

บทที่ 3

รูปแบบและกระบวนการในทางปฏิบัติของการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในต่างประเทศ

จากบทที่แล้วได้ทำการอธิบายในเรื่องความรู้ทั่วไปของภาษีซ้อนและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ต่อไปจะเป็นเรื่องที่จะเข้ามาสู่ขั้นตอนในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยจะกล่าวถึงรูปแบบและกระบวนการทั่วไปของนานาประเทศในการทำสนธิสัญญาและความตกลงกับต่างประเทศว่าจะต้องมีขั้นตอนการทำอย่างไร และการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางปฏิบัติของต่างประเทศในขั้นตอนของการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา การให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้ทำกับรัฐภาคี และกระบวนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับภายในประเทศนั้นในประเทศที่ทำการศึกษามีกระบวนการอย่างไร โดยจะทำการศึกษาจากประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศออสเตรเลีย, ประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์รัฐเยอรมัน

3.1 รูปแบบการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศโดยทั่วไป

การทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศนั้นเกี่ยวข้องกับกระบวนการใน 2 ระดับที่มีความเกี่ยวข้องกันได้แก่กระบวนการในระดับระหว่างประเทศและระดับภายในประเทศ เนื่องจากกฎหมายระหว่างประเทศไม่สามารถกำหนดหรือกำล่งถึงกระบวนการภายในของรัฐในการทำสนธิสัญญา ขณะเดียวกันกฎหมายภายในของรัฐก็ไม่อาจบังคับให้รัฐอื่นต้องผูกพันปฏิบัติตามความประสงค์ของตนโดยปราศจากกฎหมายระหว่างประเทศได้ เนื่องจากรัฐทุกรัฐย่อมมีอำนาจอธิปไตยเสมอกัน

แม้ว่ากระบวนการภายในของแต่ละประเทศในการทำสนธิสัญญาจะมีความแตกต่างกันในรายละเอียด แต่โดยทั่วไปแล้วการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศเกือบทุกประเภทมีขั้นตอนในการทำไม่แตกต่างกันนัก ไม่ว่าจะเป็นสนธิสัญญา ความตกลงระหว่างประเทศโดยทั่วไปหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ตาม

ในการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศนั้น โดยทั่วไปจะประกอบด้วย ขั้นตอนที่สำคัญๆ 10 ขั้นตอน¹ ดังต่อไปนี้

3.1.1 การริเริ่ม (Initiative)

จุดเริ่มต้นในการทำสนธิสัญญานี้เป็นกระบวนการระดับภายในประเทศที่เกี่ยวข้องกับระดับระหว่างประเทศ โดยเริ่มขึ้นเมื่อรัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดมีความประสงค์จะสร้างความร่วมมือระหว่างกันในเรื่องต่างๆ เช่นการค้าหรือการลงทุนระหว่างกัน ประเทศที่ต้องการเปิดความสัมพันธ์จะเป็นฝ่ายทาบทามผ่านทางวิธีการทางการทูต หรือบางครั้งผู้นำประเทศจะเป็นฝ่ายทาบทามเมื่อมีการพบปะกันในเวทีระหว่างประเทศหรือภายในประเทศ ผู้ที่ผลักดันให้มีการทาบทามเปิดเจรจากับมักเป็นภาครัฐและภาคเอกชนในระดับผู้ประกอบการรายใหญ่ ส่วนประชาชนส่วนใหญ่ยังมีบทบาทในการริเริ่มความสัมพันธ์ระหว่างประเทศน้อยมาก

3.1.2 การตัดสินใจ (Decision)

เมื่อมีการริเริ่มที่จะสร้างนิติสัมพันธ์ต่อกันแล้ว ขั้นตอนต่อจากนั้นเป็นขั้นตอนในระดับภายในประเทศที่ฝ่ายบริหารจะตัดสินใจรับคำเสนอว่าต้องการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศระหว่างกันหรือไม่ เมื่อตัดสินใจแล้วจึงจัดให้มีการเจรจาระหว่างประเทศ ซึ่งในขั้นตอนนี้บทบาทและหน้าที่ในการตัดสินใจยังคงเป็นของฝ่ายบริหารเป็นหลัก

3.1.3 การเจรจา (Negotiation)

ขั้นตอนการเจรจาเป็นขั้นตอนภายนอกประเทศ เป็นการเปิดโอกาสให้คู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้เจรจาต่อรองและตกลงกันในเรื่องที่จะเกิดประโยชน์แก่ประเทศ หรือจะยอมเสียประโยชน์บางประการเพื่อให้ได้รับประโยชน์ที่เห็นว่าคุณค่ากว่าแก่ประเทศ การเจรจาทะหว่างประเทศมีข้อจำกัดในเรื่องวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ จะต้องไม่ขัดกับ

¹ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชชาติชาย เชษฐสมุท, “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง กลไกการตรวจสอบและถ่วงดุลฝ่ายบริหารในการเจรจาทำความตกลงการค้าเสรี”, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2549), น. 15-24.

กฎหมายบังคับเด็ดขาด (jus cogens)² หรือที่กฎหมายภายในเรียกกันว่า “ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน”

3.1.4 การวางโครงร่าง (Drafting)

เมื่อมีการเจรจาตกลงระหว่างประเทศคู่สัญญาแล้ว จึงเป็นขั้นตอนการวางโครงร่างสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นกระบวนการในระดับระหว่างประเทศ การวางโครงร่างนี้เป็นการกำหนดรูปแบบและการร่างถ้อยคำ ซึ่งในขั้นตอนนี้คู่สัญญาจะรับทราบรายละเอียดของสนธิสัญญาหรือความตกลงว่ามีรูปแบบและเนื้อหาอย่างไรบ้าง แบ่งเป็นหมวดอย่างไร แต่ละหมวดมีกี่ข้อ ว่ากำหนดเอาไว้อย่างไรบ้าง

3.1.5 การยอมรับ (Adoption)³

ขั้นตอนการยอมรับ (Adoption) เป็นขั้นตอนในระดับระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับระดับภายในประเทศ เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้คู่เจรจาแสดงเจตนายอมรับบทบัญญัติเนื้อหาในสนธิสัญญาหรือความตกลง ว่าถูกต้องตรงตามที่ได้ทำการเจรจาต่อรองและตกลงกันไว้ในขั้นตอนการวางโครงร่างหรือไม่ การยอมรับในขั้นตอนนี้ยังไม่ก่อให้เกิดผลที่จะทำให้เกิดพันธกรณีใดๆ ระหว่างประเทศคู่เจรจา หากแต่เป็นเพียงการกระทำอย่างเป็นทางการเพื่อแสดงการยอมรับระหว่างคู่เจรจารูปแบบ (Form) และเนื้อหา (Content) ของสนธิสัญญาหรือความตกลงนั้นเป็นที่ยึดตามความต้องการของคู่เจรจาก่อนที่จะมีการรับรองความถูกต้องแท้จริง (Authentication)⁴

² ดู “กฎหมายบังคับเด็ดขาด (jus cogens) แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ” ใน จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2549), น. 290-295.

³ Vienna Convention on the Law of Treaties 1969, Article 9 Adoption of the text
2.The adoption of the text of a treaty at an international conference takes place by the vote of two thirds of the States present and voting, unless by the same majority they shall decide to apply a different rule.

⁴ Article 10 Authentication of the text
The text of a treaty is established as authentic and definitive:
(a) by such procedure as may be provided for in the text or agreed upon by the States participating in its drawing up; or

ของบทบัญญัติต่างๆ ตามสนธิสัญญาในขั้นตอนต่อไป ในขั้นตอนนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นการรับรองผลการเจรจาในระดับเจ้าหน้าที่เท่านั้น

3.1.6 การรับรองความถูกต้องแท้จริง (Authentication)

การรับรองความถูกต้องของสนธิสัญญา (Authentication) เป็นขั้นตอนภายนอก โดยในขั้นตอนนี้รัฐคู่เจรจาจะได้พิจารณาร่างสุดท้ายของสนธิสัญญาว่ามีรายละเอียดตรงตามเจตนารมณ์ของแต่ละฝ่ายทุกประการหรือไม่ ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนสุดท้ายที่รัฐคู่เจรจาจะได้ทำการตรวจสอบร่างสนธิสัญญาก่อนที่จะมีการลงนามสนธิสัญญาโดยรัฐมนตรีกระทรวงการต่างประเทศ หรือผู้ได้รับมอบอำนาจจากรัฐ

โดยหลักแล้ววิธีการรับรองความถูกต้องแท้จริงเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติของสนธิสัญญาหรือความตกลง ตามวิธีการที่ประเทศคู่เจรจาจะได้อำหนดไว้ในความตกลง หากไม่ปรากฏวิธีการดังกล่าว การรับรองความถูกต้องแท้จริงของความตกลงสามารถทำได้โดยวิธีการลงนาม (Signature) ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันจากรัฐผู้ให้อำนาจเต็ม (Signature ad referendum) หรือการลงนามย่อ (Initialling) ของผู้แทนประเทศในความตกลง หรือในกรรมสารสุดท้าย (Final act)

จากนั้นจึงเข้าสู่ขั้นตอนกระบวนการระดับภายในประเทศที่สำคัญอีกขั้นตอนหนึ่ง คือการนำสนธิสัญญาหรือความตกลงที่ได้มีการรับรองความถูกต้องแท้จริง (Authentication) แล้วนั้น กลับเข้าสู่การพิจารณาตามเงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญภายในของแต่ละประเทศกำหนด ว่าเป็นสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่ จากนั้นฝ่ายบริหารจึงจะสามารถแสดงเจตนาผูกพันตามพันธกรณีที่กำหนดในสนธิสัญญาได้

(b) failing such procedure, by the signature, signature ad referendum or initialling by the representatives of those States of the text of the treaty or of the Final Act of a conference incorporating the text.

3.1.7 การขอความเห็นชอบจากรัฐสภา (Approbation)

การนำเสนอร่างสนธิสัญญาเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะมีการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาถือเป็นขั้นตอนกระบวนการภายในประเทศที่มีความสำคัญเพราะเป็นขั้นตอนที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้โดยมีวัตถุประสงค์ให้ฝ่ายรัฐสภาซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนปวงชนได้รับทราบและมีส่วนร่วมในการพิจารณาเห็นชอบในสนธิสัญญาบางประเภท

โดยหลักทั่วไปรัฐธรรมนูญไม่ได้กำหนดให้สนธิสัญญาทุกฉบับต้องผ่านการพิจารณาของรัฐสภา แต่มักกำหนดให้สนธิสัญญาที่มีความสำคัญโดยสภาพแห่งเรื่อง (Nature of Things) ได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน สำหรับประเทศเสรีประชาธิปไตยฝ่ายบริหารควรจะใช้โอกาสในขั้นตอนนี้ให้เป็นประโยชน์มากที่สุด เพราะนอกจากจะเป็นการปรึกษาหารือและรับฟังความคิดเห็นจากรัฐสภาแล้ว ยังถือเป็นการผูกพันรัฐสภาในกรณีที่จะต้องออกพระราชบัญญัติรองรับการบังคับใช้สนธิสัญญาในภายหลังด้วยว่า หากรัฐสภาให้ความเห็นชอบกับร่างสนธิสัญญา รัฐสภาจะต้องให้การสนับสนุนรัฐบาลในการออกกฎหมายนั้น

นอกจากนี้ในกรณีที่ฝ่ายบริหารเห็นว่าร่างสนธิสัญญาฉบับใดจะมีผลกระทบประโยชน์ของประเทศชาติหรือส่วนได้เสียของประชาชนอย่างสำคัญ อาจขอปรึกษาประชาชนโดยการจัดให้มีการออกเสียงประชามติในขั้นตอนนี้ก็ได้ ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญของฝรั่งเศสประธานาธิบดีจะเป็นผู้ตัดสินใจดำเนินการในเรื่องนี้ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ปัญหาสำคัญที่มักเกิดขึ้นในขั้นตอนนี้เป็นประจำเป็นเรื่องการตีความประเภทของสนธิสัญญาว่าร่างสนธิสัญญาหรือร่างความตกลงฉบับใดฉบับหนึ่งต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วฝ่ายบริหารมักมีท่าทีในลักษณะที่ไม่ต้องการเสนอขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนการแสดงเจตนาผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ การแก้ไขปัญหานี้บางประเทศใช้วิธีระบุจำแนกรายการประเภทของสนธิสัญญาที่จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเอาไว้ในรัฐธรรมนูญเป็นรายการๆ อย่างชัดเจน เช่น ประเทศฝรั่งเศส⁵ หรือบาง

⁵ ดูรายละเอียดใน Article 53 de la constitution 1958 ซึ่งได้แก่

- สนธิสัญญาสันติภาพ ซึ่งรวมถึงการทำสนธิสัญญาร่วมเป็นพันธมิตร (Alliance Treaty) ด้วย
- สนธิสัญญาทางการค้า ซึ่งได้แก่สนธิสัญญาและความตกลงทางการค้าทุกฉบับ
- สนธิสัญญาซึ่งมีผลผูกพันการเงินการคลังของประเทศ
- สนธิสัญญาซึ่งมีบทแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมาย (รัฐบัญญัติ) ของฝ่ายนิติบัญญัติ
- สนธิสัญญาซึ่งมีผลกระทบถึงสถานภาพของบุคคล
- สนธิสัญญาซึ่งมีบทสละ แลกเปลี่ยน หรือควบเข้าด้วยกันซึ่งดินแดนอาณาเขต

ประเทศเช่นประเทศออสเตรเลีย รัฐธรรมนูญบัญญัติเพียงว่าสนธิสัญญาพหุภาคีและสนธิสัญญาทวิภาคีที่สำคัญ (Major Bilateral Treaty) ฝ่ายบริหารต้องเสนอต่อรัฐสภาก่อนที่จะเข้ามาแสดงเจตนาผูกพัน ในกรณีเช่นนี้องค์กรที่มีอำนาจตีความเบื้องต้นได้แก่รัฐบาล แต่ก็ควรมีบทบาทในรัฐธรรมนูญของประเทศด้วยว่ากรณีที่มีข้อโต้แย้งระหว่างรัฐบาลกับรัฐสภาเกี่ยวกับปัญหาการตีความประเด็นดังกล่าว องค์กรใดจะเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาด

ในประเทศฝรั่งเศสขั้นตอนการเสนอเรื่องต่อรัฐสภาและการได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาสำหรับร่างสนธิสัญญาประเภทที่ต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภานี้ ถือเป็นเงื่อนไขประการหนึ่งของความสมบูรณ์ของการทำสนธิสัญญาตามรัฐธรรมนูญ โดยศาลปกครองจะเป็นองค์กรทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบให้มีการฝ่าฝืนกระบวนการดังกล่าวในการทำสนธิสัญญา นักกฎหมายมหาชนเรียกหลักการนี้ว่า “การควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของสนธิสัญญา” (La constitutionnalité des traits et des engagements internationaux)⁶

3.1.8 การให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามความตกลง (Expression of Consent to be Bound)⁷

ขั้นตอนนี้เป็นกระบวนการภายนอกของรัฐ ในกรณีที่ร่างสนธิสัญญาไม่จำเป็นต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ฝ่ายบริหารสามารถแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงในขั้นตอนนี้ได้เอง เพราะถือว่าเป็นสนธิสัญญาที่อยู่ในอำนาจของฝ่ายบริหาร แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาประเภทที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ก่อน ฝ่ายบริหารย่อมต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ก่อนแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลง ในกรณีหลังนี้ถือว่าอำนาจการตัดสินใจสุดท้ายเป็นของรัฐสภา อย่างไรก็ตามก็ตีกฎหมายระหว่างประเทศไม่ได้เข้ามากำหนดรายละเอียดในขั้นตอนนี้ให้ แต่ละประเทศสามารถกำหนดเงื่อนไขและกระบวนการภายในของตน

⁶ René CHAPUS, Droit administrative general, 15^{ème} edition, (Paris : Montchrestien, 2001), pp.938-939 อ้างใน จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชชาติชาย เชษฐสมุท, อ่าวแล้ว เจริญรอกที่ 1, น.20.

⁷ Vienna Convention on the Law of Treaties 1969, Article 11 Means of expressing consent to be bound by a treaty

The consent of a State to be bound by a treaty may be expressed by signature, exchange of instruments constituting a treaty, ratification, acceptance, approval or accession, or by any other means if so agreed.

ได้เอง การที่ฝ่ายบริหารจะทำตามขั้นตอน เงื่อนไข หรือกระบวนการหรือไม่นั้นเป็นเรื่องระดับภายในประเทศ แต่กฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งในที่นี่ได้แก่อนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ. 1969 ได้กำหนดว่า “เมื่อประเทศคู่สัญญาได้แสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาแล้ว จะยกเอาความไม่สมบูรณ์ตามกฎหมายภายในมาเป็นข้ออ้างกับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เพื่อปฏิเสธการปฏิบัติตามสนธิสัญญาไม่ได้”⁸

สำหรับวิธีการหรือรูปแบบในการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศนั้น เป็นไปตามที่ประเทศคู่สัญญาได้ตกลงกัน เช่น ผู้แทนที่ได้รับอำนาจเต็มของประเทศหรือผู้ที่ถือว่าเป็นผู้แทนที่มีอำนาจเต็มสามารถแสดงเจตนาให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศโดยการลงนาม (Signature) การแลกเปลี่ยนตราสารอันก่อให้เกิดสนธิสัญญา (Exchange of Instrument Constituting a Treaty) การให้สัตยาบัน (Ratification) การยอมรับ (Acceptance) การให้ความเห็นชอบ (Approval) การภาคยานุวัติ (Accession) หรือวิธีการอื่นๆ ที่ประเทศคู่สัญญาจะตกลงกัน

เมื่อได้แสดงเจตนาให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงแล้ว สนธิสัญญาย่อมมีผลผูกพันคู่กรณีตามกฎหมายระหว่างประเทศนับแต่เวลาที่คู่สัญญาจะได้กำหนดไว้ในสนธิสัญญา เช่น ประเทศคู่สัญญาที่ตกลงแลกเปลี่ยนตราสารหรือส่งมอบสัตยาบัน นับแต่เวลาที่คู่สัญญาได้ส่งมอบสัตยาบันสารครบตามจำนวนที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญา เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ควรทราบว่าในกระบวนการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ แม้คู่สัญญาจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนต่างๆ จนได้ผ่านการรับรองความถูกต้องแท้จริง (Authentication) ของสนธิสัญญามาแล้วก็ตาม หากประเทศคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (โดยฝ่ายบริหารหรือฝ่ายนิติบัญญัติเอง) เห็นว่าการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงแล้วจะเกิดความเสียหายต่อประเทศชาติและประชาชน ประเทศคู่สัญญาสามารถที่จะไม่แสดงเจตนาเข้าผูกพันสนธิสัญญาหรือความตกลง (Expression of Consent to be Bound) ในขั้นตอนนี้ได้ เพราะสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศจะยังไม่มีผลผูกพันประเทศคู่สัญญา จนกว่าจะได้มีการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามขั้นตอนนี้ตามวิธีการที่สนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศกำหนดไว้

⁸ Vienna Convention on the Law of Treaties 1969, Article 27 Internal law and observance of treaties

A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty. This rule is without prejudice to article 46

3.1.9 การทำให้สนธิสัญญามีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐ (Implementation)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนการดำเนินการภายในรัฐขั้นตอนสุดท้าย วัตถุประสงค์ของขั้นตอนนี้ไม่ใช่เพื่อให้รัฐสภาพมีส่วนร่วมกับการพิจารณาร่างสนธิสัญญา เนื่องจากสนธิสัญญามีผลผูกพันประเทศเสร็จสิ้นแล้วตั้งแต่ขั้นตอนที่แล้ว ขั้นตอนนี้จึงเป็นเพียงผลสุดท้ายของการทำสนธิสัญญา คือรัฐคู่สัญญาแต่ละฝ่ายต้องปฏิบัติตามการให้เป็นไปตามสนธิสัญญา โดยทำให้สนธิสัญญามีสภาพบังคับในประเทศของตนเอง ในกรณีที่สนธิสัญญานั้นต้องการเพียงการประกาศลงในราชกิจจานุเบกษาก็จะมีผลบังคับใช้ได้ รัฐบาลก็ดำเนินการนำสนธิสัญญาตีพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา แต่ถ้าหากสนธิสัญญานั้นจำเป็นจะต้องมีพระราชบัญญัติรองรับจึงจะใช้บังคับเป็นกฎหมายได้ รัฐบาลจะต้องดำเนินการให้รัฐสภาให้ความเห็นชอบแก่ร่างพระราชบัญญัติรองรับสนธิสัญญาดังกล่าว ซึ่งโดยหลักทั่วไปมักจะไม่มีปัญหาเนื่องจากรัฐสภาได้ให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญานั้นมาก่อนแล้ว และทราบล่วงหน้าว่าจะต้องตรากฎหมายมารองรับสนธิสัญญาเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐสภาไม่ให้ความเห็นชอบแก่พระราชบัญญัติเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาไม่ว่าโดยเหตุผลใด ก็จะทำให้สนธิสัญญานั้นไม่มีผลบังคับภายในรัฐ แต่ในทางระหว่างประเทศอาจทำให้รัฐนั้นผิดสนธิสัญญาต่อรัฐคู่สัญญาและต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายแก่รัฐคู่สัญญา

ดังนั้นเมื่อถึงขั้นตอนนี้รัฐสภาของประเทศต่างๆ จึงมักยินยอมให้ความร่วมมือกับฝ่ายบริหารและผ่านกฎหมายอนุวัติการตามสนธิสัญญาตามที่ฝ่ายบริหารร้องขอโดยหลีกเลี่ยงได้ยาก อีกทั้งไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในสนธิสัญญาไปเป็นอย่างอื่นได้ โดยเหตุนี้รัฐสภาของบางประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย จึงได้เรียกร้องให้รัฐสภาและประชาชนมีโอกาสให้คำปรึกษาหารือแก่ฝ่ายบริหารให้มากขึ้นตั้งแต่ขั้นตอนต้นๆ ในกระบวนการทำสนธิสัญญาบางประเภทที่เห็นว่ามีผลสำคัญ

3.1.10 การจดทะเบียนสนธิสัญญาต่อสหประชาชาติ

กระบวนการนี้เป็นกระบวนการระดับระหว่างประเทศ การจดทะเบียนสนธิสัญญากับสหประชาชาติเพื่อประโยชน์ในการเก็บและเผยแพร่ในทางระหว่างประเทศว่ามีประเทศใดบ้างได้ทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศกับประเทศใดบ้าง และเพื่อให้ใช้สนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศนั้นกล่าวอ้างในศาลระหว่างประเทศได้ กรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนกับสหประชาชาติ รัฐคู่สัญญาไม่สามารถยืนยันในศาลเมื่อมีกรณีพิพาทเกิดขึ้นระหว่างกัน

3.2 กระบวนการในทางปฏิบัติของการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในต่างประเทศ

เนื่องจากขั้นตอนในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่างๆ นั้น ส่วนใหญ่ในขั้นตอนการริเริ่ม การตัดสินใจ การเจรจา การวางโครงสร้าง การยอมรับ การรับรอง ความถูกต้องแท้จริง การพิมพ์เผยแพร่หนังสือสัญญานั้น จะมีลักษณะในทำนองเดียวกัน และมีได้ อยู่ในขอบเขตที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต้องการศึกษา ดังนั้นในส่วนนี้จะศึกษาในส่วนองค์กรผู้มีอำนาจ ในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ขั้นตอนการขออนุมัติหลักการเจรจา ขั้นตอนการ ขอความเห็นชอบจากรัฐสภา การให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามความตกลง และการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐ โดยจะนำแนวปฏิบัติของต่างประเทศได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์รัฐเยอรมัน มาเป็นกรณีศึกษา

ในที่นี้จะขอลำถึงเฉพาะอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแบบทวิภาคีเท่านั้น ในการอธิบายผู้เขียนขอใช้คำว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสำหรับทั้ง Double Tax Agreement, Double Tax Treaty และ Double Tax Conventions

ก่อนที่จะลงรายละเอียดในเนื้อหาดังกล่าวขอสรุปถึงขั้นตอนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่มีรายละเอียดคล้ายกันในทุกประเทศดังนี้

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นข้อตกลงทางระหว่างประเทศอย่างหนึ่ง ดังนั้นโครงสร้างและผลของอนุสัญญาจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่อยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (Vienna Convention on the Law of Treaties 1969)

กรอบของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีขึ้นโดยที่รัฐภาคีทำการเจรจากัน ซึ่งโดยทั่วไปแล้วในประเทศส่วนใหญ่ กระบวนการต่างประเทศจะเป็นผู้รับผิดชอบในการเจรจาสนธิสัญญา สำหรับสนธิสัญญาทางภาษีโดยหลักแล้วผู้ที่ป็นหัวหน้าคณะเจรจาได้แก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (The minister of Finance) สำหรับกระทรวงอื่นๆ จะมีส่วนร่วมในการเจรจาภายในขอบเขตที่จำเป็นเท่านั้น

ในระหว่างการเจรจาตัวของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะเป็นเพียงร่างเท่านั้น เมื่อทำการเจรจาเสร็จแล้วหัวหน้าคณะผู้แทนการเจรจาของทั้งสองฝ่ายจะทำการลงนามรับรองความถูกต้องของตัวอนุสัญญาฯ ทุกแผ่น โดยจะทำออกมาเป็นสองชุด ในกรณีที่มีความจำเป็นหัวหน้าคณะผู้แทนทั้งสองฝ่ายจะลงนามในหนังสือแลกเปลี่ยน (exchange of notes) หรือในบันทึกข้อสัญญาที่ได้ตกลงกันแล้ว (agree protocols) ด้วย หากภาษาที่ใช้ในการเจรจาไม่ใช่

ภาษาราชการของทั้ง หนึ่ง หรือ สอง รัฐที่เป็นคู่ภาคี ภายหลังจากการลงนามย่อแล้วอนุสัญญาจะถูกแปลงออกเป็นภาษาของคู่ภาคีแต่ละภาษา และจะต้องได้รับการตรวจสอบจากคู่ภาคีด้วย แต่โดยทั่วไปแล้วอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะถูกจัดทำขึ้นเป็นภาษาทางราชการของทั้งสองประเทศอยู่แล้ว จะมีในบางกรณีเท่านั้นซึ่งเกิดขึ้นน้อยมากที่รัฐภาคีจะเลือกใช้ภาษาที่ 3 เช่น ภาษาอังกฤษหรือภาษาฝรั่งเศส สำหรับในกรณีที่มีความจำเป็นจะต้องทำการดัดแปลงแก้ไขสนธิสัญญาที่ได้ลงนามย่อไปแล้ว เอกสารแผ่นใหม่ทำการแก้ไขจะต้องแทรกเอาไว้ในตำแหน่งเดิม และต้องทำการลงนามย่อกำกับเอาไว้ด้วย แต่หากส่วนที่ต้องการแก้ไขนั้นเป็นส่วนที่เป็นสาระสำคัญจะต้องทำการเจรจาใหม่จะทำการแก้ไขโดยวิธีดังกล่าวมิได้

การลงนามย่อในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ได้เป็นการผูกพันรัฐภาคีว่า จะต้องตกลงตามอนุสัญญา แต่จะมีข้อผูกพันว่าห้ามทำกรอย่างหนึ่งอย่าใดจนกว่าสนธิสัญญาจะถูกลงนาม ซึ่งผู้ที่มีอำนาจลงนามในที่นี้จะต้องเป็นผู้ที่มีอำนาจอย่างเป็นทางการภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ

ในส่วนต่อไปจะอธิบายถึงองค์กรผู้มีอำนาจในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ขั้นตอนการอนุมัติหลักการหรือกรอบการเจรจา ขั้นตอนการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ขั้นตอนการให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามความตกลง และขั้นตอนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐ ของประเทศที่เป็นกรณีศึกษาต่อไป

3.2.1 องค์กรผู้มีอำนาจในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

โดยทั่วไปอำนาจในการทำสนธิสัญญาเป็นอำนาจของบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศซึ่งได้แก่ รัฐ และองค์การระหว่างประเทศ สำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอำนาจในการทำจะเป็นอำนาจของรัฐ ซึ่งตามมาตรา 7 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 กำหนดให้การแสดงเจตนาของรัฐในการทำสนธิสัญญาต้องกระทำโดยผ่านทางผู้แทนของรัฐผู้มีอำนาจเต็ม (Full Powers) ซึ่งในมาตรา 2 วรรค 1c ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 กำหนดความหมายของคำว่า “หนังสือมอบอำนาจเต็ม” หมายถึงเอกสารที่สร้างขึ้นโดยผู้ทรงอำนาจของรัฐและมีการมอบอำนาจให้บุคคลหนึ่งหรือหลายคนทำหน้าที่แทนรัฐในการเจรจา การรับเอาข้อบท หรือการตกลงยืนยันในความถูกต้องแท้จริงของข้อบทสนธิสัญญาหรือเพื่อแสดงออกซึ่งความยินยอมของรัฐที่จะเข้าผูกพันต่อสนธิสัญญาหรือเพื่อให้การต่าง ๆ ลุล่วงไปตามสนธิสัญญานั้น

บุคคลผู้ได้รับมอบอำนาจจากรัฐในรูปของตราสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจะมีอำนาจทำสนธิสัญญาแทนรัฐอย่างชัดเจน โดยผู้แทนจะต้องทำไปในขอบอำนาจที่ได้รับมอบหมาย ตามธรรมเนียมปฏิบัติใบมอบอำนาจเต็มจะถูกตรวจสอบจากผู้แทนของรัฐอื่นๆ ที่เข้าร่วมทำสนธิสัญญาก่อน แต่อนุสัญญาฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นเอาไว้ว่าการทำสนธิสัญญาแทนรัฐของบุคคลดังต่อไปนี้ไม่ต้องมีหนังสือมอบอำนาจเต็ม ได้แก่

(1) ผู้ดำรงตำแหน่งประมุขของรัฐ (head of state) หัวหน้ารัฐบาล (head of government) และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ (minister of foreign affairs) สำหรับทุกกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำสนธิสัญญา

(2) ผู้ดำรงตำแหน่งหัวหน้าคณะทูต (heads of diplomatic mission) สำหรับการรับเอาข้อบทของสนธิสัญญาระหว่างรัฐผู้ส่งกับรัฐผู้รับ โดยมีการแจ้งให้อีกฝ่ายหนึ่งทราบ

(3) ผู้ที่เป็นผู้แทนที่ถูกส่งมาจากรัฐต่างๆ ให้เข้าร่วมประชุมระหว่างประเทศหรือเข้าร่วมประชุมระหว่างองค์การระหว่างประเทศหรือเข้าร่วมประชุมกับองค์การย่อยขององค์การใดองค์การหนึ่งหรือหลายองค์การขององค์การระหว่างประเทศ เพื่อการรับเอาซึ่งข้อบทของสนธิสัญญาในการประชุมนั้นๆ

การใช้อำนาจของผู้แทนที่ไม่ต้องมีเอกสารการมอบอำนาจเต็มนั้นหากเป็นการกระทำที่ผู้แทนดังกล่าวไม่มีอำนาจจะกระทำได้ตามกฎหมายภายในของรัฐตน ในเรื่องนี้อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 46 ได้บัญญัติว่า รัฐไม่อาจยกข้ออ้างข้างตนมาเป็นเหตุให้การยินยอมของรัฐนั้นไม่สมบูรณ์ เว้นแต่การฝ่าฝืนเช่นนั้นจะเป็นการชัดแจ้งและเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในอันมีความสำคัญอย่างยิ่ง และการฝ่าฝืนดังกล่าวจะถือว่าชัดแจ้ง (manifest) ก็ต่อเมื่อการฝ่าฝืนนั้นเป็นที่ประจักษ์ชัด (evident) ในทางภาวะวิสัย (objective) แก่รัฐที่เกี่ยวข้องและเป็นกฎหมายภายในที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เช่น ฝ่าฝืนต่อรัฐธรรมนูญ มิฉะนั้นรัฐจะต้องผูกพันในการกระทำของผู้แทนตนซึ่งกระทำเกินขอบอำนาจอันเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายภายในของรัฐนั้นด้วย แต่อย่างไรก็ตาม หากบุคคลที่เป็นผู้แทนของรัฐได้กระทำการเกินอำนาจที่ได้รับมอบหมายจากรัฐ ก็จะไม่ถือว่ารัฐต้องผูกพันตามสนธิสัญญานั้น เว้นแต่รัฐจะให้การรับรองยืนยัน (confirmation) การกระทำของผู้แทนเช่นนั้นภายหลัง

การกำหนดว่าองค์กรใดมีอำนาจในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปตามรัฐธรรมนูญของแต่ละรัฐซึ่งเป็นเรื่องที่แต่ละรัฐสามารถกำหนดเองได้ กฎหมายระหว่างประเทศไม่ได้กำหนดเอาไว้แต่อย่างใด ในทางปฏิบัติของรัฐต่างๆ ผู้รับมอบอำนาจเต็มของรัฐในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมักจะเป็นฝ่ายบริหารหรือรัฐบาลในระบบการปกครองของรัฐนั้นๆ เพราะเหตุว่า

การทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถือเป็นการทำสนธิสัญญาอย่างหนึ่งซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของกิจการต่างประเทศอันเกิดจากการใช้อำนาจอธิปไตยภายนอกของรัฐ เป็นเรื่องที่ต้องดำเนินติดต่อกันมาอยู่อย่างเสมอ และที่จะต้องให้ได้ผลดีก็ต้องมาจากความเพียรพยายาม ความระมัดระวัง รวมทั้งการรักษาความลับเป็นอย่างดีด้วย ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่หาไม่ได้จากฝ่ายนิติบัญญัติ⁹ ซึ่งโดยหลักทั่วไปในรัฐธรรมนูญจะบัญญัติให้ฝ่ายบริหารเป็นองค์กรผู้มีอำนาจในการทำสนธิสัญญากับต่างประเทศ ซึ่งรวมถึงสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนด้วย แต่อาจมีเงื่อนไขในกรณีของการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงบางประเภทที่ต้องขอความเห็นชอบจากฝ่ายนิติบัญญัติก่อนที่จะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาเพื่อให้มีการตรวจสอบกลั่นกรองก่อนที่ฝ่ายบริหารจะนำประเทศเข้าผูกพันตามสนธิสัญญา

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าโดยหลักการฝ่ายบริหารของแต่ละรัฐจะเป็นองค์กรที่มีอำนาจในการทำสนธิสัญญา แต่เนื่องจากรัฐต่างๆ มีระบอบการปกครองที่แตกต่างกัน ดังนั้นอำนาจขององค์กรฝ่ายบริหารซึ่งมีอำนาจในการทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงแตกต่างกันในรายละเอียดด้วย ดังต่อไปนี้

3.2.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ภายใต้รัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น การทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารหรือรัฐบาลของสหพันธรัฐ¹⁰ มลรัฐต่างๆ ไม่มีอำนาจในการทำสนธิสัญญากับต่างประเทศ (No state shall, without the consent of Congress, enter into any agreement or compact with another state, or with a foreign power)¹¹ นอกจากนั้นยังมีการแบ่งประเภทของสนธิสัญญาเอาไว้เป็น 2 ประเภทอย่างชัดเจน ได้แก่ สนธิสัญญา (Treaty) และความตกลงระหว่างประเทศ ในกรณีสนธิสัญญาวุฒิสมาชิกต้องให้ความเห็นชอบจำนวนสองในสามของวุฒิสมาชิกที่เข้าร่วมประชุม อย่างไรก็ตามการตีความในทางปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น หมายความว่า มลรัฐต่างๆ ของสหรัฐอเมริกาไม่สามารถทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการเมืองหรือความมั่นคงของรัฐกับประเทศอื่นๆ แต่ยังคงสามารถทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศทางด้านเศรษฐกิจและ

⁹ ไพโรจน์ ชัยนาม, คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ เล่ม 2, (พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2495), น. 232.

¹⁰ The US Constitution of State, Art. II, sec. 2, para. 2 President Power

¹¹ The US Constitution of State, Art. I, sec. 10, para. 3 Limit on States

วัฒนธรรมได้¹² เช่น การที่มลรัฐเวอร์จิเนีย หรือเมืองบัลติมอร์ หรือเมืองมอลโกโมรีทำสนธิสัญญากับประเทศฝรั่งเศส ซึ่งกฎหมายระหว่างประเทศไม่ได้จำกัดการทำสนธิสัญญาในลักษณะนี้ แต่โดยทั่วไปแล้วรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศได้จำกัดไว้ ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่าองค์กรที่มีอำนาจตามรัฐธรรมนูญในการทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา คือฝ่ายบริหารนั่นเอง

ในประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐธรรมนูญได้ให้อำนาจในการทำสนธิสัญญาเป็นอำนาจของประธานาธิบดี โดยการให้คำแนะนำและยินยอมจากวุฒิสภา (รัฐธรรมนูญหมวด 2 มาตรา 2 วรรค 2) แม้ว่าจะไม่ได้มีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนว่าอะไรคือบทบาทของวุฒิสภาที่จะเข้าไปร่วมในการเจรจา แต่ในทางปฏิบัติ วุฒิสภาจะให้คำแนะนำแก่ประธานาธิบดีในขั้นตอนระหว่างการเจรจา พร้อมกับให้ความยินยอมหรือยับยั้งการให้ความยินยอมในสนธิสัญญาฉบับสมบูรณ์ (Final Treaty) แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติก็เป็นที่ยอมรับกันว่าการเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นจะตกอยู่ภายใต้อำนาจของประธานาธิบดี โดยการเจรจาจะกระทำผ่านบุคคลผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้มีอำนาจเต็มโดยประธานาธิบดีเพื่อเป็นตัวแทนของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยปกติแล้วกระทรวงการต่างประเทศจะเป็นผู้เจรจาสนธิสัญญา (The State Department negotiates treaties) แต่อย่างไรก็ตามสำหรับสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และ protocols จะทำการเจรจาโดยเจ้าหน้าที่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งจะขึ้นตรงกับกระทรวงการคลัง โดยจะได้รับความช่วยเหลือจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ดังนั้นการมีส่วนร่วมในการเจรจาของกระทรวงการต่างประเทศจะเข้ามาเจรจาในส่วนที่มีได้มีความสำคัญถึงแม้ว่าการเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นในท้ายที่สุดจะต้องมาขอความเห็นชอบจากกระทรวงการต่างประเทศก่อนที่จะมีการลงนามก็ตาม¹³

¹² International Law : The Treaty-Making Process,
<http://homepage.gallaudet.edu/David.Penna/treatymake.html>.

¹³ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition (London: Kluwer Law International, 1997), p.22.

3.2.1.2 ประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศออสเตรเลียอำนาจในการทำสนธิสัญญาบัญญัติเอาไว้ในรัฐธรรมนูญมาตรา 61¹⁴ ว่า

"อำนาจของฝ่ายบริหารเป็นอำนาจของสมเด็จพระบรมราชินีนาถแห่งสหราชอาณาจักร ผู้สำเร็จราชการในฐานะผู้แทนพระองค์เป็นผู้ใช้อำนาจในการบริหาร การปกครอง การกำกับดูแล ตามรัฐธรรมนูญและกฎหมายอื่นๆ ของประเทศ"

ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงเป็นองค์กรหลักที่รับผิดชอบเรื่องการทำสนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศ นับตั้งแต่การตัดสินใจ การเจรจา การกำหนดเนื้อหาการเจรจา จุดยืนในการเจรจารวมถึงการตัดสินใจขั้นสุดท้ายว่าจะลงนามหรือให้สัตยาบันเพื่อผูกพันตามสนธิสัญญาหรือไม่ โดยมีรัฐมนตรีหรือคณะรัฐมนตรีแห่งสหพันธรัฐ (The Federal Executive Council)¹⁵ ทำหน้าที่ให้คำแนะนำแก่ผู้สำเร็จราชการในฐานะผู้แทนพระองค์ (The Governor-General)

จึงสรุปได้ว่าองค์กรผู้มีอำนาจทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็คือองค์กรฝ่ายบริหารนั่นเอง

3.2.1.3 ประเทศฝรั่งเศส

ในมาตรา 52 ของรัฐธรรมนูญฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 บัญญัติไว้ว่า

"ประธานาธิบดีแห่งสาธารณรัฐเป็นผู้เจรจาและให้สัตยาบันแก่สนธิสัญญาทั้งหลาย

ประธานาธิบดีต้องได้รับรายงานผลการเจรจาเพื่อการทำความตกลงระหว่างประเทศที่ไม่ต้องมีการให้สัตยาบัน"

¹⁴ Section 61 (Head of Government) The Executive power of Commonwealth is vested in the Queen and is exercisable by the Governor-General as the Queen's representative, and extend to the execution and maintenance of this Constitution, and the laws of the Commonwealth.

¹⁵ Section 62 (Federal Executive Council) There shall be a Federal Executive Council to advise the Governor-General in the government of the Commonwealth, and the members of the Council shall be chosen and summoned by the Governor-General and sworn as Executive Councillors, and shall hold office during his pleasure.

ในระบบกฎหมายฝรั่งเศสนั้นได้กำหนดรูปแบบการทำสนธิสัญญาของฝ่ายบริหารโดยแบ่งออกเป็นสองรูปแบบ¹⁶ ได้แก่ รูปแบบแรก เป็นการทำสนธิสัญญาในนามประธานาธิบดีเรียกว่า “สนธิสัญญา (traité)” ซึ่งเป็นสนธิสัญญาเต็มรูปแบบที่รัฐบาลต้องทำภายใต้ความเห็นชอบของรัฐสภาโดยมีประธานาธิบดีเป็นผู้ลงนามในสนธิสัญญา แต่ในทางปฏิบัติที่ประธานาธิบดีจะมอบหมายให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศเป็นผู้มีอำนาจในการเจรจาและมีอำนาจในการลงนามผูกพันในสนธิสัญญาแทนประธานาธิบดี และรูปแบบที่สอง เป็นการทำสนธิสัญญาในนามของรัฐบาลเองเรียกว่า “ความตกลงระหว่างประเทศ (accord)” ซึ่งเป็นสนธิสัญญาแบบย่อที่รัฐบาลสามารถทำได้โดยไม่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ในทางปฏิบัติคณะรัฐมนตรีมักจะมอบหมายให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศเป็นผู้มีอำนาจในการเจรจาและลงนามผูกพันในข้อตกลงดังกล่าวในนามรัฐบาลและได้รับความเห็นชอบ (approval) จากคณะรัฐมนตรี นอกจากนี้ตามมาตรา 52 ของรัฐธรรมนูญกำหนดให้รัฐบาลมีหน้าที่ต้องแจ้งให้ประธานาธิบดีทราบล่วงหน้าถึงการตัดสินใจแสดงเจตนาผูกพันตามความตกลงระหว่างประเทศและอาจขอรับความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะจากประธานาธิบดีก็ได้

สรุปได้ว่า การทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นอำนาจของฝ่ายบริหาร โดยรัฐบาลต้องทำภายใต้ความเห็นชอบของรัฐสภาโดยมีประธานาธิบดีเป็นผู้ลงนามในสนธิสัญญา โดยในทางปฏิบัติที่ประธานาธิบดีจะมอบหมายให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศเป็นผู้มีอำนาจเจรจาและลงนามแทน

3.2.1.4 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

ในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ค.ศ. 1949 หรือที่เรียกว่ากฎหมายพื้นฐาน (Basic Law) กำหนดให้อำนาจในการทำสนธิสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจในการสร้างความสัมพันธ์ระหว่างประเทศโดยถือเป็นภารกิจพื้นฐานอย่างหนึ่งของรัฐ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ของสหพันธ์ โดยมาตรา 59 ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน บัญญัติว่า

¹⁶ รูปแบบของการทำสนธิสัญญาของฝ่ายบริหารเป็นไปตามหนังสือเวียนสำนักนายกรัฐมนตรี ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 1997 เรื่องการเจรจาทำความตกลงและการลงนามในความตกลงระหว่างประเทศ (Circulaire du 30 mai 1997 relative à l'élaboration et à la conclusion des accords internationaux) อ้างใน จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาติชาย เศษฐสมุทร อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 55.

“(1) ให้ประธานาธิบดีแห่งสหพันธ์กระทำการแทนสหพันธ์ในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของสหพันธ์ ให้ประธานาธิบดีเข้าทำสนธิสัญญากับรัฐต่างประเทศแทนสหพันธ์ ให้ประธานาธิบดีส่งและรับทูต

(2) สนธิสัญญาซึ่งวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางการเมืองของสหพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับเรื่องนิติบัญญัติของสหพันธ์จะต้องได้รับความเห็นชอบหรือการมีส่วนร่วมในรูปของรัฐบัญญัติของสหพันธ์ขององค์กรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อการนิติบัญญัติของสหพันธ์เช่นว่านั้น ในกรณีของความตกลงในทางบริหารให้ใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการบริหารสหพันธ์ใช้บังคับโดยอนุโลม”

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญข้างต้นจะเห็นได้ว่า กฎหมายกำหนดให้ประธานาธิบดีแห่งสหพันธ์ (Bundespräsident) มีอำนาจทำสนธิสัญญาในนามสหพันธ์โดยความเห็นชอบของรัฐสภา โดยมีนายกรัฐมนตรีเป็นผู้ลงนามรับรองความถูกต้องในสัตยบันสารดังกล่าว ทั้งนี้ ประธานาธิบดีและนายกรัฐมนตรีมีหน้าที่ต้องร่วมกันรับผิดชอบต่อการตัดสินใจเข้าทำสนธิสัญญากับรัฐต่างประเทศในฐานะฝ่ายบริหารต่อรัฐสภาด้วย นอกจากนี้ในมาตรา 59(2) ได้กำหนดให้คณะรัฐมนตรีแห่งสหพันธ์ (Bundesregierung) หรือรัฐมนตรี (Fachminister) สามารถทำความตกลงของฝ่ายบริหาร (Verwaltungsabkommen) โดยไม่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งอาจแยกได้สองประเภทคือ ความตกลงที่ทำในนามรัฐบาล (Regierungsabkommen) และความตกลงที่ทำในนามของรัฐมนตรีของสหพันธ์ (Ressortabkommen)¹⁷

โดยสรุป อำนาจในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นอำนาจของประธานาธิบดีแห่งสหพันธ์ โดยความเห็นชอบของรัฐสภา

3.2.2 ขั้นตอนการขออนุมัติหลักการหรือกรอบการเจรจา

เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศอย่างหนึ่งซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีอากร จึงถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญเพราะเป็นสิ่งที่ส่งผลกับงบประมาณรายรับของแต่ละประเทศด้วย การที่รัฐไปทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อตกลงกันถึงอำนาจการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศในกรณีที่มีการทับซ้อนกันของ

¹⁷ Hubert Beemelmans and Hans D. Treviranus, “National Treaties law and Practice Federal Republic of German”, in National Treaties law and Practice , (Boston : Martinus Nijhoff, 2005), pp. 320-321.

อำนาจอธิปไตยทางภาษานั้น แต่ละประเทศจึงควรมีมาตรการเพื่อกำหนดขอบเขตของสิ่งที่ฝ่ายบริหารจะต้องไปเจรจากับต่างประเทศ

ในการเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น ประเทศส่วนใหญ่มักจะมีร่างสนธิสัญญา ที่ใช้ในการเจรจากับประเทศคู่ภาคี บางประเทศอาจใช้ร่างสนธิสัญญาต้นแบบของ OECD บางประเทศอาจใช้ร่างสนธิสัญญาต้นแบบของสหประชาชาติ เพื่อนำมาเป็นต้นแบบใช้ในการเจรจา แต่สำหรับรายละเอียดหรือกรอบของเรื่องที่จะเจรจากันนั้นโดยหลักแล้วจะเป็นเรื่องของรัฐภาคีทั้งสองฝ่ายที่จะทำการตกลงกัน แต่หากมองในมุมภายในประเทศแล้วการที่คณะผู้แทนการเจรจาจะไปทำการเจรจากับรัฐภาคีรัฐอื่นนั้น กรอบหรือหลักการของการเจรจาจะต้องผ่านความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี หรือจากรัฐสภาอย่างเช่นในประเทศไทยหรือไม่ สามารถอธิบายได้ดังนี้

3.2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา หากเราพิจารณาบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วจะพบว่า ไม่ได้มีการบัญญัติบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขออนุมัติหลักการหรือกรอบการเจรจาในการที่ฝ่ายบริหารจะไปทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศกับต่างประเทศเอาไว้โดยตรงแต่อย่างใด

การเจรจาตกลงทำสนธิสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยปกติแล้วจะกระทำโดยตัวแทนจากฝ่ายบริหาร (Executive Branch) ที่ได้รับมอบหมายจากประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา โดยผ่านทางคณะรัฐมนตรี (Secretary of State) หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศที่จะจัดตั้งผู้แทนคณะเจรจาซึ่งประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐและตัวแทนภาคเอกชนที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องที่จะเจรจาทำความตกลงระหว่างกัน โดยรายละเอียดการทำสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศจะมีกำหนดเอาไว้ใน “คู่มือความสัมพันธ์กับต่างประเทศ” (Foreign Affairs Manual, Circular 175)¹⁸ ซึ่งในคู่มือฉบับนี้จะสรุปเงื่อนไขตามรัฐธรรมนูญที่กำหนดไว้สำหรับการทำสนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศ โดยกระบวนการในการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศนั้น Department of State จะส่งบัญชีสนธิสัญญาที่สำคัญๆ ที่จะเจรจาตามเวลาที่กำหนดต่อคณะกรรมการความสัมพันธ์ระหว่างประเทศวุฒิสภา (Senate Foreign Relations Committee) เพื่อกำหนดความชัดเจนในการเจรจา โดยสมาชิกหรือคณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารเป็นองค์กรริเริ่มให้คำปรึกษาในเรื่องแบบหรือเนื้อหาของสนธิสัญญาแก่รัฐมนตรีตามความจำเป็น และหลังจากนั้นผู้แทนของสหรัฐอเมริกาจะทำการเจรจากับผู้แทนการ

¹⁸ ดูรายละเอียดของบทบัญญัติใน Foreign Affairs Manual, Circular 175 เพิ่มเติมได้ที่ www.state.gov/documents/organization/88317.pdf.

เจรจาของต่างประเทศ โดยการเจรจาของผู้แทนการเจรจาของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นไปตามกรอบที่วุฒิสภากำหนด (Subject to Senate Confirmation)

ดังนั้นในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเศสหรัฐอเมริกานั้นแม้มิได้มีบทบัญญัติกำหนดถึงขอบเขตในการเจรจาให้แก่ฝ่ายบริหารอย่างเช่นในการเจรจาทางการค้า ค.ศ. 2002 (Trade Promotion Act 2002) ก็ตาม แต่การที่ฝ่ายบริหารจะไปทำการเจรจาอนุสัญญาฯ กับต่างประเทศนั้น ประเทศสหรัฐก็มีกระบวนการในการพิจารณาถึงขอบเขตการเจรจา รวมไปถึงกรอบการเจรจาโดยคณะกรรมการความสัมพันธ์ระหว่างประเทศวุฒิสภา (Senate Foreign Relations Committee) และการเจรจาของผู้แทนการเจรจาของประเศสหรัฐอเมริกจะเป็นไปตามกรอบที่วุฒิสภากำหนด (Subject to Senate Confirmation) ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

3.2.2.2 ประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศออสเตรเลีย หากเราพิจารณาทบบัญญัติในรัฐธรรมนูญของประเทศออสเตรเลียแล้วจะพบว่า ไม่มีบทบัญญัติมาตราใดได้กล่าวถึงกระบวนการในการขออนุมัติหลักการหรือกรอบการเจรจาในการที่ฝ่ายบริหารจะไปทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศกับต่างประเทศเอาไว้แต่อย่างใด

การริเริ่มในการทำสนธิสัญญาทวิภาคีซึ่งรวมไปถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศออสเตรเลียนั้นจะต้องผ่านความร่วมมือจากหน่วยงานหรือตัวแทนของสหพันธ์ (The Federal Department or Agency) ที่มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องนั้นๆ โดยได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีหรือคณะรัฐมนตรีตามเอกสารกำหนดแนวนโยบายหรือข้อกำหนด (Guideline) ในการทำสนธิสัญญา

หน่วยงานหรือตัวแทนที่รับผิดชอบในการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสามารถขอคำปรึกษาจากหน่วยงานหรือตัวแทนซึ่งมีผลประโยชน์เกี่ยวข้อง มลรัฐและเขตปกครองตัวแทนภาคประชาชน หรือหน่วยงานอื่นๆ ในขั้นตอนการริเริ่มเจรจานี้ หรือในขั้นตอนอื่นๆ ในกระบวนการทำสนธิสัญญาก็ได้ ซึ่งในทางปฏิบัติการขอคำปรึกษานั้นเป็นการขอคำปรึกษากับหน่วยงานใหญ่ๆ 2 กลุ่ม¹⁹ ได้แก่

¹⁹ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาทิชาย เศรษฐสมุทร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.42-45.

(1) รัฐบาลของมลรัฐและเขตการปกครอง (States and Territory Government)

องค์กรสูงสุดในการให้คำปรึกษาในกลุ่มนี้คือ คณะกรรมการสนธิสัญญา (Treaties Council : TSC)²⁰ TSC มีการประชุมอย่างน้อย 1 ครั้งต่อปี การที่คณะผู้แทนการเจรจาทำสนธิสัญญาต้องขอคำปรึกษาจากมลรัฐและดินแดนนั้น เนื่องจากสนธิสัญญาหลายฉบับต้องอาศัยการตรากฎหมายของมลรัฐ (State) หรือของเขตปกครอง (Territory) เพื่อรองรับการปฏิบัติในการนี้ผู้แทนของมลรัฐและเขตปกครองจะได้รับรายละเอียดประกอบการขอคำปรึกษาหรือการปรับปรุงกลไกเจรจา

นอกจากนี้ยังมีคณะกรรมการที่เป็นองค์กรสำคัญที่ให้คำปรึกษาเรื่องกลไกการเจรจาทำความเข้าใจความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นความร่วมมือ 3 ฝ่าย ระหว่างสหพันธ์ มลรัฐ และเขตปกครอง คือคณะกรรมการร่วมไตรภาคีทำสนธิสัญญา (The Commonwealth-State-Territory Standing Committee on Treaties : SCOT)²¹ โดยปกติคณะกรรมการฯ ชุดนี้ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ระดับสูงจาก Prime Minister's Department ผู้แทนจากกระทรวงการต่างประเทศและการค้า (Department of Foreign Affairs and Trade) และผู้แทนจากสำนักงานอัยการสูงสุด (Attorney-General's Department) คณะกรรมการฯ ชุดดังกล่าวจะได้รับตารางแจกแจงรายการเจรจาทั้งหมดที่ประเทศออสเตรเลียกำลังเจรจาหรือที่อยู่ระหว่างพิจารณา เพื่อประกอบการให้คำปรึกษาว่าออสเตรเลียควรจะทำสนธิสัญญาด้วยหรือไม่ นอกจากนี้ยังมีบทบาทสำคัญในการประสานงานสื่อสารระหว่างสหพันธรัฐ (Commonwealth) มลรัฐและเขตการปกครอง (State and Territory)

คณะกรรมการร่วมไตรภาคีทำสนธิสัญญามีการประชุมอย่างน้อย 2 ครั้งต่อปี และจะมีการประชุมมากกว่านั้นหากมีความจำเป็น เพื่อพิจารณารายละเอียดของสนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศอื่นๆ ในประเด็นความอ่อนไหวและผลกระทบที่มีต่อมลรัฐและเขตปกครอง (State and Territory) โดยพิจารณาถึงขีดความสามารถในการรับผลกระทบด้านการคลัง การวางนโยบายปัจจุบันหรืออนาคตของมลรัฐและเขตปกครอง หรือความจำเป็นที่มลรัฐและเขตปกครองต้องให้สนธิสัญญามีผลบังคับใช้ในมลรัฐและเขตปกครองและการตรากฎหมายรองรับ

นอกจากนี้ SCOT ยังมีหน้าที่อื่นอีก ดังนี้

(ก) ตัดสินว่ามีความจำเป็นที่จะต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการสนธิสัญญา (The Treaties Council) หรือองค์กรอื่นใด เช่น Ministerial Council, หน่วยประสานงานอิสระระหว่างกระทรวง

²⁰ ประกอบด้วย Prime Minister, the Premiers and Chief Ministers

²¹ ประกอบด้วยผู้แทนของ Premiers หรือ Chief Minister

(Separate Intergovernmental Body) หรือหน่วยงานอื่นๆ ที่มีหน้าที่ให้คำปรึกษาในเรื่องนั้น เพื่อขอคำปรึกษาเพิ่มเติมอีกหรือไม่

(ข) เตือนหรือรายงานเรื่องแปลงสภาพให้สนธิสัญญาที่มีผลบังคับใช้ภายในสหพันธ์ ในการทำสนธิสัญญาที่ต้องมีกระบวนการหรือวิธีการพิเศษในการทำให้สนธิสัญญาที่มีผลบังคับใช้ภายในมลรัฐ (State) และเขตปกครอง (Territories) รวมถึงรายงานความสำคัญเกี่ยวกับผลประโยชน์ในภาพรวม

(ค) สร้างความมั่นใจว่ามลรัฐ (State) และเขตปกครอง (Territories) ได้รับข้อมูลที่จำเป็นอย่างเพียงพอเหมาะสม

(ง) ประสานงานกับผู้แทนของมลรัฐ (State) และของเขตปกครอง (Territories) ที่ได้รับการคัดเลือกเป็นผู้แทนในคณะกรรมการฯ

(2) กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มผลประโยชน์อื่นๆ และองค์กรภาคประชาชน (Industry, other interest Groups and NGOs)

การขอคำปรึกษาจากกลุ่มอุตสาหกรรมและกลุ่มผลประโยชน์อื่นๆ ทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการได้มีการนำมาปฏิบัติเพิ่มมากขึ้น กระบวนการต่างประเทศและการค้าจะรับฟังการให้คำปรึกษาอย่างเป็นทางการจากองค์กรภาคประชาชน (NGOs) ปีละ 2 ครั้ง นอกจากนี้ยังจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นจากชุมชนทั้งที่เป็นกลุ่มผลประโยชน์หรือเอกชนรายเดียว เพื่อรับทราบข้อมูล ปัญหา และความวิตกกังวลของเอกชนในการทำสนธิสัญญา การให้คำปรึกษาเป็นลักษณะของการจัดหาข้อมูลที่เป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับสนธิสัญญา และหากเป็นไปได้คำปรึกษานั้นควรเป็นฉันทามติในกลุ่มนั้นๆ ก่อนจะเสนอความเห็นต่อคณะผู้แทนการเจรจา โดยเหตุนี้ การตัดสินใจของรัฐบาลว่าการทำสนธิสัญญานั้นจะเป็นประโยชน์แก่ประเทศชาติหรือไม่ จึงเป็นผลมาจากการขอคำปรึกษาและความเห็นจากผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย (relevant stakeholders)

เมื่อมีมติว่าจะทำสนธิสัญญาและได้ขอคำปรึกษาจากฝ่ายต่างๆ เรียบร้อยแล้ว จากนั้นจึงเป็นขั้นตอนการเจรจาและการจัดทำสนธิสัญญา (Negotiation and Final Text) อย่างไรก็ดี การขอคำปรึกษาหรือจากฝ่ายต่างๆ สามารถทำได้ในทุกขั้นตอนที่คณะผู้แทนเห็นว่าจำเป็นและเหมาะสม

โดยทั่วไปการเจรจาจัดทำสนธิสัญญาทวิภาคีนั้นเนื้อหาของสนธิสัญญามักจะเป็นไปตามแบบมาตรฐานที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี

หน่วยงานหรือตัวแทนที่รับผิดชอบในการทำสนธิสัญญา ต้องนำเสนอสนธิสัญญาเสนอรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องหรือคณะรัฐมนตรีเพื่อขอความเห็นชอบ (Government Approval) โดยเฉพาะกรณี

สนธิสัญญาอยู่นอกเหนือจากที่กำหนดในเอกสารนโยบายหรือข้อเสนอแนะ (Guideline) หรือมีสถานการณ์พิเศษที่ต้องการคำแนะนำจาก Premier Minister ของมลรัฐและ Chief Ministers ของเขตปกครอง

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสนธิสัญญาบางฉบับจะไม่ต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี แต่หน่วยงานที่รับผิดชอบในการทำสนธิสัญญามีหน้าที่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศและการค้า และอัยการสูงสุด (The Attorney-General) ประกอบกับคำแนะนำของนายกรัฐมนตรี (Prime Minister) เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศและการค้ามีหน้าที่เสนอเรื่องต่อคณะกรรมการบริหาร (Executive Council : Ex Co) เพื่อขอความเห็นชอบ สนธิสัญญาทุกฉบับไม่ว่าจะเป็นสนธิสัญญาทวิภาคีหรือพหุภาคีต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการบริหาร (Executive Council : Ex Co)²² ก่อนลงนาม (Signature) โดยเอกสารต่างๆ ที่เสนอต่อคณะกรรมการบริหาร (Ex Co) นั้น ฝ่ายกฎหมายกระทรวงการต่างประเทศและการค้ามีหน้าที่จัดเตรียมข้อมูลต่างๆ ตามที่ได้รับจากหน่วยงานหรือตัวแทนผู้รับผิดชอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบันทึกคำชี้แจง (Explanatory Memorandum) ประกอบการทำสนธิสัญญาแต่ละฉบับ

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นอาจทำการสรุปได้ว่า กรอบหรือหลักการที่ประเทศออสเตรเลียจะยึดถือไว้สำหรับการไปเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศจะมาจากเอกสารกำหนดแนวนโยบายหรือข้อกำหนด (Guideline) ในการทำสนธิสัญญาซึ่งเอกสารดังกล่าวได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีหรือคณะรัฐมนตรีมาแล้วนั่นเอง และจะเห็นได้ว่าในประเทศออสเตรเลียมีกระบวนการและขั้นตอนในการขอคำปรึกษาจากทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องหรืออาจจะได้รับผลกระทบจากการทำสนธิสัญญากับต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นช่วงเวลาใดในระหว่างทำสนธิสัญญาก็ตาม ดังนั้นสนธิสัญญาทุกฉบับที่ฝ่ายบริหารได้ไปทำลุล่วงแล้วแต่ได้ผ่านการกลั่นกรองจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมาแล้วเป็นอย่างดีในด้านผลกระทบต่างๆ ที่จะเกิดจากการทำสนธิสัญญากับต่างประเทศ แม้ว่าจะมิได้บัญญัติขั้นตอนการทำสนธิสัญญาเอาไว้ในรัฐธรรมนูญก็ตาม

²² Executive Council ประกอบด้วย The Governor-General รัฐมนตรีและเลขาธิการรัฐสภา องค์ประชุมประกอบด้วย The Governor-General รัฐมนตรี 2 ท่าน และเลขาธิการรัฐสภา

3.2.2.3 ประเทศฝรั่งเศส

โดยปกติแล้วอำนาจในการตัดสินใจเริ่มการเจรจาหรือรับข้อเสนอเพื่อเจรจาความตกลงระหว่างประเทศเป็นของรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศ ดังนั้น ไม่ว่ารัฐไหนจะเสนอให้มีการเจรจา หรือรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงใดเห็นว่าประเทศฝรั่งเศสมีความจำเป็นต้องเจรจาทำความตกลงหรือแก้ไขปรับปรุงความตกลงระหว่างประเทศในเรื่องใด จะต้องดำเนินการโดยความเห็นชอบและโดยผ่านรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศทั้งสิ้น บุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับมอบอำนาจจากคณะรัฐมนตรี (ในกรณีที่สนธิสัญญานั้นไม่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภา) หรือจากประธานาธิบดี (ในกรณีที่สนธิสัญญานั้นต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภา) ซึ่งในทางปฏิบัติ รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศอาจมอบหมายให้ทูตหรือบุคลากรในกระทรวงการต่างประเทศคนใดคนหนึ่งเป็นผู้เจรจาภายใต้การควบคุมของรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศก็ได้

ในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการคลังจะต้องเสนอร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ตนต้องการเจรจาพร้อมกับรายงานการศึกษาเสนอไปยังรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศ ในขั้นตอนนี้จะทราบว่าร่างอนุสัญญา มีสาระสำคัญอย่างไร ต้องดำเนินการกระบวนการจัดทำในรูปแบบไหน และใครจะเป็นผู้มีอำนาจลงนาม ซึ่งรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศจะเป็นผู้ดูแลรับผิดชอบมิให้ร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขัดหรือแย้งกับกฎหมายระหว่างประเทศ และสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่ฝรั่งเศสได้ลงนามผูกพันไปแล้ว รวมถึงกฎหมายอื่นๆ ด้วย ซึ่งในขั้นตอนนี้รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศจะต้องปรึกษากับรัฐมนตรีทุกคนที่อาจเกี่ยวข้องหรือรับผิดชอบงานในเรื่องดังกล่าวด้วย หากมีปัญหาเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นเรื่องเนื้อหาหรือรูปแบบของอนุสัญญา หรือมีความขัดแย้งระหว่างกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีจะเป็นองค์กรชี้ขาดในปัญหาดังกล่าว ต่อจากนั้นรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศร่วมกับกระทรวงการคลังจะแต่งตั้งบุคคลประกอบขึ้นเป็นคณะผู้แทนเจรจาทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจนแล้วเสร็จ

ประธานาธิบดีมีอำนาจที่จะได้รับรายงานความก้าวหน้าของการเจรจาและผลสรุปการเจรจาว่าเป็นอย่างไร รวมทั้งมีอำนาจให้คำปรึกษาแก่รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการต่างประเทศหรือคณะผู้แทนการเจรจาด้วย (มาตรา 52 วรรค 2 ของรัฐธรรมนูญฝรั่งเศส)

3.2.2.4 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

ในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน จากการที่ได้ศึกษาบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญพบว่าไม่มีบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญกำหนดให้มีการขออนุมัติกรอบการเจรจาสนธิสัญญาจากรัฐสภาก่อนการเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศแต่อย่างใด

ดังนั้นในการที่ฝ่ายบริหารจะไปทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศนั้น ในประเทศสหพันธรัฐเยอรมันไม่ต้องนำร่างสนธิสัญญาฯ ไปผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนไปเจรจาสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่จะมีการดำเนินการตามนโยบายของฝ่ายบริหารในการพิจารณาถึงความเหมาะสมในการที่จะไปทำสนธิสัญญาฯ ซึ่งเป็นเรื่องของกระทรวงการคลังและกระทรวงการต่างประเทศที่จะทำการพิจารณาร่วมกัน

3.2.3 ขั้นตอนการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยแบบรัฐสภา ฝ่ายบริหารจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาเพื่อลงมติในสนธิสัญญาที่มีความสำคัญ การที่ไม่ได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาในกรณีของสนธิสัญญาที่กฎหมายกำหนดว่าจะต้องขอความเห็นชอบก่อนนั้น โดยหลักการแล้วถือว่าการละเมิดหลักการของสนธิสัญญาอย่างร้ายแรง ตามข้อบทที่ 46(2)²³ ของสนธิสัญญากรุงเวียนนา แม้ว่าในทางระหว่างประเทศสนธิสัญญานั้นจะยังสามารถบังคับใช้ได้ตามกฎหมายระหว่างประเทศก็ตาม แต่จากการกระทำโดยพลการของฝ่ายบริหารในการไปทำสนธิสัญญาโดยไม่ผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาดังกล่าวก็อาจจะส่งผลให้ฝ่ายบริหารอาจจะต้องรับผิดชอบทางการเมือง เช่น ต้องลาออก ยุบสภา หรือถูกอภิปรายไม่ไว้วางใจ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าองค์กรผู้มีอำนาจทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้แก่องค์กรฝ่ายบริหาร ส่วนฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาไม่มีอำนาจในการทำสนธิสัญญา แต่รัฐสภาอาจมีส่วนร่วมในการให้ความเห็นชอบในสนธิสัญญาบางประเภทได้ ในหัวข้อนี้จะทำการศึกษาว่าในประเทศที่เป็นกรณีศึกษานั้น ในขั้นตอนการทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนรัฐสภาได้เข้ามามีส่วนร่วมในการให้ความเห็นชอบในขั้นตอนก่อนการให้สัตยาบันหรือไม่

²³ Article 46 (2) A violation is manifest if it would be objectively evident to any State conducting itself in the matter in accordance with normal practice and in good faith.

3.2.3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อผ่านขั้นตอนการเจรจาแล้ว ในประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศจะเสนอร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแก่ประธานาธิบดี เมื่อประธานาธิบดีได้รับร่างอนุสัญญาแล้ว ก็จะส่งร่างดังกล่าวพร้อมด้วยข้อความจากประธานาธิบดี (President message) ซึ่งจะประกอบไปด้วยตัวบทของอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หนังสือขอคำแนะนำและขอความเห็นชอบจากวุฒิสภา และหนังสือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศส่งมาให้แล้วก่อนหน้านี้ไปยังวุฒิสภา ซึ่งกระบวนการในการให้ความเห็นชอบของวุฒิสภาจะตกอยู่ภายใต้กฎข้อที่ 30 (Rule 30) ของ senate rule²⁴ และแม้ว่ากระบวนการตามกฎหมายดังกล่าวจะมีความยุ่งยากซับซ้อน แต่กระบวนการจะถูกลดให้สั้นลงโดยใช้กระบวนการให้ความเห็นชอบแบบเป็นเอกฉันท์ในการโหวตครั้งสุดท้าย ซึ่งจะต้องได้รับเสียงข้างมากจำนวน 2 ใน 3 ในการให้สัตยาบันแก่สนธิสัญญาดังกล่าว พึงสังเกตว่าในรัฐธรรมนูญมิได้กำหนดองค์ประชุมในกรณีที่จะต้องลงมติให้ความเห็นชอบเอาไว้ และเมื่อตัวอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภาแล้วก็จะถูกตีกลับไปสู่กระบวนการทางราชการเพื่อที่จะส่งไปให้ประธานาธิบดีให้สัตยาบันแก่สนธิสัญญาดังกล่าวต่อไป

สรุปได้ว่ารัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งก็คือวุฒิสภาจะเข้ามามีส่วนร่วมในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามที่บัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาบัญญัติเอาไว้ในหมวด 2 มาตรา 2 วรรค 2 ในขั้นตอนหลังจากที่ผู้แทนการเจรจาได้ทำการเจรจากับผู้แทนของรัฐอื่นแล้วลงนามรับรองความถูกต้องแท้จริงของร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั่นเอง

²⁴ Rules of the Senate - COURSE OF PROCEEDINGS

30. If a committee to whom a bill or resolve is referred reports that the same ought not to pass, the question shall be "Shall this bill (or resolve) be rejected?" If the rejection is negatived, the bill or resolve, if it has been read but once, shall go to its second reading without a question; and if it has been read more than once it shall be placed in the Orders of the Day for the next day, pending the question on ordering to a third reading, or engrossment, as the case may be.

3.2.3.2 ประเทศออสเตรเลีย

ก่อนปี ค.ศ. 1996 การมีส่วนร่วมของรัฐสภาในการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศของประเทศออสเตรเลียมีน้อยมาก โดยจะเข้ามามีบทบาทภายหลังจากที่ได้มีการลงนามในสนธิสัญญาไปแล้ว เนื่องมาจากว่าอำนาจในการทำสนธิสัญญานั้นเป็นอำนาจโดยตรงของฝ่ายบริหาร และการให้สัตยาบันสนธิสัญญาก็ไม่ต้องได้รับการอนุมัติจากรัฐสภา รัฐสภาจะมีบทบาทในการทำให้พันธกรณีระหว่างประเทศตามสนธิสัญญามีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในเท่านั้น สำหรับกรณีที่กฎหมายรองรับโดยเครือรัฐออสเตรเลียจะทำให้พันธกรณีนั้นถูกปฏิบัติตามสนธิสัญญา

แต่ในปี ค.ศ. 1996 ประเทศออสเตรเลียได้มีการปฏิรูปกระบวนการทำสนธิสัญญา เนื่องจากพบว่าในการทำสนธิสัญญานั้นขาดการมีส่วนร่วมของฝ่ายอื่นๆ ที่นอกเหนือจากฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งขาดการมีส่วนร่วมของรัฐสภาในฐานะตัวแทนของประชาชน ดังนั้นจึงมีการปฏิรูปขั้นตอนใหม่หลายประการ ซึ่งได้มีกระบวนการที่ฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาจะสามารถตรวจสอบการทำสนธิสัญญาของฝ่ายบริหารได้โดยการดำเนินการดังนี้ เช่น

1) กำหนดประเภทของสนธิสัญญาที่จะต้องผ่านการได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาล่วงหน้าก่อนที่จะทำให้สนธิสัญญามีผลผูกพันกับประเทศ อย่างน้อย 15 หรือ 20 วัน ตามประเภทของสนธิสัญญา ซึ่ง สนธิสัญญาที่จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภามี 2 ประเภท ได้แก่

(1) สนธิสัญญาประเภทที่มีเนื้อหาในทางการเมือง เศรษฐกิจ หรือสังคม ที่สำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ โดยสนธิสัญญาดังกล่าวนี้นี้จะต้องเสนอขอความเห็นชอบจากรัฐสภาไม่น้อยกว่า 20 วัน ก่อนที่จะดำเนินการให้สนธิสัญญามีผลผูกพันประเทศ

(2) สนธิสัญญาทวิภาคี และพหุภาคี ประเภทที่มีลักษณะและมีแบบฟอร์มที่ทำขึ้นเป็นประจำ ไม่มีข้อโต้แย้งใดๆ ในการทำสนธิสัญญา สนธิสัญญาประเภทนี้ต้องเสนอต่อรัฐสภาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน ก่อนที่จะมีการดำเนินการให้สนธิสัญญามีผลผูกพันประเทศ

สนธิสัญญาที่ต้องเสนอต่อรัฐสภาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน สามารถแบ่งตามประเภทของสนธิสัญญาได้ดังนี้

(ก) สนธิสัญญาทวิภาคี ได้แก่

- ความตกลงว่าด้วยการส่งเสริมและคุ้มครองการลงทุน (Investment Promotion and Protection Agreement : IPPA)
- สนธิสัญญาว่าด้วยการจัดภาษีซ้อน (Double Taxation)
- ความร่วมมือในทางอาญา (Mutual Assistance in Criminal Matters)

- การส่งผู้ร้ายข้ามแดน (Extradition)
- การบริการทางอากาศ (Air Services)
- การจ้างงานกรณีคู่สมรสของผู้แทนทางการทูต (Employment Spouses of Diplomatic Representatives)
- การเคลื่อนย้ายนักโทษ (Prisoner Transfer)
- ด้านความมั่นคง (Defence) ได้แก่ การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลหรือข้อมูลเฉพาะเรื่อง (Protection of Classified Information) และความมั่นคง (Status of Forces)

(ข) สนธิสัญญาพหุภาคี ได้แก่

- การสื่อสาร (Communication) รวมถึง World Radio Conference และ Intelsat
- การไปรษณีย์ (Post) รวมถึง World Postal Union และ Asia/Pacific Postal Union

2) สำหรับการเสนอสนธิสัญญาและความตกลงฯ ต่อรัฐสภาเพื่อขอความเห็นชอบนั้น ต้องแนบรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบประโยชน์ของชาติ (National Interest Analysis : NIA)²⁵ไปพร้อมกับสนธิสัญญาเพื่อประกอบการพิจารณาให้ความเห็นชอบของรัฐสภา โดยข้อมูลในรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบประโยชน์ของชาติประกอบด้วย

(1) ผลกระทบทางด้านเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม สังคม และวัฒนธรรม ที่จะเกิดขึ้นจากการทำสนธิสัญญา

(2) พันธกรณีที่จะเกิดขึ้นตามสนธิสัญญา

(3) สนธิสัญญาจะมีผลให้บังคับภายในประเทศได้อย่างไร

(4) ค่าใช้จ่ายในการรองรับการบังคับใช้ของสนธิสัญญา และระยะเวลาในการบังคับใช้ของสนธิสัญญา เช่น ค่าใช้จ่ายที่ประเทศจะต้องจัดตั้งหน่วยงานขึ้นใหม่ ซึ่งเป็นผลโดยตรงจากพันธกรณีตามสนธิสัญญา

²⁵ การทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบประโยชน์ของชาติ (National Interest Analysis) เป็นมาตรการเพื่อชี้ให้เห็นถึงเหตุผลในการทำสนธิสัญญาที่จะเป็นประโยชน์ และผลกระทบต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการทำสนธิสัญญา ไม่ว่าจะเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม และกฎหมาย ฯลฯ

(5) ผลการปรึกษาหารือที่ได้รับจากรัฐบาลของมลรัฐ (states) และเขตปกครอง (Territories) ภาคอุตสาหกรรม และกลุ่มผลประโยชน์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง²⁶

(6) จดหมายโต้ตอบระหว่างคู่สัญญาในกรณีการทำสนธิสัญญาทวิภาคี²⁷

3) มีการตรวจสอบการทำสนธิสัญญาโดยคณะกรรมการร่วมสองสภาว่าด้วยสนธิสัญญา (The Parliament Joint Standing Committee on Treaties : JSCOT) โดยจะตรวจสอบและรายงานวิเคราะห์ผลประโยชน์แห่งชาติที่จะถูกกระทบจากการทำสนธิสัญญา และรายงานต่อรัฐสภา การตรวจสอบของ JSCOT นี้จะรวมถึงการรับฟังความเห็นของประชาชนโดยตรงด้วย นอกจากนั้นยังสามารถตรวจสอบเกี่ยวกับเนื้อหาของสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องข้อมูลของ NIA โดยอาจเสนอเป็นแนวทางในความตกลงผลประโยชน์ส่วนดีส่วนเสีย หรือสามารถตั้งคำถามที่เกี่ยวกับสนธิสัญญาระหว่างประเทศได้ในขณะที่การเจรจายังคงดำเนินอยู่หรือจบไปแล้วก็สามารถทำได้เพื่อนำเสนอต่อรัฐสภาหรือคณะรัฐมนตรี และหากเป็นกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศและการค้าต้องการให้ JSCOT พิจารณาและให้ความเห็นเพิ่มเติม ก็เป็นหน้าที่ที่จะต้องกระทำ เมื่อได้รายงานความเห็นไปยังรัฐบาล รัฐบาลจะต้องมีหนังสือชี้แจงอย่างเป็นทางการตอบกลับมา และเมื่อรัฐสภาได้พิจารณาตรวจสอบแล้ว กระทรวงการต่างประเทศและการค้าก็จะนำข้อมูลต่างๆ มาเผยแพร่ในเวปไซด์ห้องสมุดอินเทอร์เน็ตต่อไป

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่าแต่เดิมอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศออสเตรเลียได้ทำขึ้นนั้น อำนาจในการทำอยู่ที่ฝ่ายบริหาร โดยฝ่ายนิติบัญญัติจะเข้ามามีส่วนร่วมน้อยมากและการเข้ามามีส่วนร่วมก็เพียงการออกกฎหมายเพื่่อนุวัติการให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามามีผลใช้บังคับในประเทศเท่านั้น แต่มิได้มีบทบาทที่จะไปตรวจสอบตั้งแต่ในขั้นตอนการทำอนุสัญญาฯ ก่อนที่จะนำประเทศเข้าไปผูกพันแต่อย่างใด แต่ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1996 เป็นต้นมา ประเทศออสเตรเลียได้มีการปฏิรูปให้ฝ่ายนิติบัญญัติเข้ามามีบทบาทมากขึ้น สำหรับเรื่องการทำสนธิสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Treaty) ได้มีการกำหนดให้ต้องเสนอต่อรัฐสภาเพื่อให้ความเห็นชอบก่อนที่จะมีการลงนามในสนธิสัญญาไม่น้อยกว่า 15 วัน โดยจะต้องแนบรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบประโยชน์ของชาติ (NIA) ไปพร้อมกันเพื่อให้รัฐสภาได้พิจารณาด้วย นอกจากนั้นยังมีการตรวจสอบการทำสนธิสัญญาโดยคณะกรรมการ

²⁶ Australia and international treaty making information kit , www.dfat.gov.au/treaties/making/making1.html.

²⁷ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาทิชาย เชษสมุทร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 47.

ร่วมสองสภาว่าด้วยสนธิสัญญา (The Parliament Joint Standing Committee on Treaties : JSCOT) เพื่อวิเคราะห์ผลดีผลเสียในการทำอนุสัญญาฯ ดังกล่าว อีกด้วย

3.2.3.3 ประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศส รัฐธรรมนูญมาตรา 53 เป็นบทบัญญัติให้รัฐสภาเข้ามาควบคุมการทำสนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศของฝ่ายบริหาร ซึ่งสนธิสัญญาและความตกลงระหว่างประเทศที่จะต้องได้รับอนุมัติจากรัฐสภาก่อนการให้สัตยาบันหรือให้ความยินยอมผูกพันตามมาตรา 53 มีดังต่อไปนี้

- สนธิสัญญาสันติภาพ ซึ่งรวมถึงการทำสนธิสัญญาพันธมิตร (Alliance Treaty) ด้วย
- สนธิสัญญาทางการค้า ซึ่งได้แก่สนธิสัญญาและความตกลงทางการค้าทุกฉบับ
- สนธิสัญญาหรือความตกลงเกี่ยวกับองค์การระหว่างประเทศ
- สนธิสัญญาซึ่งมีผลผูกพันการเงินการคลังของประเทศ
- สนธิสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมาย (รัฐบัญญัติ) ของฝ่ายนิติบัญญัติ
- สนธิสัญญาซึ่งมีผลกระทบต่อสถานะภาพของบุคคล
- สนธิสัญญาซึ่งมีบทสละ แลกเปลี่ยน หรือควบเข้าด้วยกันซึ่งดินแดนอาณาเขต กรณีนี้

คณะตุลาการรัฐธรรมนูญฝรั่งเศสตีความรวมถึงการแยกออกไปซึ่งดินแดนอาณาเขตด้วย²⁸

การดำเนินกระบวนการขออนุมัติจากรัฐสภามาตรา 53 หมายความว่ารวมถึงสนธิสัญญาที่ก่อตั้งขึ้นใหม่ และที่แก้ไขเพิ่มเติมหรือที่ปรับปรุงจากสนธิสัญญาฉบับเดิมด้วย ทั้งนี้เป็นไปตามหลักคู่ขนานเชิงรูปแบบ (règle de parallélisme des forms) คือการแก้ไขเพิ่มเติมสนธิสัญญาเดิมต้องกระทำโดยกระบวนการเดียวกับการทำสนธิสัญญาฉบับแรก

ในกรณีที่ฝ่ายบริหารนำเสนอสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่มีความสำคัญตามมาตรา 53 วรรคหนึ่ง ของรัฐธรรมนูญ ในตอนท้ายของวรรคเดียวกันได้กำหนดว่าจะต้องได้รับการให้สัตยาบันหรือความเห็นชอบโดยผลของรัฐบัญญัติเสียก่อน ซึ่งหมายความว่ารัฐธรรมนูญกำหนดให้ฝ่ายบริหารมีหน้าที่ต้องนำร่างสนธิสัญญาและร่างรัฐบัญญัติให้ใช้สนธิสัญญาเสนอต่อรัฐสภาเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญาในรูปของรัฐบัญญัติก่อนแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศเสมอ ในทางปฏิบัติเมื่อรัฐมนตรีและเลขาธิการคณะรัฐมนตรีพิจารณาแล้วเห็นว่าสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศฉบับ

²⁸ ดูคำวินิจฉัยของตุลาการรัฐธรรมนูญ decision 75-59 DC ลงวันที่ 30 ธันวาคม 1975 considérant 2 อ้างใน จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาดิชาย เชนฐสมุท, อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 1, น. 61.

ดังกล่าวอยู่ในบังคับของมาตรา 53 ของรัฐธรรมนูญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศจะจัดเตรียมร่างรัฐบัญญัติที่จะเสนอให้สภาพิจารณาพร้อมกับร่างสนธิสัญญาฉบับนั้น พร้อมเอกสารรายงานผลการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการทำสนธิสัญญาและเอกสารอื่นๆ เพื่อเสนอให้รัฐสภาแห่งรัฐตรวจสอบข้อความในสนธิสัญญาว่าเป็นสนธิสัญญาที่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามบทบัญญัติในมาตรา 53 ของรัฐธรรมนูญหรือไม่

เมื่อสภาแห่งรัฐได้ตรวจสอบแล้ว ต่อมาจึงเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะรัฐมนตรีที่จะต้องเสนอสนธิสัญญาและร่างรัฐบัญญัติรับรองสนธิสัญญาให้รัฐสภาพิจารณาให้ความเห็นชอบ ซึ่งรัฐธรรมนูญฝรั่งเศสกำหนดว่า การให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญาของรัฐสภานั้นต้องกระทำตามแบบที่รัฐธรรมนูญกำหนดซึ่งจะปรากฏในรูปของการตรารัฐบัญญัติอนุมัติให้ใช้สนธิสัญญาซึ่งผลของการตรารัฐบัญญัติดังกล่าวย่อมทำให้ประธานาธิบดีมีอำนาจแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาต่อไป

นอกจากนี้ตามกฎหมายฝรั่งเศสถ้าความตกลงระหว่างประเทศใดมีข้อความส่วนใดส่วนหนึ่งที่อยู่ในขอบอำนาจของการตรารัฐบัญญัติของฝ่ายบริหารตามมาตรา 54 แห่งรัฐธรรมนูญ ค.ศ. 1958 แล้ว ฝ่ายบริหารจะต้องรายงานและขออนุมัติต่อรัฐสภาก่อนการให้สัตยาบันหรือให้ความเห็นชอบความตกลงดังกล่าวเสมอ โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่ามีกฎหมายภายในฉบับใดฉบับหนึ่งหรือหลายฉบับรองรับการบังคับใช้ร่างความตกลงดังกล่าวแล้วหรือไม่ เพราะรัฐธรรมนูญบัญญัติให้ฝ่ายบริหารขออนุมัติจากรัฐสภาเสมอ แม้มีกฎหมายภายในรองรับการบังคับใช้ตามความตกลงทุกประการ โดยไม่ต้องมีการเสนอแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอีกก็ตาม

ดังนั้นในประเทศฝรั่งเศส สนธิสัญญาภาษีซ้อน (Double tax Treaty) เป็นสนธิสัญญาซึ่งมีผลผูกพันการเงินการคลังของประเทศ ดังนั้นจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่รัฐธรรมนูญมาตรา 53 กำหนดเอาไว้ โดยคณะรัฐมนตรีจะต้องเสนอสนธิสัญญาภาษีซ้อนและร่างรัฐบัญญัติรับรองสนธิสัญญาภาษีซ้อนให้รัฐสภาพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนที่ประธานาธิบดีจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาต่อไป ดังที่ได้อธิบายมาแล้วข้างต้น

3.2.3.4 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

ในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน มาตรา 59(2) ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ (Grundgesetz) กำหนดให้สนธิสัญญาซึ่งวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางการเมืองของสหพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับเรื่องนิติบัญญัติของสหพันธ์จะต้องได้รับความเห็นชอบหรือการมีส่วนร่วมในรูปของรัฐบัญญัติของสหพันธ์ขององค์กรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อ

การนิติบัญญัติของสหพันธ์เช่นนั้น ตามมาตรา 105(3) ของรัฐธรรมนูญซึ่งก็คือรัฐสภาของรัฐบาลกลางนั่นเอง

และจากมาตรา 59 ของกฎหมายพื้นฐานนี้ได้กำหนดให้การทำสนธิสัญญาของประธานาธิบดีทั้งสองประเภทจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาในรูปของรัฐบัญญัติที่ตราขึ้นโดยรัฐสภาเสมอ กฎหมายที่มีผลเป็นการให้ความยินยอมแก่ฝ่ายบริหารในการแสดงเจตนาเข้าทำสนธิสัญญาเช่นนี้เราเรียกว่า “กฎหมายรองรับสนธิสัญญา” (Zustimmungsgesetze)”²⁹

ในทางปฏิบัติของการให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญานั้น ฝ่ายบริหารจะต้องเสนอร่างกฎหมายรองรับสนธิสัญญาให้สภาผู้แทนราษฎรแห่งสหพันธ์ (Bundestag) และสภาสูงแห่งสหพันธ์ (Bundesrat) พิจารณาให้ความเห็นชอบตามลำดับ อย่างไรก็ตามการเข้ามามีส่วนร่วมพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญาของสภาทั้งสองยังแตกต่างกันอยู่ กล่าวคือ สภาผู้แทนราษฎรแห่งสหพันธ์มีอำนาจในการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่สนธิสัญญาทุกประเภท แต่สำหรับสภาสูงแห่งสหพันธ์ยังต้องพิจารณาว่าเป็นเรื่องที่กฎหมายพื้นฐานกำหนดไว้ว่าต้องมาขอความเห็นชอบจากสภาสูงอีกหรือไม่³⁰ กล่าวคือ หากเป็นการตรากฎหมายรองรับสนธิสัญญาทางการเมือง กรณีนี้ไม่ต้องมาขอความเห็นชอบจากสภาสูงอีก แต่สภาสูงจะเข้ามามีส่วนร่วม (Mitwirkung) ในรูปแบบของการแสดงความคิดเห็นได้ หากเป็นสนธิสัญญาประเภทที่ต้องตรากฎหมายของสหพันธ์รองรับ กรณีนี้สภาสูงต้องพิจารณาให้ความเห็นชอบร่วมกับสภาผู้แทนราษฎรเสมอ ในทางปฏิบัตินี้นายกรัฐมนตรีจะส่งร่างกฎหมายรองรับสนธิสัญญาให้สภาผู้แทนราษฎรพิจารณาก่อนเพื่อให้สภาประกาศว่าร่างกฎหมายดังกล่าวต้องส่งให้สภาสูงพิจารณาให้ความ

²⁹ Jochen ABR. Frowein and Michael J.Hahh, “The Participation of Parliament in the Treaty Process in the Federal Republic of Germany”, in Parliamentary Participation in the Making and Operation of Treaties : A Comparative Study, (London : Martinus Nijhoff, 1994), p.64.

³⁰ ชาติชาย เศษสมุท, “การมีผลบังคับใช้ของสนธิสัญญาตามกฎหมายเยอรมัน,” เอกสารประกอบการสอนวิชา น.390 กฎหมายระหว่างประเทศ แผนกคดีเมือง, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 11 (อัคราณา) อ้างใน อารยา สุขสม, “กฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญากับปัญหาการเป็นบ่อเกิดของกฎหมายปกครองในระบบกฎหมายไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 59.

เห็นชอบอีกหรือไม่ หากเป็นเรื่องที่สภาสูงต้องให้ความเห็นชอบแล้วสภาผู้แทนราษฎรต้องส่งร่างกฎหมายดังกล่าวให้สภาสูงพิจารณาต่อไป³¹

“กฎหมายรองรับสนธิสัญญา (Zustimmungsgesetze)” นี้มีผลทางกฎหมายสองประการ ดังนี้

ประการแรก การตรากฎหมายรองรับสนธิสัญญาเป็นการมอบอำนาจแก่ประธานาธิบดี เพื่อแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 59(2) ของกฎหมายพื้นฐาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐสภาเข้ามาตรวจสอบและควบคุมการทำสนธิสัญญาของฝ่ายบริหารก่อนการลงนามผูกพันตามสนธิสัญญา เมื่อมีการประกาศใช้กฎหมายรองรับสนธิสัญญาในรัฐกิจจานุเบกษาแผ่นที่สอง (Bundesgesetzblatt II) แล้ว ฝ่ายบริหารจึงจะมีอำนาจแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญากับต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศได้³²

ประการที่สอง กฎหมายรองรับสนธิสัญญายังมีผลเป็นการรองรับพันธกรณีตามสนธิสัญญาเพื่อให้มีผลใช้บังคับภายในรัฐขณะเดียวกันด้วย

มีข้อสังเกตว่าการประกาศกฎหมายรองรับสนธิสัญญาในรัฐกิจจานุเบกษารั้งแรกเพื่อให้มีผลเป็นการมอบอำนาจแก่ประธานาธิบดีในการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามสนธิสัญญานั้น ในขั้นตอนนี้กฎหมายรองรับสนธิสัญญายังไม่เกิดและยังไม่มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายของรัฐแต่อย่างใด เพราะเหตุว่าสนธิสัญญายังไม่เกิดและยังไม่มีผลผูกพันรัฐในทางระหว่างประเทศ ดังนั้นในบทบัญญัติของกฎหมายรองรับสนธิสัญญาจึงมีบทบัญญัติมาตราหนึ่งกำหนดว่าสนธิสัญญาจะมีผลผูกพันประชาชนและศาลภายในประเทศได้ก็ต่อเมื่อมีการประกาศวันที่กฎหมายรองรับสนธิสัญญามีผลใช้บังคับอีกครั้งหนึ่งในรัฐกิจจานุเบกษา³³ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าวิธีการปรับใช้สนธิสัญญาในระบบกฎหมายเยอรมันเป็นไปตามทฤษฎีการแปลงรูปที่มีการแยกกระบวนการทำสนธิสัญญาและการทำให้สนธิสัญญามีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายของรัฐออกจากกันอย่างชัดเจน³⁴

³¹ ชาติชาย เชนสมุทร, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 26, น. 17.

³² Hubert Beemeimans and Hans D. Treviranus. "National Treaties law and Practice Federal Republic of German", in *National Treaties law and Practice*, (Boston : Martinus Nijhoff, 2005), p.325.

³³ *Ibid*, p. 344.

³⁴ Schweitzer, Staatsrecht III, Rdnr. 424-431 อ้างใน ชาติชาย เชนสมุทร อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 26.

ในขั้นตอนการขออนุมัติจากรัฐสภาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน รัฐบาลกลางจะยื่นร่างกฎหมายรองรับสนธิสัญญาไปพร้อมกับร่างตัวบทอนุสัญญาฯ เพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะมีการลงนามผูกพันตามอนุสัญญาฯต่อไป สำหรับเนื้อหาและคำอธิบายของอนุสัญญาฯ จะทำออกมาในรูปแบบของบันทึกช่วยจำ (Denkschrift) ซึ่งบันทึกช่วยจำนี้ไม่ใช่ส่วนประกอบของอนุสัญญาฯ แต่เป็นสิ่งสำคัญที่จะอธิบายหลักการของความตกลงในข้อบทต่างๆ ที่ได้มีการตกลงกันเอาไว้แล้ว ซึ่งกฎหมายรองรับสนธิสัญญานั้นจะต้องมีการลงนามโดยประธานาธิบดีของสหพันธ์และจะต้องมีการประกาศในรูปรัฐกิจจานุเบกษาตามที่ได้อธิบายเอาไว้เบื้องต้น

3.2.4 ขั้นตอนการให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามความตกลง

ตามหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศ สนธิสัญญาทางภาษีเป็นสนธิสัญญาที่จะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการให้ความยินยอมโดยรัฐภาคีทั้งสองฝ่าย (ข้อบทที่ 9 VCLT) ซึ่งโดยปกติแล้วผู้นำของประเทศจะเป็นผู้มีอำนาจให้ความยินยอม

วิธีการประกาศให้ความยินยอมเข้าผูกพันในอนุสัญญาฯ จะขึ้นอยู่กับประเทศคู่ภาคี (ตามข้อบทที่ 11 VCLT) ในกรณีที่สนธิสัญญามีความสำคัญ สนธิสัญญาจะมีผลเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารต่อกัน หรือโดยการให้สัตยาบัน (ข้อบทที่ 14(1) VCLT) สำหรับสนธิสัญญาหลายฝ่าย จะทำโดยการวางเอกสารเอาไว้ ณ ที่ที่ได้มีการตกลงกันในระหว่างการเจรจา โดยการแจ้งทางจดหมาย (ข้อบทที่ 14(1), 16 VCLT) พึงสังเกตว่าการให้สัตยาบันกับการขอความเห็นชอบจากรัฐสภานั้นเป็นคนละขั้นตอนกัน การขอความเห็นชอบจากรัฐสภานั้นมิใช่การให้สัตยาบัน

ในต้นแบบของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของ OECD, สหประชาชาติ และสหรัฐอเมริกา ในข้อบทที่ 29 จะกำหนดวิธีการให้สัตยาบันเอาไว้ และการให้สัตยาบันดังกล่าวก็จะต้องทำตามแบบที่ได้กำหนดเอาไว้ด้วย ในเอกสารการให้สัตยาบันประธานาธิบดีของสหพันธรัฐเยอรมันจะส่งมอบปฏิญญาอย่างเป็นทางการตามที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดไว้เพื่อที่จะทำให้อนุสัญญาฯ มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศ

เมื่อได้มีการให้สัตยาบันแล้วอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีผลผูกพันตามกฎหมายระหว่างประเทศ

3.2.4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ประธานาธิบดีจะเป็นผู้มีอำนาจประกาศให้สหรัฐอเมริกาผูกพันกับสนธิสัญญาภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งอำนาจดังกล่าวโดยปกติจะมอบให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ หรือเอกอัครราชทูตอเมริกา

3.2.4.2 ประเทศออสเตรเลีย

สำหรับประเทศออสเตรเลียภายใต้รัฐธรรมนูญ การตัดสินใจในขั้นตอนสุดท้ายคือขั้นตอนในการลงนามและให้สัตยาบันนั้นจะเป็นไปตามลำดับขั้นของกระทรวงหรืออาจจะกระทำโดยคณะรัฐมนตรีในบางกรณี

3.2.4.3 ประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศส สนธิสัญญาเต็มรูปแบบ (traité) จะมีผลผูกพันประเทศฝรั่งเศสภายหลังการแลกเปลี่ยนตราสารการให้สัตยาบัน (instrument de ratification) กับรัฐคู่สัญญา ซึ่งตราสารการให้สัตยาบันก็คือหนังสือซึ่งประธานาธิบดีแห่งสาธารณรัฐกระทำในนามของตนเองและลงนามโดยตนเอง โดยมีนายกรัฐมนตรีและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศลงนามรับรองความถูกต้องกำกับไว้ และเมื่อได้มีการให้สัตยาบันแล้วสนธิสัญญาภาษีสืบจะมีผลผูกพันตามกฎหมายระหว่างประเทศ

3.2.4.4 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

สำหรับในสหพันธรัฐเยอรมัน มาตรา 91 กำหนดให้ประธานาธิบดีของสหพันธ์เป็นผู้มีอำนาจให้ความยินยอม ในเอกสารการให้สัตยาบันประธานาธิบดีของสหพันธรัฐเยอรมันจะส่งมอบปฏิญญาอย่างเป็นทางการตามที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดไว้เพื่อที่จะทำให้อนุสัญญาที่มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งในประเทศเยอรมันการมีผลบังคับใช้ภายในประเทศจะต้องมีการออกกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ ตามมาตรา 91 ของกฎหมายพื้นฐาน

3.2.5 ขั้นตอนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐ

โดยทั่วไปแล้วอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีวิธีการที่จะนำมาใช้เป็นกฎหมายภายในรัฐได้ด้วยทั้งสองวิธี³⁵ ได้แก่

- (1) โดยวิธีการนำอนุสัญญามาใช้โดยตรง และ
- (2) โดยวิธีการนำอนุสัญญามาใช้โดยทางอ้อม

สำหรับวิธีการนำมาใช้โดยตรง อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยอัตโนมัติเมื่อมีการให้สัตยาบันแล้ว ดังนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการ

³⁵ Robert Deutsch, Róisín M. Arkwright and Daniela Chiew, Principles and Practice of Double Taxation Agreements, (London: BNA International Inc 2008) pp. 13-14.

เก็บภาษีซ้อนสามารถใช้ได้อย่างกฎหมายภายในโดยไม่ต้องมีการตรากฎหมายเพิ่มเติมแต่อย่างใด ถึงแม้ว่าในบางกรณีจะต้องมีการขออนุมัติจากรัฐสภาก่อนการลงนามผูกพันตามอนุสัญญาฯ ก็ตาม ก็จะไม่มีการตรากฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติเพื่ออนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้เข้ามาเป็นกฎหมายภายในอีก ประเทศที่ใช้วิธีนี้ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศสหพันธ์เยอรมัน ประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการของประเทศที่ยึดถือทฤษฎีเอกนิยม

สำหรับวิธีการนำมาใช้โดยทางอ้อมนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องตรากฎหมายภายในประเทศขึ้นมารองรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพื่อให้อนุสัญญาฯ เข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศ ตัวอย่างของประเทศที่ใช้วิธีนี้ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ประเทศอินเดีย สหราชอาณาจักร เป็นต้น หากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนยังไม่ได้ผ่านกระบวนการอนุวัติการให้เป็นกฎหมายภายในประเทศแล้ว อนุสัญญาฯ ดังกล่าวก็จะเป็นแค่เพียงความตกลงระหว่างประเทศเท่านั้น แต่อย่างไรเสียรัฐอธิปไตยทั้งหลายก็ต้องถูกผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามความตกลงดังกล่าว แต่ถึงกระนั้นก็ตาม เอกชนทั่วไปและศาลจะไม่สามารถใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้จนกว่าจะได้กลายมาเป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อน ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการของประเทศที่ยึดถือทฤษฎีทวินิยม

3.2.5.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกาใช้วิธีการนำอนุสัญญาฯ มาใช้โดยตรง โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะเข้ามาเป็นกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติภายหลังจากที่มีการให้สัตยาบันแล้ว ดังนั้นอนุสัญญาฯ สามารถใช้เป็นกฎหมายภายในได้โดยไม่ต้องมีการออกกฎหมายมาอนุวัติการแต่อย่างใด ถึงแม้ว่าจะต้องมีการขอความยินยอมจากรัฐสภาในการที่จะลงนามผูกพันในอนุสัญญาฯ ก็ตาม

ตาม article 6 cl 2 ของรัฐธรรมนูญบัญญัติว่า “... ให้บรรดาสถิติสัญญาทั้งปวงซึ่งได้ทำหรือจะทำได้ด้วยอำนาจของสหรัฐอเมริกาเป็นกฎหมายสูงสุดของแผ่นดิน และผู้พิพากษาแห่งมลรัฐทุกมลรัฐจะต้องผูกพันตามสนธิสัญญาเหล่านั้น แม้ว่าจะมีกฎหมายหรือรัฐธรรมนูญของมลรัฐใดๆ บัญญัติเป็นประการอื่นก็ตาม”

จากบทบัญญัติมาตรานี้จะเห็นได้ว่าสหรัฐอเมริกายึดถือทฤษฎีเอกนิยม ดังนั้นตามรัฐธรรมนูญสนธิสัญญาจะมีค่าเท่ากับกฎหมายสูงสุดของประเทศ ในประเทศสหรัฐอเมริกาสนธิสัญญาที่มีผลใช้บังคับได้ทันทีที่ทำขึ้นจะมีสถานะเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยอัตโนมัติ และสามารถใช้อำนาจภายในประเทศได้ แต่ก็มีสนธิสัญญาบางประเภทที่มีได้มีผลใช้

บังคับได้ทันทีที่ที่สร้างขึ้นแต่จะต้องมีการออกกฎหมายมาอนุวัติการรองรับเสียก่อนจึงจะใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐได้ เช่น การจัดสรรงบประมาณ หรือในกรณีที่เนื้อหาของสนธิสัญญานั้นเองมีการกำหนดให้ต้องมี³⁶

สำหรับการทำสนธิสัญญาทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีลักษณะเฉพาะอยู่ประการหนึ่ง ตามหมวดที่ 1 มาตรา 7 ของรัฐธรรมนูญ ได้กำหนดว่ามาตรการใดๆ ก็ตามที่จะส่งผลให้เกิดการขึ้นภาษีจะต้องผ่านกระบวนการทางสภาผู้แทนราษฎรด้วย (ต้องเริ่มจากสภาผู้แทนราษฎรตามหลักการเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอม) แต่ในรัฐธรรมนูญหมวดที่ 2 มาตรา 2 วรรค 2 นั้น กำหนดให้อำนาจในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นอำนาจของประธานาธิบดีโดยได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภา ซึ่งจะเห็นได้ว่าขั้นตอนในการทำอนุสัญญานั้น สภาผู้แทนราษฎรมิได้เข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการทำอนุสัญญา เลย จากข้อจำกัดตามรัฐธรรมนูญ บทที่ 1 มาตรา 7 ดังกล่าว ส่งผลให้สนธิสัญญาทางภาษีที่สร้างขึ้นแล้วส่งผลให้เกิดการเก็บภาษีมากกว่าเดิมที่เป็นอยู่จะกระทำมิได้ นอกเสียจากว่าจะนำมาผ่านขั้นตอนในการออกกฎหมายตามปกติ (ผ่านการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎร) แต่ในกรณีที่สนธิสัญญาภาษีมิได้ทำให้เกิดการเก็บภาษีมากไปกว่าเดิมที่มีอยู่ สนธิสัญญาดังกล่าวก็จะสามารถเข้ามาเป็นกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาได้โดยอัตโนมัติ และจะมีผลบังคับเหนือกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาทันที³⁷

3.2.5.2 ประเทศออสเตรเลีย

สำหรับประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการนำมาใช้โดยทางอ้อมเนื่องจากใช้หลักทวินิยมดังนั้นเพียงแค่การลงนามและการให้สัตยาบันยังไม่เพียงพอที่จะทำให้สนธิสัญญามีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศได้

จากมาตรา 51 ของรัฐธรรมนูญออสเตรเลีย ค.ศ. 1900 บัญญัติว่า

“ภายใต้รัฐธรรมนูญนี้ รัฐสภาที่มีอำนาจที่จะออกกฎหมายเพื่อความสงบ ความเรียบร้อย และการปกครองที่ดีของประเทศออสเตรเลียในเรื่องต่อไปนี้

(29) กิจการต่างประเทศ³⁸ ...”

³⁶ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition (London: Kluwer Law International, 1997), p.25.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Australian Constitution – Chapter 1, Part 5 – Powers of the Parliament
Section 51 – Legislative powers of the Parliament

ดังนั้นรัฐสภาออสเตรเลียจึงมีหน้าที่ออกกฎหมายเกี่ยวกับกิจการต่างประเทศรวมถึงการอนุวัติสนธิสัญญาให้เป็นกฎหมายภายในด้วย โดยฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องตรากฎหมายมาอนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หากอนุสัญญาดังกล่าวยังมีได้ผ่านกระบวนการอนุวัติการให้เป็นกฎหมายภายในประเทศแล้วก็จะยังเป็นเพียงข้อตกลงระหว่างประเทศที่ยังไม่มีผลใช้บังคับภายในประเทศแต่อย่างใด แต่ถึงแม้จะยังมิได้มีการอนุวัติการให้เป็นกฎหมายภายในประเทศก็ตาม ประเทศออสเตรเลียก็ยังต้องรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศต่อประเทศภาคีและหากมิได้อนุวัติการเข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐแล้วอนุสัญญา ดังกล่าวจะไม่สามารถใช้บังคับแก่ประชาชนในรัฐได้ และศาลก็ไม่สามารถจะหยิบยกมาใช้พิจารณาพิพากษาคดีได้

บทบัญญัติ International Tax Agreement Act 1953 ของประเทศออสเตรเลีย ใน section 24 ได้มีการบรรจุรายการของอนุสัญญาภาษีซ้อนเอาไว้ สำหรับอนุสัญญาทุกฉบับที่ประเทศออสเตรเลียได้ทำขึ้น โดยในบทบัญญัตินี้ได้บรรจุข้อความทั้งหมดที่ได้มีการตกลงกันเอาไว้อย่างครบถ้วนทั้งฉบับ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า ประเทศออสเตรเลียได้มีการออกกฎหมายมาอนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศอย่างสมบูรณ์เป็นรายฉบับ ทำให้ศาลสามารถหยิบยกตัวบทในอนุสัญญาดังกล่าวมาปรับใช้ในคดีได้โดยตรง ส่งผลให้ประชาชนในประเทศได้รับประโยชน์จากการที่ประเทศไปทำอนุสัญญากับต่างประเทศได้อย่างแท้จริง

3.2.5.3 ประเทศฝรั่งเศส

จากมาตรา 53 วรคแรกในรัฐธรรมนูญ กำหนดให้การทำสัญญาทางการค้า หรือมีผลผูกพันการเงินการคลังของประเทศ จะต้องมีการให้สัตยาบันหรือให้ความเห็นชอบในภายหลัง จึงกล่าวได้ว่าฝรั่งเศสยึดถือทฤษฎีเอกนิยมเป็นหลัก

เมื่อสนธิสัญญาผ่านความเห็นชอบหรือได้มีการให้สัตยาบันแล้ว ตามมาตรา 55 ของรัฐธรรมนูญ ได้กำหนดให้สนธิสัญญานั้นมีค่าบังคับสูงกว่ากฎหมายภายในนับตั้งแต่ได้มีการพิมพ์เผยแพร่สนธิสัญญาหรือข้อตกลงเช่นนั้น ภายใต้ข้อสงวนที่ว่าข้อตกลงหรือสนธิสัญญานั้น จะได้มีการใช้โดยคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง³⁹ ดังนั้นกรณีจะเห็นได้ว่าสนธิสัญญาในฝรั่งเศสจะมีค่าบังคับ

The Parliament shall, subject to this Constitution, have power to make laws for the peace, order, and good government of the Commonwealth with respect to:-

(xxix.) External Affairs

³⁹ ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ สนธิสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2544), น.209.

สูงกว่ากฎหมายภายในได้ต่อเมื่อมีองค์ประกอบสองประการคือ รัฐสภาให้ความเห็นชอบกับสนธิสัญญา และรัฐคู่สัญญาได้มีการใช้บังคับสนธิสัญญานั้น ซึ่งเป็นหลักการต่างตอบแทน

ประเทศฝรั่งเศสก็นำสนธิสัญญาภาษีซ้อนมาใช้บังคับภายในประเทศโดยตรง โดยสนธิสัญญาภาษีซ้อนจะเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยอัตโนมัติเมื่อมีการให้สัตยาบันแล้ว ดังนั้นสนธิสัญญาภาษีจึงมีผลใช้บังคับภายในประเทศได้โดยที่ไม่ต้องมีการออกกฎหมายเพิ่มเติมแต่อย่างใด คือจะไม่มีการตรากฎหมายอนุวัติการตัวสนธิสัญญาภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยฝ่ายนิติบัญญัติอีกภายหลังจากการให้สัตยาบันสนธิสัญญาดังกล่าวแล้วนั่นเอง

3.2.5.4 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

มาตรา 59 วรรคสองของกฎหมายพื้นฐานของเยอรมันกำหนดให้สนธิสัญญาที่มีการแปลงรูปเป็นกฎหมายภายในแล้วมีค่าสูงกว่ากฎหมายของสหพันธรัฐ และยังสามารถกำหนดให้การตกลงหรือการจัดทำสนธิสัญญาต่างๆ ต้องได้รับการรับรองจากสภาเสียก่อน เว้นแต่เป็นกรณีสนธิสัญญาทางปกครองจะไม่ต้องมาขอการรับรอง การที่กฎหมายพื้นฐานกำหนดให้จำต้องมีการแปลงรูปเสียก่อนแสดงให้เห็นว่าเยอรมันยึดถือทฤษฎีวินิยม

ในประเทศเยอรมันใช้วิธีการนำอนุสัญญามาใช้โดยตรง โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะเข้ามาเป็นกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติภายหลังจากที่มีการให้สัตยาบันแล้ว ดังนั้นอนุสัญญาสามารถใช้เป็นกฎหมายภายในได้โดยที่ไม่ต้องมีการออกกฎหมายมาอนุวัติการแต่อย่างใด ถึงแม้ว่าจะต้องมีการขอความยินยอมจากรัฐสภาในการที่จะลงนามผูกพันในอนุสัญญาก็ตาม

กระบวนการที่จะทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลตามกฎหมายภายในรัฐจะต้องมีการดำเนินการผ่านขั้นตอนขั้นตอนหนึ่งซึ่งนักทฤษฎีชาวเยอรมันเรียกขั้นตอนนี้ว่า “Transformation” หรือการแปลงรูปสนธิสัญญานั้นเอง ซึ่งก็คือ การประกาศใช้กฎหมายภายในขนานไปกับสนธิสัญญาโดยการรวมเนื้อหาเข้าไว้ด้วยกัน