ่งอาจเป็นเพราะผู้เชี่ยวชาญในกลุ่มไม่สามารถตกลงกันได้ในเรื่องสำคัญๆ ดังนั้น อัตราภาษีหักจากเงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิ จึงปล่อยให้คู่เจรจากตกลงกันเอง ในขณะที่แบบ OECD กำหนดอัตราขั้นสูงไว้ (หรือมีการยกเว้นภาษีแก่ค่าสิทธิ) เป็นต้น³⁶

ค) โครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบไทย³⁷

ร่างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบไทยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

³⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : บริษัทโรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2550), น. 94.

³⁷ โครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบไทยมิได้มีการเผยแพร่โครงสร้างต่อสาธารณะ และกรมสรรพากรได้มีการปรับปรุงแก้ไขอยู่เสมอๆ ในที่นี้ผู้เขียนได้ทำการเทียบเคียงมาจากโครงสร้างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ไปทำการเจรจากับประเทศต่างๆ มาแล้ว

1) ขอบข่ายของอนุสัญญาฯ : อนุสัญญาฯ นี้ จะใช้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือประเทศที่ประเทศไทยทำการเจรจาด้วย หรือทั้งสองประเทศ และจะใช้บังคับกับภาษีเก็บจากฐานเงินได้และผลได้จากทุน

2) วิธีจัดภาษีซ้อน : อนุสัญญาฯ นี้ได้กำหนดในการจัดภาษีซ้อน โดยใช้วิธีเครดิตภาษี กล่าวคือ ประเทศ คู่สัญญาจะยอมให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนนำภาษีที่เสียไปแล้วในอีกประเทศ หนึ่ง (ประเทศแหล่งเงินได้) มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในประเทศตนเท่าที่ได้ชำระไว้จริงในประเทศ แหล่ง เงินได้ แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในประเทศตน

3) การเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ : ประเทศที่มีการจ่ายเงินได้หรือกำไร จะเก็บภาษีจากผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นวิสาหกิจของอีกประเทศหนึ่งได้ ต่อเมื่อวิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจผ่านสถาน ประกอบการถาวรในประเทศที่มีการจ่ายเงินได้หรือกำไรมานั้นและในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี ของสถานประกอบการถาวร นั้นให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาฯ

4) การเก็บภาษีจากการขนส่งทางเรือและทางอากาศ : ประเทศแหล่งเงินได้จะให้การ ยกเว้นเฉพาะภาษีเงินได้สำหรับการขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศ ส่วนการเดินเรือจะลดภาษี ให้กึ่งหนึ่ง

5) การเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภททุน : กรณีเงินปันผลดอกเบี้ย และค่าสิทธิจะมีการ จำกัดอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายเงินได้ โดยไม่ให้เก็บเกินกว่าอัตราภาษีตามที่อนุสัญญาฯ กำหนดไว้ กรณีค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์และผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ ของสถานประกอบการถาวร และผลได้จากการขายหุ้นที่มีทรัพย์สินส่วนใหญ่เป็น อสังหาริมทรัพย์ ให้ประเทศแหล่งเงินได้ยังคงมีสิทธิเก็บภาษีได้ เว้นแต่ผลได้จากการจำหน่ายเรือ อากาศยานและอสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับเรือหรืออากาศยานที่ใช้ในการขนส่งระหว่าง ประเทศ และผลได้จากการขายทรัพย์สินอื่น ๆ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่ อยู่เท่านั้น

6) การเก็บภาษีจากเงินเดือน ค่าจ้าง หรือค่าตอบแทน : จากการจ้างแรงงาน การ ให้บริการส่วนบุคคล หากมีการให้บริการในประเทศใดให้ประเทศนั้นมีสิทธิเก็บภาษีได้ แต่อาจ ได้รับยกเว้นภาษีตามเงื่อนไขที่อนุสัญญาฯ กำหนดไว้

7) บทบัญญัติพิเศษอื่น ๆ : เช่น คำนียามทั่วไป วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน การ แลกเปลี่ยนข้อสนเทศ มีการบัญญัติขึ้นเพื่อให้การใช้บังคับอนุสัญญาฯ เป็นไปด้วยความ เรียบร้อย ไม่เกิดการเลือกปฏิบัติระหว่างคนชาติ และได้มีการประสานงานเพื่อประโยชน์ในการ บริหารจัดเก็บภาษีของประเทศคู่สัญญา

8) การเริ่มใช้และการเลิกใช้ธนุสัญญา : เมื่อประเทศคู่สัญญาได้ดำเนินการตามแบบพิธีที่มีอยู่ตามกฎหมายภายในของตนในอันที่จะให้ธนุสัญญา มีผลบังคับ และได้แจ้งโดยวิธีทางการทูตให้ประเทศคู่สัญญาของตนทราบซึ่งกันและกันถึงการดำเนินการดังกล่าวแล้ว ธนุสัญญา จึงจะมีผลบังคับใช้ ใน ส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นจะใช้บังคับกับเงินที่ได้รับในหรือหลังจากวันแรกของเดือนมกราคม ถัดจากปีซึ่งธนุสัญญา มีผลใช้บังคับ และในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้อื่น ๆ นั้น ธนุสัญญา จะมีผลใช้บังคับสำหรับภาษีที่เรียกเก็บในปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังจากวันแรกของเดือนมกราคมถัดจากปีที่ธนุสัญญา มีผลใช้บังคับ

สำหรับการเลิกใช้นั้น ประเทศคู่สัญญาสามารถแจ้งการเลิกใช้ด้วยวิธีการทางทูตภายหลังที่ธนุสัญญา นี้มีผลบังคับมาแล้ว 5 ปี โดยแจ้งภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้และจะมีผลเลิกใช้กับเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษีถัดไป

2.2.5 ความสัมพันธ์ระหว่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับกฎหมายภายในรัฐ

เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศอย่างหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในรัฐด้วย เพราะกฎหมายระหว่างประเทศมิใช่เพียงแต่วางกฎเกณฑ์เพื่อกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลต่างๆ ในกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นรัฐหรือองค์การระหว่างประเทศหรือองค์การ (entity) อื่นใดที่ถือว่ามีสภาพบุคคล (personality) หรือมีสถานะ (status) บางประการตามกฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น แต่กฎหมายระหว่างประเทศยังเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบกฎหมายภายในของรัฐต่างๆ อีกด้วย

อย่างไรก็ดี ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในของรัฐนั้น ถูกระบุโดยนักกฎหมายระหว่างประเทศมองไปในแง่มุมต่างๆ กัน เช่น มองว่า กฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในของรัฐเป็นกฎหมายคนละระบบกันและแยกต่างหากจากกันโดยไม่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งเป็นทัศนะของกลุ่มนักกฎหมายที่สนับสนุนทฤษฎีทวินิยม (Dualism) หรือ กลุ่มนักกฎหมายที่ถือว่ากฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในเป็นระบบเดียวกันไม่อาจจะแยกออกจากกันได้ ซึ่งเป็นทัศนะคติของกลุ่มนักกฎหมายที่สนับสนุนทฤษฎีเอกนิยม (Monism) หรือแม้กระทั่งกลุ่มนักกฎหมายที่ไม่สนับสนุนทฤษฎีใดที่ทฤษฎีหนึ่งดังกล่าวข้างต้นหากแต่ต้องการประสานทฤษฎีทั้งสองเข้าด้วยกัน (Coordination Theory)

ทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นนี้ต่างก็ได้รับอิทธิพลจากปรัชญาทางกฎหมายที่ต่างกันโดยไม่อาจหาข้อสรุปที่แน่นอนได้ว่า ทฤษฎีใดถูกทั้งหมด หรือผิดโดยสิ้นเชิง เช่น ทฤษฎีทวินิยม ที่แยก

กฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในของรัฐออกจากกันก็ได้รับอิทธิพลจากปรัชญากฎหมายของสำนักกฎหมายบ้านเมือง (positivism) ที่ถือว่ากฎหมายไม่ว่าจะเป็นบ่อเกิดโดยรูปแบบ (formal sources) หรือโดยเนื้อหา (material sources) มาจากเจตจำนง (will) ของรัฐและระบบกฎหมายระหว่างประเทศย่อมไม่สามารถเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบกฎหมายภายในของรัฐ และผูกพันรัฐได้หากรัฐไม่แสดงเจตจำนงให้ความยินยอม (consent)³⁸

ในกรณีของทฤษฎีเอกนิยมโดยเฉพาะอย่างยิ่งฝ่ายที่ถือว่ากฎหมายระหว่างประเทศมีลำดับศักดิ์ (hierarchy) สูงกว่ากฎหมายภายในของรัฐนั้นได้รับอิทธิพลจากปรัชญากฎหมายของสำนักกฎหมายธรรมชาติ (natural law) ซึ่งถือว่า กฎหมายภายในของรัฐไม่สามารถแยกออกจากกฎหมายระหว่างประเทศได้และในทางกลับกัน กฎหมายภายในของรัฐซึ่งเกิดจากเจตจำนงของรัฐ และเป็นกฎหมายที่มนุษย์สร้างขึ้นก็ต้องตกอยู่ในบังคับของกฎหมายธรรมชาติมิใช่แยกตัวออกจากกฎหมายธรรมชาติ³⁹

ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในของรัฐ มีทฤษฎีสำคัญ 3 ทฤษฎี คือ ทฤษฎีทวินิยม (Dualism) ทฤษฎีเอกนิยม (Monism) และทฤษฎีประสาน (Coordination Theory) ดังนี้⁴⁰

1. ทฤษฎีเอกนิยม (Monism) เป็นทฤษฎีที่สนับสนุนว่ากฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับได้โดยตรงในกฎหมายของรัฐต่างๆ เพราะความสัมพันธ์ของกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในของรัฐต่างเกี่ยวพันกันและสามารถอยู่ในระบบกฎหมายเดียวกันซึ่งใช้บังคับกับปัจเจกชนได้ และมีบ่อเกิดกฎหมายในลักษณะที่เกิดจากระบบกฎหมายนั่นเอง มิได้เกิดจากเจตจำนงของรัฐต่างๆ แต่เพียงอย่างเดียว ด้วยเหตุนี้จึงเป็นไปได้ที่กฎหมายระหว่างประเทศจะใช้บังคับกับปัจเจกชนหรือบุคคลธรรมดาได้ โดยไม่จำเป็นต้องแปลงกฎหมายระหว่างประเทศมาเป็นกฎหมายภายในโดยผ่านกระบวนการขั้นตอนต่างๆ ตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ และเมื่อเกิดการขัดกันระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในเช่นนี้ก็จำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์ใดอยู่เหนือกฎเกณฑ์อีกอันหนึ่ง ซึ่งในเรื่องนี้นักกฎหมายเอกนิยมมีความเห็น

³⁸ จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศเล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร, วิญญูชน), น. 105-112.

³⁹ เพิ่งอ้าง.

⁴⁰ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551), น.52-57.

ต่างกัน คือ (1) พวกที่เห็นว่ากฎหมายภายในอยู่เหนือกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น Zorn, Kaufmann, Wenzel และ (2) พวกที่เห็นว่ากฎหมายระหว่างประเทศอยู่เหนือกฎหมายภายใน เช่น Hans Kelsen และ George Scelle

2. ทฤษฎีทวินิยม (Dualism) เป็นทฤษฎีที่อธิบายว่า ทั้งกฎหมายภายในและกฎหมายระหว่างประเทศต่างก็เป็นกฎหมายด้วยกันทั้งคู่ แต่อยู่ต่างระบบกันมิได้ขึ้นต่อกัน ดังนั้นจึงไม่มีกฎหมายใดอยู่ในฐานะที่เหนือกว่า เมื่อมีการขัดกันขึ้นจึงต้องถือว่าทั้งกฎหมายภายในและกฎหมายระหว่างประเทศที่ขัดกันนั้นต่างมีผลสมบูรณ์ใช้ได้ทั้งคู่ ดังนั้น ศาล รัฐสภา รัฐบาล และประชาชนของรัฐนั้นจึงต้องใช้กฎหมายภายในของตนเป็นสำคัญ แม้ว่ากฎหมายภายในนั้นจะขัดกับกฎหมายระหว่างประเทศก็ตาม แต่ในขณะที่ขัดกันก็อาจก่อปัญหาให้รัฐนั้นต้องรับผิดชอบตามกฎหมายระหว่างประเทศได้ ฉะนั้นหากผู้บริหารของรัฐนั้นไม่ประสงค์ให้รัฐตนต้องรับผิดชอบก็ควรแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายภายในของตนนั้นเสีย เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายระหว่างประเทศ หรือหากจะให้เกิดผลโดยของกฎหมายระหว่างประเทศมีผลบังคับใช้ได้โดยตรงเหมือนกับกฎหมายภายใน ก็ต้องมีการแปลงสภาพ (Transformation) กฎเกณฑ์ระหว่างประเทศดังกล่าวมาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน กฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศนั้นจึงจะสามารถใช้บังคับภายในรัฐของตนได้ ในประเทศที่ยึดถือทฤษฎีทวินิยม เช่น อังกฤษและไทย สนธิสัญญาจะไม่อาจถือเป็นกฎหมายที่คู่ความหรือศาลจะหยิบยกขึ้นมาใช้เป็นกฎหมายแก่กรณีได้ จะต้องมีการแปลงสภาพ (Transformation) กฎเกณฑ์ระหว่างประเทศมาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน ด้วยการตราเป็นพระราชบัญญัติ จึงจะสามารถนำกฎเกณฑ์นั้นมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในรัฐได้ เช่น พระราชบัญญัติว่าด้วยเอกสิทธิ์และความคุ้มกันทางการทูต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติว่าด้วยเอกสิทธิ์และความคุ้มกันทางกงสุล พ.ศ. 2541 ต่างเป็นกฎหมายอนุวัติการตามอนุสัญญาทั้งสองฉบับ มีผลให้อนุสัญญาทั้งสองฉบับมีฐานะเป็นกฎหมายที่ใช้ได้ในประเทศไทยในฐานะเดียวกันกับพระราชบัญญัติ

3. ทฤษฎีประสาน (Coordination Theory) เป็นทฤษฎีที่ Prof. Fitzmaurice และ Prof. Rousseau อธิบายว่า กฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในเป็นกฎหมายที่ต่างมีความสมบูรณ์ของตนเอง มิได้ขึ้นต่อกันและมิได้เป็นกฎหมายระบบเดียวกัน เปรียบเสมือนกับกฎหมายอังกฤษกับกฎหมายฝรั่งเศสที่ต่างก็เป็นกฎหมายด้วยกันทั้งคู่ ไม่มีกฎหมายใดอยู่เหนือกฎหมายใด

หากเกิดการขัดกันแห่งกฎหมายขึ้น ก็เป็นเรื่องของกฎหมายขัดกัน (Conflict of Law) ที่จะพิจารณาว่าจะมีการย้อนส่ง (renvoi) ให้ไปใช้กฎหมายของประเทศใดกันอย่างไร⁴¹

การที่จะใช้ทฤษฎีไหนนั้นย่อมขึ้นอยู่กับแต่ละรัฐเอง ดังนั้นเมื่อรัฐต่างๆ ได้ไปทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับรัฐอื่นแล้ว อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะสามารถนำมาใช้บังคับกับปัจเจกชนได้เลยโดยมิต้องฝ่ายกระบวนการแปลงรูป (Transformation) หรือจะต้องผ่านกระบวนการแปลงรูป (Transformation) เข้ามาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อนจึงจะใช้บังคับได้ ก็ย่อมขึ้นอยู่กับว่ารัฐนั้นยึดถือทฤษฎีใดนั่นเอง

⁴¹ Malcolm N. Shaw Q.C., *International Law*, fifth edition, (Cambridge University Press, 2003), p. 123 อ้างใน ประสิทธิ์ เอกบุตร, *เพ่งอ้าง*, น.54.