

บทนำ

1. ความสำคัญของปัญหา

การพัฒนาทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีในช่วงครึ่งศตวรรษที่ผ่านมาทำให้มนุษยชาติสามารถเอาชนะแรงโน้มถ่วงของโลกด้วยการออกไปดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในห้วงอวกาศได้ ซึ่งในระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมา แนวทางการดำเนินกิจกรรมในอวกาศจากเดิมที่เป็นไปในทางแข่งขันกันเป็นผู้นำด้านอวกาศของประเทศมหาอำนาจทั้ง 2 ประเทศได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา กับอดีตสหภาพโซเวียต จะเปลี่ยนไปในทางเป็นการพาณิชย์มากยิ่งขึ้น และมีแนวโน้มว่าจะเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ

หากกล่าวในส่วนของประเทศไทยเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศมหาอำนาจด้านอวกาศของโลกซึ่งประกอบไปด้วยประเทศสหรัฐอเมริกา, แคนาดา, สหภาพยุโรป, ญี่ปุ่น, อินเดีย และจีนแล้ว การดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศถือว่ายังอยู่ในขั้นเริ่มแรก แต่หากเปรียบเทียบกับประเทศในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ด้วยกันไม่ว่าจะเป็นประเทศสิงคโปร์, มาเลเซีย หรืออินโดนีเซีย จะพบว่าขีดความสามารถของประเทศไทยในการดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศนั้น อาจถือได้ว่าอยู่ในลำดับต้น ๆ เลยทีเดียว อันเป็นสัญญาณที่แสดงให้เห็นว่าโอกาสที่ผู้เสียภาษีจะมีเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศนั้นจะเพิ่มมากยิ่งขึ้นกว่าในอดีต

เงินได้จากการดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศนี้ โดยทั่วไปหลักกฎหมายภาษีของประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทย ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งนอกประเทศ แต่เป็นเงินได้จากแหล่งนอกประเทศที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากเงินได้จากแหล่งนอกประเทศทั่วไป คือเป็นเงินได้ที่ไม่มีภาระภาษี หรือมีภาระภาษีน้อยมากในประเทศซึ่งเป็นแหล่งเงินได้

ลักษณะพิเศษของเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศที่กล่าวมานั้นได้ส่งผลกระทบต่อวิธีการ และผลของการจัดการภาษีซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีการเครดิตภาษี ด้วยการการทำลายวัตถุประสงค์ของการจัดการภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือผู้เสียภาษีสามารถนำเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศมาช่วยเพิ่มเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีในการใช้สิทธิจัดการภาษีซ้ำซ้อนในประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการเครดิตภาษีในจำนวนที่มากกว่าปกติเมื่อเทียบกับผู้เสียภาษีที่ไม่มีเงินได้จากกิจกรรมเชิงพาณิชย์

ในอวกาศ นอกจากนี้ยังส่งผลกระทบต่อเนื่องไปถึงรายได้ภาษีอากรของรัฐถิ่นที่อยู่ตามหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในฐานะที่เป็นประเทศผู้ให้การขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนอีกด้วย

ด้วยเหตุดังกล่าวการศึกษาถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ของผู้เสียภาษีผู้ใช้สิทธิในการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวในประเทศถิ่นที่อยู่ ตลอดทั้งแนวทางดำเนินการแก้ไขปัญหาก็เป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับประเทศไทย ถึงแม้ว่าปัญหานี้จะไม่ใช่อุปสรรคเร่งด่วนในปัจจุบันก็ตาม แต่ก็มีความมองข้ามเนื่องจากผู้เขียนเชื่อว่าปัญหาที่ได้หยิบยกมาศึกษาในที่นี้จะสามารถเห็นได้เด่นชัดขึ้นในอนาคตอันใกล้

2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา

การศึกษาถึงประเด็นการขจัดภาระภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีของผู้เสียภาษีผู้มีเงินได้จากกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในอวกาศในที่นี้ มีวัตถุประสงค์ที่จะชี้ให้เห็นถึงปัญหาที่เกิดขึ้นรวมทั้งเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหามา เพื่อให้ประเทศไทยในฐานะที่เป็นรัฐถิ่นที่อยู่ผู้ให้การขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนแก่ผู้เสียภาษีได้พิจารณาปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์การขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีที่ถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันให้สอดคล้องไปกับความสามารถทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีด้านกิจการอวกาศของสังคมโลกและของประเทศไทยที่กำลังก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็วอันเป็นการเตรียมพร้อมรับมือกับปัญหาที่จะเกิดขึ้น ทั้งนี้ก็เพื่อรักษาไว้ซึ่งรายได้ภาษีอากรของรัฐ ทั้งยังเป็นการป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีทำลายวัตถุประสงค์การขจัดภาระภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีอีกด้วย

3. ขอบเขตการศึกษา

ขอบเขตของการศึกษาในที่นี้จะพิจารณาตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศว่าด้วยการขจัดภาระภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีที่ประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน

นอกจากนี้ ด้วยเหตุที่ประเทศไทยได้ให้การภาคยานุวัติต่อสนธิสัญญาว่าด้วยหลักการที่ใช้บังคับต่อกิจกรรมในเรื่องการสำรวจและใช้อวกาศ รวมถึงดวงจันทร์ และเทหวัตถุอื่น ค.ศ.1967¹

¹ United Nations Office for Outer Space Affairs, "Status of international agreements relating to activities in outer space as at 1 January 2008,"

(Outer Space Treaty - OST) อันเป็นหลักเกณฑ์ของกฎหมายอวกาศซึ่งยึดถือปฏิบัติเป็นหลักในทางระหว่างประเทศ ดังนั้นการพิจารณาถึงประเด็นปัญหาการจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษีกับการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าการดำเนินการนั้นจะกระทำโดยภาคเอกชนหรือโดยภาครัฐก็ตาม นอกจากจะพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศแล้ว ควรต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายอวกาศด้วย

4. วิธีการศึกษา

การศึกษาในที่นี้เป็นการศึกษาในลักษณะของการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาข้อมูลในขอบเขตของกฎหมายภาษีอากรทั้งในแง่ของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ และกฎหมายภาษีอากรตามกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ ตลอดจนกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอวกาศ ทั้งนี้แหล่งที่มาของข้อมูลนั้นมาจากหนังสือ บทความ บทความผลงานวิจัย ข่าวสารทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ วิทยานิพนธ์ ตลอดจนข้อมูลจากเว็บไซต์ต่าง ๆ ทั้งของภาครัฐและเอกชน ซึ่งเมื่อได้ทำการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องครบถ้วนแล้ว จะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาอันว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษี รวมถึงหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอวกาศ เพื่อให้เห็นประเด็นปัญหาต่าง ๆ พร้อมทั้งแนวทางแก้ไขปัญหา และข้อเสนอแนะต่อไป

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เมื่อได้ศึกษา พิจารณา และแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นตามที่ผู้เขียนได้แสดงไว้ในที่นี้แล้ว ผู้เขียนคาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการช่วยรักษารายได้ของรัฐประเภทเงินภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศไทยมิให้ต้องสูญเสียไปเนื่องจากการใช้สิทธิขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษีของผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ทั้งยังเป็นการช่วยดำรงไว้ซึ่ง

วัตถุประสงค์ของการใช้วิธีการเครดิตภาษีในการจัดการภาษีซ้ำซ้อนมิให้ต้องถูกทำลายไปด้วยการมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์อีกด้วย

นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ในด้านการปรับปรุงหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีของไทยให้สอดคล้องไปกับความก้าวหน้าและความสามารถด้านกิจการอวกาศของประเทศไทยที่ได้พัฒนาไปอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง

6. อักษรย่อ / คำย่อ

อนุสัญญาภาษี	อนุสัญญา / ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการ ป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจาก เงินได้ (และจากทุน)
ATO	Australian Taxation Office
C.B.	Cumulative Bulletin
CFC	Controlled Foreign Corporation
COPUOS	The Committee on the Peaceful Uses of Outer Space
ESA	European Space Agency
GSO	Geostationary Orbit
IRC	U.S. Internal Revenue Code
ITU	International Telecommunication Union
JAXA	The Japan Aerospace Exploration Agency
LEO	Low Earth Orbit
Liability Convention	Convention on International Liability for Damage Caused by Space Objects
Moon Agreement	Agreement Governing the Activities of States on the Moon and Other Celestial Bodies
NASA	National Aeronautics and Space Administration
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development

OECD MC	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1977)
Outer Space Treaty	Treaty on Principles Governing the Activities of States in the Exploration and Use of Outer Space, including the Moon and Other Celestial Bodies
RAKA	Russian Aviation and Space Agency
Registration Convention	Convention on Registration of Objects Launched into Outer Space
Rev. Rul.	Revenue Ruling
Rescue Agreement	Agreement on the Rescue of Astronauts, the Return of Astronauts and the Return of Objects Launched into Outer Space
S. Cal. L. R.	Southern California Law Review; University of Southern California
Tax Law.	The Tax Lawyer; American Bar Association
Treas. Reg. §	Treasury Regulation Section
UN MC	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (1980)
US MC	US Treasury Department's Proposed New Model Income Tax Treaty (June 16, 1981)

7. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีซ้อน และการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อน

เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีซึ่งเป็นหนึ่งในหลายวิธีที่ใช้ในการจัดภาษีซ้อน ควรได้พิจารณาถึงลักษณะและมูลเหตุของภาษีซ้อนอันเป็นจุดเริ่มต้นของการบรรเทาภาระภาษีซ้อน จากนั้นจึงพิจารณาถึงวิธีการต่าง ๆ ซึ่งใช้ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนซึ่งมีทั้งแบบสองฝ่าย และแบบฝ่ายเดียวเป็นลำดับถัดไป

หลักเกณฑ์ในทางทฤษฎีที่รัฐใช้ในการกำหนดภาวะภาษี

การที่รัฐใดรัฐหนึ่งจะใช้อำนาจในการกำหนดภาวะภาษีให้แก่บุคคลใดซึ่งถือเป็นการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐรูปแบบหนึ่งนั้น จะต้องปรากฏองค์ประกอบที่เป็นจุดเชื่อมโยงระหว่างรัฐผู้ใช้อำนาจ กับผู้เสียภาษีอันเป็นรากฐานของการใช้อำนาจดังกล่าวอยู่ด้วย² ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแบ่งเป็นหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ได้ดังต่อไปนี้

1. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ตามหลักนี้รัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีจะอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งที่เงินได้เกิดขึ้นในการกำหนดภาวะภาษีให้แก่บุคคล ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้ และผู้จ่ายเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ หรือมีสัญชาติของรัฐผู้ใช้อำนาจนั้นหรือไม่

เหตุผลของหลักแหล่งเงินได้คือ การมีแนวคิดที่ว่าใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใดๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากรัฐนั้น ถือได้ว่าผู้นั้นมีส่วนใช้ หรือทำให้ทรัพยากร (ที่มีอยู่จำกัด) ของรัฐนั้นสิ้นเปลืองหมดไป รัฐที่มีการจ่าย หรือสูญเสียเงินได้ หรือถูกตัดดวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อมาทำนุบำรุงรัฐนั้น³

2. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) หลักนี้รัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีจะอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ กล่าวคือ รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ หรือที่เรียกว่า "รัฐถิ่นที่อยู่" จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับโดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากที่ใด

เหตุผลของหลักถิ่นที่อยู่คือ การมีแนวคิดที่ว่าใครก็ตามที่เป็นผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐใด ย่อมจะต้องใช้ทรัพยากร หรือใช้บริการจากรัฐในรูปแบบต่างๆ ซึ่งรัฐนั้นได้จัดสรรไว้ให้ ไม่ว่าจะเป็นด้านสาธารณูปโภค, พื้นฐานความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน สิทธิเสรีภาพ ฯลฯ ทำให้สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้อย่างปกติสุข ในขณะที่เดียวกันก็มีส่วนสร้างมลภาวะในรูปแบบต่างๆ จากการอยู่อาศัยในรัฐนั้น ซึ่งในเชิงเศรษฐกิจถือเป็นต้นทุนทางสังคมอย่างหนึ่ง ดังนั้น รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน โดยไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่

² พนิท อธิราชพงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546) น. 24.

³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 2.

3. หลักสัญชาติ (Citizenship Rule) หลักนี้รัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีจะอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ นั่นคือ ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติหรือเป็นพลเมืองของรัฐผู้ใช้อำนาจดังกล่าว ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าขณะที่รัฐเก็บภาษีนั้น ผู้เสียภาษีจะมีถิ่นที่อยู่ในหรือนอกภูมิลำเนาหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นเกิดขึ้นจากแหล่งภายนอกภูมิลำเนาหรือไม่

ความหมายและลักษณะของภาษีซ้อน

เมื่อได้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในทางทฤษฎีที่รัฐผู้ใช้อำนาจกำหนดภาระภาษีและจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดแล้ว ถัดไปจะได้พิจารณาถึงกรณีที่รัฐผู้ใช้อำนาจกำหนดภาระภาษีให้แก่บุคคลใดในเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือที่เรียกว่า “ภาษีซ้อน (Double Taxation)” โดยในหัวข้อนี้จะได้อธิบายถึงความหมาย, มูลเหตุที่มาหรือลักษณะของภาษีซ้อน ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. ความหมาย คำว่า “ภาษีซ้อน” นี้มีผู้ให้ความหมายไว้ว่าหมายถึง

“สภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ”⁴

2. ลักษณะของภาษีซ้อน ในทางทฤษฎีสามารถแบ่งลักษณะของภาษีซ้อนออกได้เป็น 2 ประเภท ซึ่งลักษณะของภาษีซ้อนนี้หนึ่งก็คือมูลเหตุที่มาของการเกิดภาษีซ้อนนั่นเอง

2.1) ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Jurisdictional Double Taxation) ลักษณะของภาษีซ้อนประเภทนี้จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีรายหนึ่ง ต้องเสียภาษีจากเงินได้ หรือทุนให้กับรัฐมากกว่า 1 รัฐขึ้นไป จากการที่ได้รับเงินได้หรือทุนประเภทเดียวกัน

อนึ่งคำว่ารัฐ (Tax Jurisdiction) ในที่นี้มีผู้กล่าวว่ามีได้หมายความว่า “ประเทศ” เท่านั้น แต่หมายถึงรัฐที่เป็นดินแดน หรืออาณาเขตที่มีอำนาจในตัวเองสำหรับการจัดเก็บภาษี (Sovereign Tax Jurisdiction) ซึ่งดินแดนเหล่านี้ อาจเป็นส่วนหนึ่งของประเทศๆ หนึ่งก็ได้ ด้วยเหตุนี้จึงเป็นความเชื่อที่ผิด หากกล่าวถึงคำว่า Jurisdictional Double Taxation แล้วหมายถึงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในแ่งระหว่างประเทศเสมอไป แท้จริงแล้วคำว่า

⁴ เฟื่องอ้าง, น. 287.

Juridical Double Taxation ในทางทฤษฎียังหมายความว่ารวมถึงกรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในแง่ภายในประเทศเดียวกันได้ด้วยเช่นกัน เช่น จัดเก็บภาษีจากเงินได้ หรือทุนมากกว่าหนึ่งครั้งจากผู้เสียภาษีเพียงหนึ่งรายภายในหนึ่งประเทศสหพันธรัฐ (A Federal State)⁵

2.2) ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Double Taxation) ลักษณะของภาษีซ้อนประเภทนี้จะเกิดขึ้นในกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีโดยรัฐรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้งซึ่งอาจเป็นการจัดเก็บจากบุคคลสองบุคคลหรือมากกว่า

ทั้งนี้ในความเป็นจริงแล้วภาวะภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์นี้สามารถเกิดได้ในระดับระหว่างประเทศได้ด้วย และมักพบว่าเกิดขึ้นได้บ่อยครั้ง เช่น หากประเทศไทยมีการตรวจสอบและปรับปรุงราคาโอน (Transfer Prices) ของธุรกรรมหนึ่งๆ ซึ่งเป็นรายจ่ายโดยบริษัทลูก (Subsidiary) ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้กับบริษัทแม่ของตน ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ด้วยสมมุติฐานว่า บริษัทลูกพยายามยกย้ายถ่ายเทกำไรที่ควรเสียในประเทศไทยออกไปผ่านราคาโอนที่ตั้งขึ้นระหว่างกัน ทั้งนี้การปรับปรุงดังกล่าวย่อมมีผลให้กำไรในส่วนของบริษัทลูกที่ประเทศไทยมีจำนวนสูงขึ้นและต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นด้วย แต่ในขณะเดียวกันหากราคาโอนที่ถูกตั้งขึ้นระหว่างกันดังกล่าวมีผลทำให้กำไรย้ายไปที่บริษัทแม่จริง บริษัทแม่ย่อมต้องเสียภาษีในประเทศของตนจากกำไรก่อนเดียวกันนี้ด้วยเช่นกัน กลายเป็นธุรกรรมเดียวแต่รับรู้ผลกำไรทั้ง 2 ประเทศ ย่อมเห็นได้ชัดเจนว่าการทำธุรกรรมดังกล่าวนี้มีภาวะภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์เกิดขึ้นแล้ว โดยจัดเป็นภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ในระดับระหว่างประเทศ⁶

⁵ พนิต ธีรภาพวงศ์, “ศัพท์เทคนิคทางภาษีระหว่างประเทศ (“English - Thai” International Tax Glossary) ตอนศัพท์พื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร (ต่อ)”, เอกสารภาษีอากร, 113 (พฤศจิกายน 2546).

⁶ เฟิงอ้าง, น. 115.

การจัด หรือบรรเทา⁷ ภาษีซ้อน

เพื่อความเข้าใจถึง “ภาษีซ้อน” อย่างครบถ้วนเมื่อได้พิจารณาถึงมูลเหตุที่มาของการเกิด ภาษีซ้อนแล้ว ประเด็นถัดไปที่ควรพิจารณาคือวิธีการในการจัด หรือบรรเทาภาระภาษีซ้อน โดย ในหัวข้อนี้จะได้อธิบายถึงมูลเหตุและความจำเป็นของการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อน จากนั้นจะเป็น ส่วนของวิธีการต่าง ๆ ที่ใช้ในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนซึ่งมีทั้งที่เป็นการจัดหรือบรรเทา แบบสองฝ่าย และแบบฝ่ายเดียว ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ การเกิดขึ้นของภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็นในเชิงอำนาจรัฐ หรือในเชิงเศรษฐกิจ ศาสตร์ก็ตามล้วนแต่ส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและต่อรัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีด้วยกันทั้งสองฝ่าย กล่าวคือในฝ่ายผู้เสียภาษีนั้นการมีภาระภาษีซ้ำซ้อนย่อมบั่นทอนกำลังใจในการประกอบอาชีพ เพื่อให้มีเงินได้ เพราะภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนนั้นทำให้เงินได้เหลือมาสู่ผู้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ในขณะที่ฝ่ายรัฐนั้นหากดูผิวเผินแล้วเหมือนกับจะไม่เสียหายอันใดเพราะอย่างไรเสียรัฐก็มีรายได้ เป็นค่าภาษีอากรจากผู้มีเงินได้อยู่ดี แต่หากพิจารณาให้ดีจะพบว่าการที่ผู้เสียภาษีถูกบั่นทอน กำลังใจดังที่กล่าวมานั้น ท้ายสุดแล้วย่อมทำให้รัฐมีรายได้ภาษีอากรจากผู้มีเงินได้ลดลงเนื่องจาก จำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีน้อยลงนั่นเอง

ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของรัฐไม่ว่าจะเป็นรัฐที่เงินได้เกิดขึ้น หรือรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ หรือรัฐผู้เป็น เจ้าของสัญชาติของผู้เสียภาษี รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐก็ตามที่จะต้องให้การบรรเทา หรือการจัด ภาระภาษีซ้อนดังกล่าว

2. วิธีการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อน หากพิจารณาในมุมของภาครัฐแล้ว การจัดหรือ บรรเทาภาษีซ้อนอาจแยกได้เป็น 2 วิธีใหญ่ ทั้งนี้โดยพิจารณาจากแหล่งที่มาของกฎหมาย⁸ คือ

2.1. การจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief of Double Taxation)

⁷ คำว่า “การจัด” หรือ “การบรรเทา” ภาษีซ้อนที่ผู้เขียนใช้ในที่นี้มีความหมายแตกต่างกัน กล่าวคือ “การจัดภาษีซ้อน” หมายถึงการทำให้ภาวะของภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นนั้นสิ้นไป ทั้งหมด ในขณะที่ “การบรรเทาภาษีซ้อน” หมายถึงการทำให้ภาวะของภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น นั้นสิ้นไปแต่เพียงบางส่วน

⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546) น. 25.

2.1.1) ความหมาย การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อน 2 ฝ่ายนี้เป็นความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามจัดการซ้ำซ้อนของภาษีให้หมดไป เนื่องจากแต่ละรัฐจัดเก็บภาษีต่างกันทั้งในด้านรูปแบบและวิธีการ บางรัฐอาจจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักเก็บจากแหล่งเงินได้ บางรัฐยึดหลักเก็บจากการมีถิ่นที่อยู่ บางรัฐยึดหลักผสมผสานระหว่างหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ และบางรัฐยึดหลักการจัดเก็บภาษีตามสัญชาติ ทั้งนี้เมื่อรัฐทั้งสองดำเนินการตกลงร่วมกัน รัฐดังกล่าวจึงจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนลงไปเพื่อช่วยให้

ก. การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศทั้งสองเป็นไปได้อย่างความสะดวก
เรียบง่าย

ข. กำหนดกฎเกณฑ์การให้สิทธิกับบุคคลที่เกี่ยวข้องตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีให้มีระเบียบข้อบังคับรัดกุมไม่เกิดความสับสนในการพิจารณา

ค. กำหนดขอบข่ายของบุคคลที่ควรจะได้รับสิทธิตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษี⁹

2.1.2) การตกลงทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation Treaties)¹⁰ เมื่อรัฐผู้ทำอนุสัญญาได้ตกลงเข้าทำอนุสัญญาภาษีต่อกันแล้ว รัฐดังกล่าวอาจตกลงใช้วิธีการต่าง ๆ ในการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนต่อกันดังต่อไปนี้

⁹ พิชาดิ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2544) น. 44.

¹⁰ ประเทศไทยได้ตกลงทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (และจากทุน) ไว้กับรัฐบาลของประเทศต่าง ๆ รวมทั้งสิ้น 51 ประเทศ กับอีก 1 เขตบริหารพิเศษ (เขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน) (ข้อมูล ณ วันที่ 30 เดือน เมษายน พ.ศ. 2551) โปรดดู <<http://www.rd.go.th/publish/765.0.html>>, visited at April 30, 2008.

ก. วิธีการลดอัตราภาษี หรือการเพิกถอนสิทธิการเก็บภาษีของรัฐผู้ทำอนุสัญญา วิธีการลดอัตราภาษีนี้ อนุสัญญาภาษีจะกำหนดให้เป็นหน้าที่ของรัฐผู้จ่ายเงินได้ ที่ต้องลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้ดังกล่าว และจะใช้กับเงินได้บางประเภทเท่านั้น กล่าวคือ เงินได้ประเภท เงินปันผล¹¹, ดอกเบี้ย¹², ค่าสิทธิ¹³

อย่างไรก็ตามวิธีการลดอัตราภาษีนี้อนุสัญญาภาษีมิได้เพิกถอนสิทธิของรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งแต่อย่างใด กล่าวคือ อนุสัญญาภาษียังคงอนุญาตให้รัฐถิ่นที่อยู่ของเจ้าของผลประโยชน์ในเงินได้นั้นๆ มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวได้โดยไม่มีข้อจำกัด หรือเพดานอัตราภาษีแต่อย่างใด¹⁴ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าวิธีการลดอัตราภาษีนี้ เป็นแต่เพียงการ “บรรเทา” ภาระภาษีซ้อนระหว่างรัฐผู้ทำอนุสัญญาภาษีเท่านั้น

ส่วนวิธีการเพิกถอนสิทธิการเก็บภาษีนั้นจะเพิกถอนมิให้รัฐผู้ทำอนุสัญญาภาษีรัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้บางประเภท เช่นการเพิกถอนสิทธิการเก็บภาษีของรัฐที่เงินได้นั้นเกิดขึ้นสำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ, การขนส่งระหว่างประเทศ, นักแสดงสาธารณะ, งานรัฐบาล เป็นต้น หรือการเพิกถอนสิทธิการเก็บภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ของเจ้าของ

¹¹ เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทย ข้อ 10 วรรค 2 กำหนดให้รัฐผู้จ่ายเงินปันผลลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของผลประโยชน์ในเงินปันผลให้เหลือไม่เกินร้อยละ 10 หรือร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี

¹² เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทย ข้อ 11 วรรค 2 กำหนดให้รัฐที่ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้นลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยให้เหลือไม่เกินร้อยละ 10 หรือร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี

¹³ เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทย ข้อ 12 วรรค 2 กำหนดให้รัฐที่ค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของผลประโยชน์ของค่าสิทธิให้เหลือไม่เกินร้อยละ 5, ร้อยละ 8 และร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี

¹⁴ เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทย ข้อ 10 วรรค 1, ข้อ 11 วรรค 1, ข้อ 12 วรรค 1

ผลประโยชน์ในเงินได้นั้นสำหรับเงินได้ประเภทเงินบำนาญและสวัสดิการ
สังคม เป็นต้น

ข. การยกเว้นภาษี (Exemption Method) วิธีการนี้เป็นกรณีที่เจ้าของ
ผลประโยชน์ในเงินได้เข้าขายต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ประเภทเดียวกัน
ทั้งในรัฐที่เงินได้เกิดขึ้น และในรัฐถิ่นที่อยู่ของเจ้าของผลประโยชน์นั้น ด้วย
เหตุนี้อนุสัญญาภาษีจึงกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของเจ้าของผลประโยชน์ของเงิน
ได้นั้นเป็นฝ่ายจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการยกเว้นการเก็บภาษีจากเจ้าของ
ผลประโยชน์ในเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ ทั้งนี้เจตนารมณ์ก็คือ ให้เก็บ
ภาษีเฉพาะจากประเทศถิ่นที่อยู่ หรือจากประเทศแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละ
ประเทศ โดยเป็นหลักซึ่งยกเว้นการเก็บภาษีจากสัญชาติ หรือจากรายได้ที่
เกิดขึ้นทั่วโลก ¹⁵ อนึ่งวิธีการยกเว้นภาษีนี้อาจแบ่งเป็นวิธีย่อยได้ 2 วิธี คือ ¹⁶

1. วิธียกเว้นเต็มที่ (Full Exemption Method) วิธีนี้จะ
กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ต้องงดเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่
ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนได้รับจากรัฐคู่สัญญาที่เป็นแหล่งเงินได้ หากเงินได้
นั้นได้เสียภาษีมาแล้วในรัฐแหล่งเงินได้

ตัวอย่างเช่น ข้อ 23 วรรค 3 ข ของอนุสัญญาภาษีระหว่าง
ประเทศไทยและประเทศสวีเดน

ดังนั้นวิธียกเว้นเต็มที่จึงเป็นการยกเว้นหลักการเก็บภาษีแบบ
Worldwide Income ของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้นั่นเอง

2. วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า (Exemption with Progression
Method) วิธีนี้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีสิทธินำเงินได้ที่เกิดขึ้นและได้
เสียภาษีไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเข้ากับเงินได้ที่เกิดขึ้น
ในรัฐถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้เพื่อให้ได้ฐานภาษีที่กว้างโดยประสงค์จะให้ตกต้อง

¹⁵ สุวรรณ วลัยเสถียร, สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย - อเมริกัน (Thai - U.S. Tax Treaty),
(กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2541) น. 38.

¹⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น. 565 - 568.

ด้วยอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราสูง และเมื่อได้อัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราที่สูงแล้วก็จะใช้อัตราภาษีดังกล่าวไปคำนวณกับเงินได้เฉพาะจำนวนที่เกิดขึ้นในรัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้น โดยจะไม่นำเงินได้จากรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่จะต้องชำระจริงแต่อย่างใด

ตัวอย่างเช่น ข้อ 3 วรรค 2 ของอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศ ไทยและประเทศสิงคโปร์

ค. การแบ่งภาษีให้ประเทศทั้งสอง (The Method of Division of the Tax) วิธีการนี้เป็นกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้จะได้จำนวนภาษีครึ่งหนึ่ง ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่จะได้จำนวนภาษีอีกครึ่งหนึ่ง¹⁷

ง. การเครดิตภาษี (Credit Method) วิธีการนี้เงินได้ซึ่งได้เสียภาษีไว้แล้วในรัฐที่เงินได้เกิดขึ้นนั้น เมื่อนำกลับสู่รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีในเงินได้ดังกล่าวแต่จะได้รับการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษีแทน ซึ่งจะคล้ายกับวิธียกเว้นภาษีตรงที่เป็นกรณีเงินได้เข้าข่ายต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนทั้งในรัฐที่เงินได้เกิดขึ้น และในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ดังนั้นอนุสัญญาภาษีจึงกำหนดให้เป็นหน้าที่ของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ที่ต้องให้การขจัด หรือบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษี โดยให้รัฐถิ่นที่อยู่นำเงินได้นั้นมารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ และให้นำจำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้ได้เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งคิดจากเงินได้ดังกล่าวมาหักออกจากจำนวนภาษีที่คำนวณได้ซึ่งต้องเสียในรัฐถิ่นที่อยู่

2.2 การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief of Double Taxation)

2.2.1 ความหมาย การขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวนี้ หมายถึงการที่รัฐ หรือดินแดนใดที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีใช้อำนาจตามหลักเกณฑ์ และ

¹⁷ Boris I. Bittker and Lawrence F. Ebb, Taxation of Foreign Income: cases and Materials, (International Legal Studies program Stanford Law School, 1960) p.13 อ้างใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8, น. 28.

วิธีการตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของตนในการให้การจัด หรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนแก่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ หรือดินแดนของตน

2.2.2 วิธีการ การจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวนั้น ประกอบไปด้วยวิธีการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ก. การยกเว้นภาษี (Exemption Method) วิธีการนี้เป็นกรณีที่รัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ไม่มีการทำอนุสัญญาภาษีต่อกัน หรือมีการทำอนุสัญญาภาษีต่อกัน แต่ไม่สามารถตกลงในการเจรจาอนุสัญญาภาษีในเรื่องการจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐผู้ทำอนุสัญญาทั้งสองได้ รัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง สามารถออกมาตรการเพื่อจัดภาษีซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวได้ ดังต่อไปนี้

1. การยกเว้นภาษีโดยรัฐแหล่งเงินได้ ด้วยวิธีการนี้รัฐที่เงินได้เกิดขึ้นอาจเป็นฝ่ายที่ให้การบรรเทาภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว โดยการยกเว้นไม่เก็บภาษีสำหรับเงินกำไรส่งออกของสำนักงานสาขา หรือสำหรับเงินปันผลของบริษัทลูก

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติหากไม่ใช่เป็นการยกเว้นภาษี ในกรณีเพื่อส่งเสริมการลงทุน (Tax Holidays/ Tax Incentives) แล้ว รัฐแหล่งเงินได้มักจะปฏิเสธที่จะดำเนินการดังกล่าว โดยอาศัยสิทธิของความเป็นประเทศที่เงินได้เกิดขึ้นและผลักดันให้เป็นภาระของประเทศถิ่นที่อยู่ หรือประเทศสัญชาติในการบรรเทาภาษีซ้อน¹⁸

2. การยกเว้นภาษีโดยรัฐถิ่นที่อยู่¹⁹ ตามวิธีการนี้รัฐถิ่นที่อยู่จะยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้เสียภาษีไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่อีก ซึ่งสามารถแบ่งเป็นประเภทย่อยได้เป็น 2 วิธี คือ

¹⁸ พนิต ธีรภาพวงศ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 33.

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (ตอนที่ 1)”, เอกสารภาษีอากร, 110 (พฤศจิกายน 2546).

1) การยกเว้นแบบเต็มที่ (Full Exemption Method) ที่เรียกว่า ยกเว้นแบบเต็มที่ คือ เงินได้ที่ได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่อีก

ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย มาตรา 23 H ซึ่งกำหนดให้บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับยกเว้นไม่ต้องนำกำไรจากการประกอบกิจการและกำไรฟลายทุน (Capital Gain) ที่ได้รับจากสาขาในต่างประเทศมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ หรือในกรณีของประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี มีการใช้วิธีการยกเว้นแบบเต็มที่เป็นวิธีในการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วย โดยต้องเข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 เป็นต้น

2) การยกเว้นแบบก้าวหน้า หรือวิธียกเว้นโดยมีเงื่อนไข (Exemption with Progression or Conditional Exemption Method) ตามวิธีนี้แม้เงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่อีก แต่ประเทศถิ่นที่อยู่ก็มีสิทธินำเงินได้ส่วนนั้นมาใช้เป็นฐานในการคำนวณหาอัตราภาษีแล้วนำอัตราภาษีที่สูงขึ้นนั้นมาใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นเพราะประเทศนั้นใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา, สาธารณรัฐเกาหลี เป็นต้น

ข. การให้ถือภาษีที่ได้จ่ายไปแล้วเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี (Deduction Method) ด้วยวิธีการนี้กฎหมายภาษีอากรภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะยอมให้นำจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงิน

ได้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้

ตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากรของไทยมิได้กำหนดห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามมาตรา 65 ตี (6) ประกอบกับ มาตรา 65 ทวิ (1) ²⁰

ค. การเครดิตภาษี (Credit Method) วิธีการเครดิตภาษีนี้เป็นกรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้กำหนดให้นำเงินได้จากรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ โดยยอมให้นำจำนวนภาษีที่ได้เสียไปในรัฐแหล่งเงินได้นั้นมาหัก (เครดิต) ออกจากภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่

อย่างไรก็ตามการเครดิตภาษีนี้จะมีข้อจำกัดหลายประการซึ่งประการที่สำคัญที่สุด คือ ผู้ขอใช้สิทธิจะต้องแสดงว่าตนมีเงินได้ หรือผลกำไรที่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเสียก่อนจึงจะสามารถใช้สิทธิในการเครดิตภาษีได้ เหตุผลเพราะภาษีที่นำมาใช้เครดิตนั้นปกติแล้วไม่ได้ชำระในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนแต่เป็นภาษีที่ได้ชำระในประเทศหนึ่ง ²¹

ตัวอย่างเช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

²⁰ คำวินิจฉัยที่ กค. 0809 / 490 ลว. 30 พ.ย. 2528.

²¹ สุวรรณ วลัยเสถียร, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 15, น. 83.

ง. วิธีการ Lump Sum ²² ตามวิธีการนี้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะลดอัตราภาษีให้สำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ อย่างไรก็ตามวิธีการนี้ไม่สามารถจัดการภาษีซ้ำซ้อนได้ทั้งหมด

ตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศเยอรมัน ²³ บัญญัติให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสูงสุดในทางภาษีอากรของรัฐมีอำนาจสั่งให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จากแหล่งนอกประเทศเยอรมัน หรือให้ใช้วิธี Lump Sum ในการจัด หรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้แก่บุคคลใดแทนการใช้วิธีการเครดิตภาษี ทั้งนี้ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ หรือการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษีตามปกติจะเป็นการยุ่งยากเกินไป

ในทางปฏิบัติ ประเทศเยอรมันเคยมีการใช้อำนาจตามมาตรานี้แล้วโดยการออกประกาศที่เรียกว่า Lump-Sum-Decree (*Pauschalierungserlass*) ลงวันที่ 10 เมษายน ค.ศ.1984

²² Dietmar Voelker and Marco Ardizzoni, "Individual Income Tax," in German Tax and Business Law, ed. Dietmar Voelker, Kristofer Bott and Florian Wolff (London: Sweet & Maxwell Limited, 2005), pp. 4,014-4,015.

²³ § 34c paragraph 5 of The Individual Income Tax Act (*Einkommensteuergesetz* (EStG))