

บทที่ 3

ภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

ข้อพิจารณาทั่วไป

เมื่อได้พิจารณาถึงประเภท และลักษณะของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ รวมทั้งหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายอวกาศแล้ว ประเด็นถัดไปที่ต้องพิจารณาคือ ภาวะภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ เพื่อเป็นพื้นฐานความเข้าใจถึงปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่จะได้กล่าวต่อไป

โดยทั่วไปแล้ว การพิจารณาภาวะภาษีนั้นจะต้องพิจารณาทั้งในมุมของประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ และในมุมของประเทศที่เป็นแหล่งของเงินได้ แต่ในบทนี้จะจำกัดการพิจารณาอยู่เฉพาะในมุมของประเทศที่เป็นแหล่งของเงินได้ และประเทศที่เกี่ยวข้องเท่านั้น นอกจากนี้จะได้พิจารณาในประเด็นว่าประเทศที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์นั้นจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ในอวกาศ (Space Source Income) หรือไม่

ในบทนี้เป็นเรื่องของการพิจารณาภาวะภาษีเงินได้กรณีบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลไทยซึ่งมีเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ โดยจะเน้นการพิจารณาในประเด็นว่าเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์นั้นจะมีภาวะภาษีเงินได้ในประเทศที่เกี่ยวข้องในฐานะประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่

ทั้งนี้จะได้กล่าวถึงเรื่องประเภทของเงินได้รวมทั้งลักษณะของเงินได้แต่ละประเภท, แหล่งเงินได้ โดยพิจารณาตามอนุสัญญาภาษี และตามกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ, สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทต่าง ๆ ซึ่งพิจารณาตามอนุสัญญาภาษี จากนั้นจึงพิจารณาในเรื่องประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาวะภาษีเงินได้ของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ พร้อมทั้งตัวอย่างการพิจารณา และมุมมองของประเทศแคนาดา, ประเทศญี่ปุ่น และประเทศออสเตรเลียในการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาวะภาษีเงินได้ของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์เป็นลำดับสุดท้าย

อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นพื้นฐานความเข้าใจควรได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในทางทฤษฎีที่ใช้ ชี้แนะนักหนี้ในทางเศรษฐกิจ เพื่อกำหนดรัฐ หรือประเทศที่เหมาะสมในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักในการพิจารณา 4 ประการคือ¹

1.การได้รับความมั่งคั่ง (Acquisition of Wealth) จะมุ่งถึงแหล่งกำเนิดของความมั่งคั่ง (Origin of Wealth) หรือที่ตั้งของฐานทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (True Economic Location) คือ สถานที่ที่ขั้นตอนทั้งหมดที่ทำให้ความมั่งคั่งกลายเป็นผลผลิตทางกายภาพได้เกิดขึ้นที่นั่น เช่น แรงงานกรรมกร, การบริหารการจัดการ, การขนส่ง, การควบคุมตัดสินใจ ตลอดจนถึงการกำหนด สถานที่ขายหรือตลาดที่แท้จริง ผู้มีรายได้ที่เกิดขึ้นจึงมีหนี้ต่อชุมชนในประเทศเหล่านั้น

2.แหล่งที่ตั้ง หรือที่รวมของความมั่งคั่ง (Location of Wealth) มุ่งถึงแหล่งที่ตั้งของความมั่งคั่ง (Situs of Wealth) หรือที่ตั้งแห่งทรัพย์สิน (Physical of Wealth) รายได้ที่เกิดขึ้นจะถูกเก็บรวบรวมไว้ ณ สถานที่แห่งหนึ่งในรูปของทรัพย์สิน หรือทุนซึ่งจะนำไปใช้ทำให้แหล่งกำเนิดความมั่งคั่งเกิดผลิตผลขึ้นอีกอย่างไม่ว่าจะ เจ้าของทรัพย์สินจึงมีหนี้หรือหน้าที่ต่อประเทศที่ทรัพย์สินตั้งอยู่

3.แหล่งบังคับใช้สิทธิตามกฎหมาย (Legal Rights of Wealth) มุ่งถึงแหล่งบังคับใช้สิทธิ ความมั่งคั่ง (Enforcement of the Right to Wealth) คือสถานที่เกี่ยวกับการตั้งสิทธิและสงวนสิทธิ แห่งความมั่งคั่งไว้ ถ้าพึงการยึดถือทรัพย์สินโดยไม่มีสิทธิ หรือไม่มีสภาพบังคับบุคคลอื่นให้ยอมรับ สิทธินั้นย่อมมีความสำคัญทางเศรษฐกิจน้อยมาก ดังนั้นบุคคลจึงมีหนี้ต่อสถานที่ซึ่งมีการบังคับใช้ สิทธิในทรัพย์สินนั้นด้วย

4.การบริโภคความมั่งคั่ง (Consumption of Wealth) มุ่งถึงถิ่นที่อยู่ หรือภูมิลำเนา (Residence or Domicile) ซึ่งเป็นสถานที่เจ้าของความมั่งคั่งมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สิน หรือทำ ประโยชน์ตามใจปรารถนาไม่ว่าจะบริโภค จำหน่ายจ่ายโอน สละทิ้ง หรือนำไปลงทุนใหม่ บุคคลจึง มีหนี้ต่อสถานที่ที่เขาจำหน่าย หรือกระจายความมั่งคั่งออกไปด้วย

¹ Boris I. Bittker and Lawrence F. Ebb, Taxation of Foreign Income: Cases and Materials, (California: Stanford Law School, 1960), p. 7 อ้างถึงใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546), น. 46-49.

ประเภทของเงินได้

ข้อพิจารณาทั่วไป

ปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดภาวะภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้ก็คือ “ประเภทของเงินได้” กล่าวอีกนัยหนึ่งคือธุรกรรมหนึ่งอาจก่อให้เกิดเงินได้หลายประเภทในเวลาเดียวกัน ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทดังกล่าวจะได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์การจำแนกประเภทเงินได้ตามกฎหมายภายในที่ประเทศแหล่งเงินได้ถือปฏิบัติ ซึ่งการจำแนกประเภทของเงินได้นี้จะส่งผลกระทบต่อหลักเกณฑ์เรื่องแหล่งของเงินได้ และการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ในที่สุด ดังนั้นการทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การแบ่งแยกประเภทของเงินได้จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องพิจารณา

ในหัวข้อนี้จะอธิบายถึงการแบ่งแยกเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ รวมถึงลักษณะของเงินได้แต่ละประเภทที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมอวกาศในทางพาณิชย์ ซึ่งการแบ่งแยกประเภทเงินได้ในหัวข้อนี้เป็นไปเพื่อความสะดวกในการทำความเข้าใจเท่านั้น มิได้หมายความว่าเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในทางพาณิชย์จะมีแต่เฉพาะในประเภทที่กล่าวถึงในหัวข้อนี้เท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติการดำเนินธุรกรรมในอวกาศอาจก่อให้เกิดเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่มีได้กล่าวไว้ในที่นี้ได้ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในของแต่ละประเทศถือปฏิบัติ

ลักษณะของเงินได้แต่ละประเภท

การอธิบายถึงลักษณะของเงินได้แต่ละประเภทในที่นี้ ผู้เขียนขอจำกัดการอธิบายไว้ในขอบเขตของการแบ่งลักษณะเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีเท่านั้น ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

1.1. ความหมาย เงินได้ประเภทนี้โดยทั่วไปแล้วอนุสัญญาภาษีจะไม่บัญญัติให้ความหมายไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตามมีผู้ให้ความหมายของเงินได้ประเภทกำไรจาก

ธุรกิจไว้ว่า² หมายถึง “ เงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าข้อบทเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจน หรือที่มีชื่อข้อบทซึ่งชี้ถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจน ”

1.2. ลักษณะของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ เงินได้ประเภทนี้จะมีลักษณะที่เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง (active income) ซึ่งเป็นกิจกรรมที่กระทำเป็นประจำในทางการค้า มิใช่เงินได้ประเภทที่ไม่ได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรง (unearned income) เช่น เงินได้ประเภทเงินปันผล, ดอกเบี้ย, ผลได้จากทุน เป็นต้น

อย่างไรก็ตามอาจเกิดความสับสนระหว่างลักษณะของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจกับเงินได้อื่นว่าเมื่อใดจะถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ และเมื่อใดจะถือเป็นเงินได้อื่น ซึ่งจุดสังเกตในการแบ่งแยกเงินได้ทั้งสองประเภท คือ “เงินได้อื่น” นั้นจะมีจุดที่เหมือนกันกับ “เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ” ตรงที่ไม่มีการให้นิยามไว้อย่างชัดเจน ในขณะที่จุดต่างของเงินได้ทั้งสองประเภท คือ “เงินได้อื่น” ส่วนใหญ่แล้วมักเกิดจากกิจกรรมที่มีได้มุ่งกระทำการเป็นการปกติในทางการค้า (Commercial Purpose) เช่นเงินรางวัลสลากกินแบ่ง, รางวัลจากการประกวด, การชิงโชค เป็นต้น ส่วน “เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ” นั้นจะเกิดจากกิจกรรมที่มีได้มุ่งกระทำการเป็นการปกติในทางการค้า³

2. เงินได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalties)

2.1. ความหมาย ตามอนุสัญญาภาษีได้กำหนดให้ความหมายของค่าสิทธิไว้ซึ่งสามารถแบ่งกลุ่มออกได้เป็น 4 กลุ่ม⁴ คือ

2.1.1. กลุ่มลิขสิทธิ์ (Copyright) ได้แก่ค่าตอบแทนดังต่อไปนี้

“ ค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใด ๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุ หรือโทรทัศน์) โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ”

2.1.2. กลุ่มสิทธิบัตร, เครื่องหมายการค้า, แบบ หรือหุ่นจำลอง, แผนผัง, สูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใด ๆ

² ธนภณ แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น. 326.

³ เพิ่งอ้าง, น. 327-328.

⁴ เพิ่งอ้าง, น. 401-404.

2.1.3. กลุ่มการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม, พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ กรณีนี้จะเป็นกรณีการให้ใช้ หรือให้เช่าอุปกรณ์, เครื่องจักร, เครื่องมือต่าง ๆ เฉพาะที่นำไปใช้สำหรับการอุตสาหกรรม, พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ โดยที่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวไปยังผู้ใช้แต่อย่างใด

2.1.4. กลุ่มการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ โดยหลักเกณฑ์ของเงินได้ค่าสิทธิในกลุ่มนี้ คือ ผู้ให้ใช้ข้อมูล ให้คำชี้แจงแนะนำให้คำปรึกษา หรือถ่ายทอดองค์ความรู้ นั้น จะต้องเป็นผู้มีประสบการณ์อยู่ในสายงานที่ถ่ายทอดนั้น ๆ มาก่อน และได้นำข้อมูล, องค์ความรู้ ที่ได้จากประสบการณ์ในประกอบอาชีพในสายงานนั้น ๆ มาถ่ายทอด หรือให้ใช้ โดยที่องค์ความรู้ หรือข้อมูลที่ถ่ายทอดดังกล่าวจะเกี่ยวกับอุตสาหกรรม, พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และไม่มีเงื่อนไขที่ผู้ใช้จะต้องเก็บเป็นความลับแต่อย่างใด

3. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน (Capitals gains)

3.1. ความหมาย คำว่า “ผลได้ (Gains)” นี้หมายถึงส่วนเกินหรือผลต่างที่ผู้จำหน่ายได้รับจากการจำหน่ายทรัพย์สิน ในกรณีที่ราคาจำหน่ายทรัพย์สินสูงกว่าราคาต้นทุนที่ผู้จำหน่ายได้ซื้อทรัพย์สินนั้นมา ทำให้ผู้จำหน่ายทรัพย์สินมีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษี

3.2. ลักษณะของเงินได้ประเภทผลได้จากทุน จากคำนิยามของ “ผลได้” จะเห็นได้ว่าเงินได้ประเภทนี้จะมีลักษณะเป็นการ “จำหน่าย (Alienation)” ทรัพย์สิน นั่นคือต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซื้อขายจากผู้จำหน่ายไปยังผู้ซื้อ

นอกจากประเด็นในเรื่องการจำหน่ายแล้ว อีกประเด็นที่ต้องพิจารณาเพื่อให้ทราบถึงลักษณะของเงินได้ประเภทนี้คือ “ทรัพย์สินที่จำหน่าย” ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีได้กำหนดทรัพย์สิน 2 ประเภทคืออสังหาริมทรัพย์ (Immovable (real) property) กับสังหาริมทรัพย์ (Movable property) อย่างไรก็ตามในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะ “สังหาริมทรัพย์” เท่านั้น

การจำหน่ายทรัพย์สินในข้อบทว่าด้วยเงินได้ประเภทผลได้จากทุนนี้ จะต้องไม่ใช่การจำหน่ายสินค้าหลัก (Goods) ที่ผู้จำหน่ายได้มีการจำหน่ายอยู่แล้วเป็นธุรกิจหลักของกิจการ หากแต่เป็นการจำหน่ายทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะเป็นทรัพย์สินประเภททุน ทั้งนี้หากเป็นกรณีการจำหน่ายสินค้าหลักที่ผู้จำหน่ายได้จำหน่ายอยู่แล้วเป็นธุรกิจหลัก เงินได้จาก

การจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวจะตกอยู่ในบังคับของข้อบทที่ว่าด้วยเงินได้ประเภทกำไร
จากธุรกิจ⁵

สังหาริมทรัพย์ที่จำหน่ายตามข้อบทนี้ แบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ

3.2.1. สังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการซึ่งผู้
จำหน่ายมีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการ
ประจำซึ่งผู้จำหน่าย (กรณีบุคคลธรรมดา) มีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

3.2.2. สังหาริมทรัพย์ประเภทเรือ หรืออากาศยาน ที่ใช้ในการจราจรระหว่าง
ประเทศ หรือสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินเรือ หรืออากาศยานดังกล่าว
และ

3.2.3. สังหาริมทรัพย์นอกเหนือจาก 2 ประเภทที่กล่าวมา นั่นคือ กรณีที่ผู้จำหน่าย
สังหาริมทรัพย์ไม่มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้
และไม่ใช้สังหาริมทรัพย์ประเภทเรือ หรืออากาศยานที่ใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศ
รวมทั้งอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องด้วย

อย่างไรก็ตาม ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะสังหาริมทรัพย์ในประเภทที่ 1 และ 3 เท่านั้น

4. เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services)

4.1. ความหมาย เมื่อพิจารณาอนุสัญญาภาษีจะพบว่ามิได้มีการกำหนดให้นิยาม
ของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้ อย่างไรก็ตามสามารถกล่าวอย่าง
กว้างได้ว่าเงินได้ประเภทนี้หมายถึง เงินได้ที่เกิดจากการให้บริการโดยผู้ให้บริการที่เป็น
บุคคลธรรมดา ซึ่งลักษณะของการให้บริการนั้นมีความเป็นอิสระไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจ
บังคับบัญชาของผู้ว่าจ้างแต่อย่างใด

4.2. ลักษณะของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ลักษณะของเงินได้
ประเภทนี้จะขึ้นอยู่กับลักษณะของการให้บริการ กล่าวคือ การให้บริการที่มีลักษณะ
ดังต่อไปนี้⁶ จะก่อให้เกิดเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

4.2.1. ผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคลธรรมดา

4.2.2. ผู้ให้บริการเป็นเจ้าของกิจการอิสระของตนเอง คือ ผู้ให้บริการไม่มี
ฐานะเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของใคร แต่จะมีความสัมพันธ์กับผู้รับบริการใน

⁵ เฟิงอ้าง, น. 452.

⁶ เฟิงอ้าง, น. 468 – 469.

ลักษณะผู้รับจ้างกับผู้ว่าจ้างตามสัญญาจ้างทำของซึ่งผู้ว่าจ้างไม่มีอำนาจบังคับบัญชา อันเป็นจุดแตกต่างจากสัญญาจ้างแรงงาน

4.2.3. การให้บริการที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทนี้ ได้แก่ การให้บริการวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี หรือกิจกรรมอื่นๆ ทั้งปวงที่มีลักษณะเป็นการให้บริการอย่างอิสระ

5. เงินได้ของนักแสดง หรือนักกีฬา

5.1. ความหมาย ตามอนุสัญญาภาษีมิได้มีการบัญญัติให้ความหมายของ “นักแสดง หรือนักกีฬา” ไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่มีการให้ตัวอย่างไว้ เช่น นักแสดงละคร, นักแสดงภาพยนตร์, วิทย์ หรือโทรทัศน์, นักดนตรี, นักกีฬา

นอกจากนี้ยังมีความหมายรวมถึงผู้จัดให้มีการแสดง หรือการแข่งขันกีฬาด้วย ซึ่งบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีเงินได้จากการจัดให้มีการแสดง หรือการแข่งขันกีฬา โดยที่มิได้เป็นนักแสดง หรือนักกีฬา

แหล่งเงินได้

แหล่งของเงินได้นี้เป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้พิจารณาว่าเงินได้ใดเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศ และเงินได้ใดเป็นเงินได้จากแหล่งนอกประเทศซึ่งรัฐถิ่นที่อยู่จะพิจารณาให้การบรรเทาภาษีซ้อนในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ นอกจากนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดโดยทั่วไปแล้วจะมีภาระภาษีเงินได้จากเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศและจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

ในขณะที่รัฐแหล่งเงินได้จะใช้หลักเกณฑ์เรื่องแหล่งเงินได้ในการกำหนดภาระภาษีให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งโดยปกติแล้วจะมีภาระภาษีเฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเท่านั้น

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงแหล่งของเงินได้ในกรณีทั่วไป โดยจะอธิบายถึงความหมาย, การแบ่งประเภทของแหล่งเงินได้ และเกณฑ์การพิจารณาแหล่งของเงินได้ที่นานาประเทศถือปฏิบัติ รวมทั้งเกณฑ์การพิจารณาแหล่งเงินได้ตามอนุสัญญาภาษี 3 ฉบับ คือ อนุสัญญาภาษีแบบ OECD, แบบขององค์การสหประชาชาติ และแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา

นอกจากนี้จะเป็นส่วนที่ว่าด้วยเรื่องแหล่งของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ซึ่งได้ยกตัวอย่างการพิจารณาแหล่งของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ของประเทศต่าง ๆ เพื่อให้เห็นแนวทางการปฏิบัติอีกด้วย

ความหมาย

เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ อาจให้ความหมายของ “แหล่งเงินได้” ได้ว่าเป็น สิ่งซึ่งใช้สำหรับการกำหนดว่า

1. สถานที่ใดเป็นสถานที่ที่เงินได้เกิดขึ้น และ
2. ประเทศใดเป็นประเทศที่มีเขตอำนาจรัฐในทางภาษีอากรเหนือเงินได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าว

ประเภทของแหล่งเงินได้⁷

หากพิจารณาในทางทฤษฎีสามารถแบ่งแหล่งของเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. แหล่งเงินได้ทั่วไป (Basic Source Rules) ในแต่ละประเทศจะมีหลักเกณฑ์เรื่องแหล่งเงินได้ทั่วไปเป็นของตนเองโดยเป็นไปตามกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายภายใน ทั้งนี้ก็เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรในการใช้กำหนดสถานที่ที่เงินได้เกิดขึ้น

2. แหล่งเงินได้ในทางภาษีอากร (Taxing Source Rules) นอกจากแหล่งเงินได้ทั่วไปแล้ว หากพิจารณาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ประเทศต่าง ๆ มีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือได้รับโดยมีจุดเชื่อมโยงในทางเศรษฐกิจ หรือจุดเชื่อมโยงในทางพื้นที่กับประเทศนั้น ๆ ที่เรียกว่า “แหล่งเงินได้ในประเทศ”

ด้วยเหตุนี้ในกรณีของผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ บุคคลดังกล่าวจึงมีภาระภาษีจากการมีเงินได้จากแหล่งในประเทศนั้นเท่านั้น โดยเขตอำนาจของรัฐในทางภาษีอากรของประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ขยายออกไปถึงเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือได้รับจากประเทศอื่น ๆ ที่เรียกว่า “แหล่งเงินได้นอกประเทศ”

ในการพิจารณาว่าเงินได้ใดถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ และเงินได้ใดถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรนั้น จะพิจารณาตาม

⁷ Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Second edition, Volume One, (United Kingdom: Richmond Law & Tax Ltd., 2005), p. 222.

หลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในรวมถึงแนวทางปฏิบัติของประเทศนั้นที่เรียกว่า “แหล่งเงินได้ในทางภาษีอากร” นั้นเอง

แหล่งเงินได้ของเงินได้ประเภทต่าง ๆ

โดยทั่วไปแล้วแหล่งของเงินได้ หรือหลักเกณฑ์ในการกำหนดแหล่งกำเนิดของเงินได้นั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะของเงินได้แต่ละประเภท ตัวอย่างเช่น เงินได้จากสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ถือว่ามีแหล่งกำเนิดได้ทั้งสถานที่ซึ่งสิทธิในทรัพย์สินนั้นถูกใช้ หรือสถานที่ที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินได้เป็นต้น

นอกจากนี้เงินได้แต่ละประเภทยังมีแหล่งของเงินได้แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศขึ้นอยู่กับว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งเงินได้ของประเทศนั้นเป็นเช่นไร ซึ่งหากกล่าวโดยทั่วไปแล้วพอจะแบ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งของเงินได้ประเภทต่าง ๆ ออกได้ดังต่อไปนี้⁸

1. เงินได้จากการขายสินค้า (Sale of Tangible Goods)
 - สถานที่ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในตัวสินค้าได้โอนไป
 - สถานที่ที่ได้รับชำระค่าสินค้า
 - สถานที่ซึ่งมีการส่งมอบสินค้า
 - สถานที่ที่วงจรทางธุรกิจได้เกิดครบถ้วนสมบูรณ์
 - สถานที่ที่มีการทำสัญญาซื้อขายสินค้า
2. เงินได้จากการให้บริการ (Sale of Employment Services)
 - สถานที่ซึ่งผลของการให้บริการได้ถูกใช้
 - สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายค่าบริการ
 - สถานที่ที่มีการรับค่าบริการ
 - สถานที่ที่มีการทำสัญญาบริการ
3. เงินได้ประเภทเงินปันผล (Dividend income)
 - สถานที่อันเป็นแหล่งกำเนิดของผลกำไรที่นำมาจ่ายเงินปันผล
 - สถานที่ซึ่งหุ้นที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้นได้จดทะเบียนไว้
4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยในสิทธิเรียกร้องหนี้ (Interest income)
 - สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของลูกหนี้ในสิทธิเรียกร้อง

⁸ Ibid. pp. 224-225.

- สถานที่ที่มีการทำสัญญาอันก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้อง
- สถานที่ที่มีการส่งมอบเงินกู้
- สถานที่ที่สามารถบังคับชำระหนี้ได้
- สถานที่ซึ่งเป็นที่ตั้งของทรัพย์สินเป็นประกันแห่งหนี้
- สถานที่ที่มีการจ่ายดอกเบี้ย

5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Royalty income)

- สถานที่ซึ่งสิทธินั้นได้ถูกใช้
- สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของเจ้าของสิทธิ
- สถานที่ซึ่งสิทธินั้นได้จดทะเบียนไว้
- สถานที่ที่มีการโอนไปซึ่งสิทธิ
- สถานที่ที่มีการทำสัญญาให้ใช้สิทธิ

6. เงินได้ประเภทค่าเช่าสังหาริมทรัพย์ (Equipment / movable property rentals)

- สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ทางกายภาพ
- สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายค่าเช่า
- สถานที่ซึ่งทรัพย์สินได้ถูกใช้

7. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Income from real / immovable property)

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (*situs principle*)

8. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน (Capital gains)

- กรณีหุ้น หรือหลักทรัพย์ ได้แก่ สถานที่ซึ่งหุ้น หรือหลักทรัพย์ได้จดทะเบียนไว้
- กรณีค่าแห่งกุฎีวิลส์ ได้แก่ สถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจ, การค้า หรือวิชาชีพ
- กรณีลิขสิทธิ์, เฟรนไชน์, การให้สิทธิ ได้แก่ สถานที่ที่สามารถใช้สิทธินั้นได้ หรือสถานที่ซึ่งสิทธินั้นถูกใช้
- กรณีหนี้ตามคำพิพากษา (Judgment Debt) ได้แก่ สถานที่ที่มีการบันทึกคำพิพากษา

9. เงินได้จากการเกษตร (Income from agriculture)

- สถานที่อันเป็นที่ตั้งของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้

แหล่งเงินได้ตามอนุสัญญาภาษี

ในที่นี้จะกล่าวถึงแหล่งของเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีใน 3 รูปแบบ คือ อนุสัญญาภาษีแบบขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ฉบับปี ค.ศ.1977, อนุสัญญาแบบขององค์การสหประชาชาติ ปี ค.ศ.1980 และอนุสัญญาแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี ค.ศ.1981 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. อนุสัญญาภาษีแบบขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD MC) ตาม OECD MC สถานที่ซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นแหล่งของเงินได้นั้นจะแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทของเงินได้ดังต่อไปนี้

1.1. เงินได้ (กำไร) จากการขายสินค้า

- สถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจ (Article 7)

1.2. เงินได้จากการให้บริการ

- สถานที่ที่มีการทำงาน (Paragraph 1 of Article 15)

1.3. เงินได้ประเภทเงินปันผล

- สถานที่ซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 10)

1.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยในสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิด

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 11)

- สถานที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำ (Paragraph 5 of Article 11) ภายใต้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

1.4.1. ผู้จ่ายดอกเบี้ย (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม) มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และ

1.4.2. ดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้น

1.5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 1 of Article 12)

1.6. เงินได้ประเภทค่าเช่าสังหาริมทรัพย์

- สถานที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร (Article 7)

1.7. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์⁹

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

1.8. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน

- กรณีผลได้จากการจำหน่าย (gains from the alienation) อสังหาริมทรัพย์ตาม Article 6 ได้แก่ สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินดังต่อไปนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินในทางธุรกิจของสถานประกอบการถาวรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

2. อสังหาริมทรัพย์อันเกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อความประสงค์ในการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ รวมทั้ง

3. สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้น ๆ ด้วย

⁹ ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับมาจากการใช้อสังหาริมทรัพย์โดยตรง (direct use), การให้เช่า (letting) หรือการใช้อสังหาริมทรัพย์ในรูปอื่น (use in any other form) ทั้งนี้ตาม Paragraph 3 of Article 6 รวมถึงเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ของวิสาหกิจ และเงินได้จากการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระด้วยตาม Paragraph 4 of Article 6

ความหมายของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์” นั้นจะเป็นไปตามที่กฎหมายของรัฐผู้ทำอนุสัญญาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ได้บัญญัติไว้

นอกจากนี้ยังมีความหมายรวมถึง ทรัพย์สินอันเป็นอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ (property accessory to immovable property), ปศุสัตว์ (livestock), เครื่องมือที่ใช้ในการเกษตรหรือป่าไม้ (equipment used in agriculture and forestry), สิทธิที่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั่วไปว่าด้วยทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน (rights to which the provisions of general law respecting landed property apply), สิทธิเก็บกินในอสังหาริมทรัพย์ (usufruct of immovable property), สิทธิในการทำงานในเหมืองแร่, แหล่งแร่ ทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่น (rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources)

อย่างไรก็ตาม ไม่ให้หมายความรวมถึงเรือเดินทะเล (ships), เรือ (boats) และอากาศยาน (aircraft) ตาม Paragraph 2 of Article 6

ได้แก่ สถานที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ (Paragraph 2 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายเรือเดินทะเล หรืออากาศยานซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ, เรือซึ่งใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ รวมทั้งสิ่งห้ามทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการเดินเรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือเรือดังกล่าว ได้แก่ สถานที่ซึ่งสถานจัดการใหญ่ (effective management) ของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่ (Paragraph 3 of Article 13)

- กรณีผลได้จากทุนประเภทอื่นซึ่งมิใช่ผลได้จากทุนประเภทการจำหน่ายทรัพย์สินดังต่อไปนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ตาม Article 6

2. อสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินในทางธุรกิจของสถานประกอบการถาวร หรือสิ่งห้ามทรัพย์สินอันเกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำ รวมทั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้น ๆ ด้วย

3. เรือเดินทะเล หรืออากาศยานซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ, เรือซึ่งใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ รวมทั้งสิ่งห้ามทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการเดินเรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือเรือดังกล่าว

ได้แก่ สถานที่อันเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่าย (Paragraph 4 of Article 13)

1.9. เงินได้จากการเกษตร หรือป่าไม้

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการเกษตร หรือป่าไม้นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

2. อนุสัญญาแบบขององค์การสหประชาชาติ (UN MC) ตาม UN MC สถานที่ซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้นั้นจะขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

2.1. เงินได้ (กำไร) จากการขายสินค้า

- สถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจ (Article 7)

2.2. เงินได้จากการให้บริการ

- สถานที่ที่มีการทำงาน (Paragraph 1 of Article 15)

2.3. เงินได้ประเภทเงินปันผล

- สถานที่ซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 10)

2.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยในสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิด

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 11)
- สถานที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำ (Paragraph 5 of Article 11) ภายใต้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. ผู้จ่ายดอกเบี้ย (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม) มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และ

2. ดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้น

2.5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 12)
- สถานที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำ (Paragraph 5 of Article 12) ภายใต้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. ผู้จ่ายค่าสิทธิ (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม) มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง อันก่อให้เกิดพันธกรณีที่ต้องจ่ายค่าสิทธิที่เกิดขึ้น และ

2. ค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้น

2.6. เงินได้ประเภทค่าเช่าสังหาริมทรัพย์

- สถานที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร (Article 7)

2.7. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์¹⁰

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

2.8. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน

- กรณีผลได้จากการจำหน่าย (gains from the alienation) อสังหาริมทรัพย์ตาม Article 6 ได้แก่ สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 13)
- กรณีผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์ดังต่อไปนี้

¹⁰ มีความหมายและขอบเขตเช่นเดียวกันกับ OECD MC, รายละเอียดเพิ่มเติมโปรดดูเชิงอรรถที่ 9

1. อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินในทางธุรกิจของสถานประกอบการถาวรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำอนุสัญญาของรัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

2. สังหาริมทรัพย์อันเกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาของรัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อความประสงค์ในการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ รวมทั้ง

3. สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจําที่นั้น ๆ ด้วย
ได้แก่ สถานที่ซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ (Paragraph 2 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายเรือเดินทะเล หรืออากาศยานซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ, เรือซึ่งใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ รวมทั้งสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการเดินเรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือเรือดังกล่าวได้แก่ สถานที่ซึ่งสถานจัดการใหญ่ (Effective management) ของวิสาหกิจตั้งอยู่ (Paragraph 3 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายหุ้นทุน (capital stock) ของบริษัท ซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบไปด้วยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาของรัฐหนึ่งไม่ว่าจะโดยตรง หรือโดยทางอ้อม ได้แก่ สถานที่อันเป็นที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์นั้น (Paragraph 4 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายหุ้นประเภทอื่นนอกจากหุ้นทุนตามที่ระบุไว้ใน Paragraph 4 of Article 13 ซึ่งแสดงถึงการมีส่วนร่วมคิดเป็นอัตราร้อยละ (ซึ่งจะกำหนดโดยการเจรจาร่วมกันของรัฐผู้ทำอนุสัญญา) ในบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาของรัฐหนึ่ง ได้แก่ สถานที่อันเป็นที่ตั้งของบริษัสดังกล่าว (Paragraph 5 of Article 13)

- กรณีผลได้จากทุนประเภทอื่นซึ่งมิใช่ผลได้จากทุนประเภทการจำหน่ายทรัพย์สินดังต่อไปนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ตาม Article 6

2. อสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินในทางธุรกิจของสถานประกอบการถาวร หรือสังหาริมทรัพย์อันเกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำ รวมทั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจําที่นั้น ๆ ด้วย

3. เรือเดินทะเล หรืออากาศยานซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ, เรือซึ่งใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ รวมทั้งสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการเดินเรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือเรือดังกล่าว

ได้แก่ สถานที่อันเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่าย (Paragraph 6 of Article 13)

2.9. เงินได้จากการเกษตร หรือป่าไม้

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการเกษตร หรือป่าไม้นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

3. อนุสัญญาแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา (US MC)¹¹ อนุสัญญาแบบ US MC นี้ก็เช่นกันที่สถานที่ซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นแหล่งของเงินได้จะเป็นไปตามประเภทของเงินได้ที่แตกต่างกันไป ดังต่อไปนี้

3.1. กำไรในทางธุรกิจ (business profits) จากการขายสินค้า

- สถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจ (Article 7)

3.2. เงินได้จากการให้บริการ

- สถานที่ที่มีการทำงาน (Paragraph 1 of Article 15)

3.3. เงินได้ประเภทเงินปันผล

- สถานที่ซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Paragraph 2 of Article 10)

3.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยในสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิด

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่¹² (Paragraph 1 of Article 11)
- สถานที่อันเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำ (Paragraph 4 of Article 11) ภายใต้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. ผู้จ่ายดอกเบี้ย (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม) มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งอันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และ

¹¹ Richard L. Doernberg and Kees van Raad, US Tax Treaties, (The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), pp. 438 - 531.

¹² อนุสัญญากำหนดให้เฉพาะรัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้รับและเป็นเจ้าของผลประโยชน์ในดอกเบี้ยนั้นเท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษีจากดอกเบี้ยดังกล่าว ซึ่งแตกต่างจาก OECD MC และ UN MC ที่นอกจากให้สิทธิแก่รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้รับดอกเบี้ยที่จะเก็บภาษีจากการมีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยแล้ว ยังกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้ที่ดอกเบี้ยเกิดขึ้นมีสิทธิเก็บภาษี (โดยมีการจำกัดอัตราภาษีที่เรียกเก็บ) จากผู้รับซึ่งเป็นเจ้าของผลประโยชน์ในดอกเบี้ยดังกล่าวด้วย

2. ดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐาน
ประกอบการประจำนั้น

3.5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

- สถานที่ซึ่งผู้จ่ายค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่¹³ (Paragraph 1 of Article 12)

3.6. กำไรในทางธุรกิจ (Business profits) ประเภทค่าเช่าสังหาริมทรัพย์

- สถานที่อันเป็นที่ตั้งสถานประกอบการถาวร (Article 7)

3.7. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์¹⁴

- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

3.8. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน

- กรณีผลได้จากการจำหน่าย (Gains from the alienation) อสังหาริมทรัพย์ตาม
Article 6 ได้แก่ สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของบริษัทซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบไปด้วย
อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง ได้แก่ สถานที่อันเป็นที่ตั้งของ
อสังหาริมทรัพย์นั้น (Paragraph 2 (a) of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายผลประโยชน์ในหุ้นส่วน, ทรัสต์ หรือกองมรดกที่
พึงถือเป็นส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง ได้แก่ สถานที่อัน
เป็นที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์นั้น (Paragraph 2 (b) of Article 13)

- กรณีผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์ดังต่อไปนี้

1. สังหาริมทรัพย์ซึ่งพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรที่วิสาหกิจของรัฐ
ผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

2. สังหาริมทรัพย์ซึ่งพึงถือเป็นของฐานประกอบการประจำที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ
ผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อความประสงค์ใน
การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ รวมทั้ง

¹³ สิทธิของรัฐผู้ทำอนุสัญญาในการเก็บภาษีจากค่าสิทธินี้ เป็นเช่นเดียวกับสิทธิในการเก็บ
ภาษีจากดอกเบี้ย, โปรดดู เชิงอรรถที่ 12.

¹⁴ ขอบเขตของเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นเช่นเดียวกันกับ OECD MC และ UN MC
เว้นแต่ความหมายของ “อสังหาริมทรัพย์” จะเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายของรัฐผู้ทำ
อนุสัญญาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ตาม Paragraph 2 of Article 6, รายละเอียดเพิ่มเติม
โปรดดู เชิงอรรถที่ 9

3. สถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจํา นั้น ๆ ด้วย
ได้แก่ สถานที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ (Paragraph 3 of Article 13)
- กรณีผลได้จากการจำหน่ายเรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือตู้สินค้าซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ ได้แก่ สถานที่ซึ่งวิสาหกิจผู้ได้รับผลได้จากการจำหน่ายตั้งอยู่ (Paragraph 4 of Article 13)
 - กรณีผลได้จากทุนประเภทอื่นซึ่งมิใช่ผลได้จากทุนประเภทการจำหน่ายทรัพย์สินดังต่อไปนี้
 1. อสังหาริมทรัพย์ตาม Article 6
 2. หุ้นของบริษัทซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบไปด้วยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง
 3. ผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน, ทรัสต์ หรือกองมรดกที่พึงถือเป็นส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่ง
 4. สังหาริมทรัพย์ซึ่งพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวร หรืออสังหาริมทรัพย์ซึ่งพึงถือเป็นของฐานประกอบการประจํา รวมทั้งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจํา นั้น ๆ ด้วย
 5. เรือเดินทะเล, อากาศยาน หรือตู้สินค้าซึ่งใช้ในการจราจรระหว่างประเทศได้แก่ สถานที่อันเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่าย (Paragraph 6 of Article 13)
- 3.9. เงินได้จากการเกษตร หรือป่าไม้
- สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการเกษตร หรือป่าไม้นั้นตั้งอยู่ (Paragraph 1 of Article 6)

ตัวอย่างแหล่งของเงินได้ตามกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ

เพื่อความเข้าใจที่ชัดเจน ในที่นี้จะแสดงหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในของแต่ละประเทศถือปฏิบัติในเรื่องการพิจารณาแหล่งเงินได้ของเงินได้ประเภทต่าง ๆ กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นบุคคลต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

ทั้งนี้หลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในของต่างประเทศที่ผู้เขียนนำมาแสดงนี้ประกอบไปด้วยประเทศต่าง ๆ ใน 4 ทวีป ได้แก่ทวีปยุโรป, ทวีปอเมริกา, ทวีปเอเชีย และทวีปออสเตรเลียตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ประเทศเยอรมัน¹⁵ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศเยอรมัน หลักเกณฑ์ในเรื่องแหล่งของเงินได้ประเภทต่าง ๆ นั้น บัญญัติอยู่ใน § 49 paragraph 1 of The Individual Income Tax Act of 1990 (*Einkommensteuergesetz* (EStG)) ซึ่งนำไปใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยตาม § 8 paragraph 1 of The Corporate Tax Act (*Körperschaftsteuer* (KStG))

เงินได้ (*Einkommen*) แต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การกำหนดแหล่งเงินได้ในประเทศที่แตกต่างกันไป เช่น หลักการใช้ (used principle), หลักแหล่งที่ตั้งของทรัพย์สิน (asset location principle), หลักสถานประกอบการถาวร (permanent establishment principle), หลักการกระทำ หรือการใช้ประโยชน์ (exercise or utilization principle), หลักแหล่งที่ตั้งของหนี้ (debtors location principle) อย่างไรก็ตามทุกหลักเกณฑ์ต่างก็แสดงถึงการมีจุดเกาะเกี่ยวกับดินแดนของประเทศเยอรมันทั้งสิ้น

เงินได้ดังต่อไปนี้ ถือว่ามีแหล่งของเงินได้ในประเทศเยอรมัน

1.1. เงินได้จากการเกษตร และการป่าไม้ในประเทศเยอรมัน (*Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft*) (§§ 13 – 14a of EStG) (§ 49 para.1 no.1 of EStG)

1.2. เงินได้จากการค้า หรือธุรกิจ (*Einkünfte aus Gewerbebetrieb*) (§§ 15 – 17 of EStG) (§ 49 para.1 no.2 of EStG) หากว่า

- ได้ดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน หรือผ่านตัวแทนอิสระซึ่งได้ดำเนินการในประเทศเยอรมัน (§ 49 para.1 no.2 lit. a of EStG)

- ได้รับจากการประกอบการขนส่งโดยเรือเดินทะเล หรืออากาศยาน ซึ่งขนส่งระหว่างท่าภายในประเทศ หรือจากท่าภายในประเทศไปสู่ท่าในต่างประเทศ รวมถึงเงินได้จากการให้บริการขนส่งประเภทอื่นในประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับการประกอบการขนส่งดังกล่าวด้วย (§ 49 para.1 no.2 lit. b of EStG)

- ได้รับจากการกิจกรรมด้านศิลปะ, การกีฬา หรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งได้ดำเนินการในประเทศเยอรมัน รวมถึงเงินได้จากบริการอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ หรือจากการจ้างงาน (§ 49 para.1 no.2 lit. d of EStG)

¹⁵ 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. 2,056-2,057.

- ได้รับจากผลได้จากทุนที่เกี่ยวข้องกับการขายหุ้นในบริษัทที่ตั้งอยู่ หรือมีศูนย์กลางการจัดการในประเทศเยอรมันตาม § 17 of EStG (§ 49 para.1 no.2 lit. e of EStG)

- ได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์, สงหาริมทรัพย์ หรือสิทธิตามที่ระบุไว้ใน § 49 para.1 no.6 of EStG (§ 49 para.1 no.2 lit. f of EStG)

1.3. เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (*Einkünfte aus selbständiger Arbeit*) (§ 18 of EStG) ซึ่งได้ดำเนินการให้บริการในประเทศเยอรมัน (§ 49 para.1 no.3 of EStG)

1.4. เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*) (§ 19 of EStG) ซึ่งมีการจ้างงาน หรือมีการดำเนินการในประเทศเยอรมัน (§ 49 para.1 no.4 of EStG)

1.5. เงินได้ประเภทผลได้จากการลงทุน (Capital Investment) (*Einkünfte aus Kapitalvermögen*) (§ 49 para.1 no.5 of EStG)

1.6. เงินได้จากการให้เช่า, ลีสซิ่ง (*Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*) ทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ใน § 21 of EStG ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวได้แก่อสังหาริมทรัพย์, สงหาริมทรัพย์ หรือสิทธิใด ๆ ที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน หรือจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน หรือเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศเยอรมัน หรือสถานธุรกิจอื่นในประเทศเยอรมัน (§ 49 para.1 no.6 of EStG)

1.7. เงินได้อื่นตามที่บัญญัติไว้ใน § 22 of EStG ได้แก่ ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิที่ถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายแพ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมันซึ่งตนเป็นเจ้าของมาเป็นเวลาไม่เกิน 10 ปี หรือจากการจำหน่ายหุ้นในนิติบุคคลที่จัดตั้ง หรือมีศูนย์กลางการจัดการในประเทศเยอรมัน ซึ่งถือไว้เป็นจำนวนอย่างน้อย 1 เปอร์เซ็นต์ ณ ช่วงเวลาใด ๆ ในระหว่าง 5 ปีย้อนหลัง (§ 49 para.1 no.7-9 of EStG)

2. ประเทศฟินแลนด์¹⁶ ประเทศฟินแลนด์บัญญัติหลักเกณฑ์เรื่องแหล่งของเงินได้ใน § 10 of The Income Tax Law (*Tuloverolaki* (TVL)¹⁷) ซึ่งบัญญัติให้เงินได้ดังกรณีต่อไปนี้ถือว่า มีแหล่งของเงินได้ในประเทศฟินแลนด์ (Finnish-source income)

- 2.1. เงินได้จากการประกอบธุรกิจที่ได้ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศฟินแลนด์
- 2.2. เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งได้รับจากนิติบุคคลฟินแลนด์
- 2.3. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยซึ่งได้รับจากลูกหนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟินแลนด์
- 2.4. เงินได้ประเภทค่าสิทธิซึ่งได้รับจากทรัพย์สิน หรือสิทธิที่ถูกใช้ในกิจกรรมทางธุรกิจในประเทศฟินแลนด์ หรือผู้ได้รับสิทธิ, ผู้เช่าเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟินแลนด์
- 2.5. เงินส่วนแบ่งกำไรซึ่งจ่ายโดยกองทุนภายในประเทศฟินแลนด์
- 2.6. เงินได้จากการจ้างงานซึ่งได้กระทำการในประเทศฟินแลนด์
- 2.7. ค่าตอบแทนกรรมการจากการเป็นกรรมการในนิติบุคคลฟินแลนด์
- 2.8. ค่าตอบแทนจากการเป็นนักแสดง หรือนักกีฬาซึ่งมีการแสดง หรือการแข่งขันในประเทศฟินแลนด์ หรือบนเรือเดินสมุทรซึ่งจดทะเบียนภายใต้กฎหมายฟินแลนด์¹⁸
- 2.9. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศฟินแลนด์

3. ประเทศเนเธอร์แลนด์¹⁹ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศเนเธอร์แลนด์ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งของเงินได้ในประเทศเนเธอร์แลนด์เท่านั้น โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งของเงินได้นั้นเป็นไป

¹⁶ Peter Andrew Harris, Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries: A Comparison of Imputation Systems, (The Netherlands: IBFD Publications BV, 1996), p. 582.

¹⁷ Law No. 1535, 30 December 1992.

¹⁸ J. Kesti, "Finland" in European Tax Handbook 2003, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 203.

¹⁹ Gerrit te Spenke and A. Peter Lier, Taxation in The Netherlands, (The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992), pp. 49-56.

ตามที่บัญญัติไว้ใน § 49 of The Income Tax Act of 1964 (ITA 64) ซึ่งนำมาปรับใช้กับนิติบุคคล ด้วยตาม § 17 of The Corporate Income Tax Act of 1969 (CITA 69)

ตามบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้เงินได้ในกรณีดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นแหล่งของเงินได้ใน ประเทศเนเธอร์แลนด์

3.1. เงินได้จากวิสาหกิจที่ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ใน ประเทศเนเธอร์แลนด์

3.2. เงินได้จากการจ้างงานที่ได้รับจากหน้าที่งานซึ่งได้ดำเนินการในประเทศ เนเธอร์แลนด์ ทั้งนี้ นอกจากเงินได้ที่ได้จากการจ้างงาน ณ ปัจจุบันแล้ว ยังรวมถึงเงินได้ที่ ได้รับเนื่องจากการจ้างงานที่ผ่านมาด้วย เช่น เงินบำนาญที่ได้รับจากการจ้างงานใน ประเทศเนเธอร์แลนด์

3.3. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์

3.4. เงินได้จากหุ้น, พันธบัตรที่ออกโดย หรือหนี้ที่ก่อให้เกิดโดยนิติบุคคล เนเธอร์แลนด์ซึ่งแบ่งทุนออกเป็นหุ้น

3.5. เบี้ยรายปีซึ่งจ่ายโดยรัฐบาลเนเธอร์แลนด์ หรือองค์กรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของเนเธอร์แลนด์ เช่น เงินสวัสดิการสังคม

4. ประเทศออสเตรีย²⁰ ประเทศออสเตรียบัญญัติให้เงินได้ดังกรณีต่อไปนี้ ถือว่าเป็นเงินได้ จากแหล่งเงินได้ในประเทศออสเตรีย ทั้งนี้ตาม § 98 of The Austrian Income Tax Act (*Einkommensteuergesetz* (EstG))

4.1. เงินได้จากธุรกิจ หรือการค้า หากว่า

- มีการประกอบธุรกิจ หรือการค้าโดยผ่านสถานประกอบการถาวรใน ประเทศออสเตรีย หรือ
- มีตัวแทนไม่อิสระดำเนินการในประเทศออสเตรีย

4.2. เงินได้จากการให้บริการวิชาชีพที่เป็นอิสระซึ่งมีการให้บริการในประเทศ ออสเตรีย

²⁰ Helmut Moritz, "Austria," in The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), pp. 63-64.

4.3. เงินได้จากการเช่า, ลีสซิ่ง และค่าสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรีย, ที่จดทะเบียนไว้ในระบบทะเบียนทางการของประเทศออสเตรีย หรือที่ถูกใช้ประโยชน์ในสถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรีย

4.4. เงินได้จากการจำหน่ายหุ้นในนิติบุคคลออสเตรีย ภายใต้เงื่อนไขคือ มีการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรง หรือโดยทางอ้อมเกินกว่า 1 เปอร์เซ็นต์ ณ เวลาใด ๆ ในระหว่างเวลา 5 ปีย้อนหลัง²¹

4.5. เงินได้จากการเกษตร หรือการป่าไม้ในประเทศออสเตรีย

4.6. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรีย ทั้งนี้ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรียหรือไม่ก็ตาม อย่างไรก็ตามผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมิได้เป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรียจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ หากว่าได้จำหน่ายภายหลังจากที่ได้อสังหาริมทรัพย์มาไม่น้อยกว่า 10 ปี²²

5. ประเทศสวิตเซอร์แลนด์²³ ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ประกอบไปด้วยสหพันธรัฐสวิส, มลรัฐจำนวน 26 แห่ง และเขตปกครองท้องถิ่นประมาณ 2,900 แห่ง ซึ่งตามรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธรัฐสวิสกำหนดให้มลรัฐต่าง ๆ มีเขตอำนาจรัฐในทางภาษีอากรเป็นของตนเอง และมีอำนาจเต็ม (เว้นแต่ที่กำหนดไว้ให้เป็นของสหพันธรัฐ) ที่จะจัดเก็บภาษีภายในมลรัฐ (แต่อาจถูกจำกัดโดยอนุสัญญาภาษีที่สหพันธรัฐสวิสตกลงทำกับรัฐต่าง ๆ) ในขณะที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีในระดับเขตปกครองท้องถิ่นนั้นจะถูกมอบหมายโดยมลรัฐ²⁴ อย่างไรก็ตามในที่นี้จะกล่าวถึงภาษีอากรในระดับสหพันธรัฐเท่านั้น (*Imposta federale diretta*)

²¹ T. Polivanova, "Austria" in European Tax Handbook 2003, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 49.

²² Helmut Moritz, *supra* note 20.

²³ Annamarie James, "Switzerland," in The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), p. 340.

²⁴ R. Wüthrich, "Switzerland" in European Tax Handbook 2003, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 613.

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้จากกรณีเงินได้เฉพาะจากแหล่งในประเทศเท่านั้นตาม Article 4 and 51 of The Swiss Direct Federal Tax law of 1990 (*Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer* (DBG))

ทั้งนี้ Article 51(1) of DBG ได้บัญญัติให้เงินได้ดังต่อไปนี้ถือว่ามีแหล่งของเงินได้ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

5.1. เงินได้ซึ่งเป็นของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Article 4 paragraph 1 of DBG)

5.2. เงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกิจในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

5.3. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์, จากสิทธิจำนองที่มีหลักประกันเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

5.4. เงินได้จากการจ้างงาน (Dependent Personal Services) ซึ่งได้กระทำการในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Article 5 paragraph 1(a) of DBG) ทั้งนี้แม้ว่าเงินได้ดังกล่าวจะถูกจ่ายให้แก่บุคคลอื่นก็ตาม (Article 5 paragraph 2 of DBG)

5.5. ค่าตอบแทนกรรมการสำหรับการเป็นกรรมการในคณะกรรมการจัดการ (Board of Directors) หรือคณะกรรมการบริหาร (Executive board) ของนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียน หรือมีสถานประกอบการใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ หรือของวิสาหกิจต่างชาติซึ่งมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Article 5 paragraph 1(b) of DBG) ทั้งนี้แม้ว่าเงินได้ดังกล่าวจะถูกจ่ายให้แก่บุคคลอื่นก็ตาม (Article 5 paragraph 2 of DBG)

5.6. เงินได้จากการเป็นนักแสดงละคร, ภาพยนตร์, วิทยุ, โทรทัศน์, การแสดง และนักดนตรี รวมทั้งนักกีฬา และอาจารย์ซึ่งได้กระทำการในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Article 5 paragraph 1(a) of DBG) ทั้งนี้แม้ว่าเงินได้ดังกล่าวจะถูกจ่ายให้แก่บุคคลอื่นก็ตาม (Article 5 paragraph 2 of DBG)

นอกจากนี้ตาม Article 4 of The Withholding Tax Law (*Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer* (VStG)) ได้บัญญัติให้เงินได้ดังต่อไปนี้ถือว่ามีแหล่งของเงินได้ในประเทศ

สวิสเซอร์แลนด์ด้วย โดยอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้อยู่บนฐานของ “ถิ่นที่อยู่ของลูกหนี้ (Domicile of the Debtor)” ตาม Article 9 paragraph 1 of VStG²⁵

ก. ดอกเบี้ย, เงินรายปี, ส่วนแบ่งกำไร และเงินได้อื่นที่ได้รับจากพันธบัตรที่ออกโดยบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ (Article 4 paragraph 1(a) of VStG)

ข. ดอกเบี้ย, เงินรายปี, ส่วนแบ่งกำไร และเงินได้อื่นที่ได้รับจากการถือหุ้นในนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ (Article 4 paragraph 1(b) of VStG)

ค. ดอกเบี้ย, เงินรายปี, ส่วนแบ่งกำไร และเงินได้อื่นที่ได้รับจากการฝากเงินกับธนาคาร หรือสถาบันการเงินในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ (Article 4 paragraph 1(d) of VStG) รวมถึงดอกเบี้ยที่ได้รับจากการให้กู้ยืมด้วย (Article 14 of VStG)

6. ประเทศสหรัฐอเมริกา²⁶ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งของเงินได้ไว้โดยกำหนดสถานที่ซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นแหล่งของเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งจะแตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้ดังต่อไปนี้

6.1. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

- สถานที่ซึ่งเป็นที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์

6.2. เงินได้จากบริการส่วนบุคคล

- สถานที่ซึ่งมีการให้บริการ

6.3. เงินได้ประเภทเงินปันผล

- สถานที่ซึ่งนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลได้ก่อตั้งขึ้น

6.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ย

- สถานที่อื่นเป็นถิ่นที่อยู่ของลูกหนี้

6.5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิ

- สถานที่ซึ่งมีการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สิน

²⁵ Xavier Oberson and Howard R. Hull, Switzerland in International Tax Law, (The Netherlands: IBFD Publication BV, 2001), pp. 45-50.

²⁶ Alessandro Caridi, “United States,” in The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), pp. 378-379.

6.6. เงินได้จากการขายสินค้า

- สถานที่ซึ่งมีการขายสินค้าภายใต้หลัก “title passage”

7. ประเทศออสเตรเลีย ประเทศออสเตรเลียไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายเป็นการเฉพาะสำหรับการพิจารณาว่าเงินได้ใดเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศออสเตรเลีย²⁷ อย่างไรก็ตาม มีหลักเกณฑ์ซึ่งไม่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับการพิจารณาแหล่งของเงินได้ดังกล่าว โดยถือว่าเงินได้ดังต่อไปนี้เงินได้จากแหล่งในประเทศออสเตรเลีย²⁸

7.1. เงินได้จากธุรกิจซึ่งได้ดำเนินการในประเทศออสเตรเลีย

7.2. เงินได้จากการบริการซึ่งได้ดำเนินการให้บริการในประเทศออสเตรเลีย

7.3. เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งจ่ายโดยนิติบุคคลจากผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย

7.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากการกู้ยืม เมื่อมีการทำสัญญาและส่งมอบเงินกู้ในประเทศออสเตรเลีย

8. ประเทศมาเลเซีย²⁹ หลักเกณฑ์ในเรื่องแหล่งของเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีบัญญัติไว้ใน § 11 to 17 of The Income Tax Act of 1967 ซึ่งกำหนดให้เงินได้ในกรณีดังต่อไปนี้มีแหล่งของเงินได้ในประเทศมาเลเซีย

8.1. เงินได้จากธุรกิจซึ่งได้ดำเนินการในประเทศมาเลเซีย

8.2. เงินได้จากการบริการซึ่งได้ดำเนินการให้บริการในประเทศมาเลเซีย

8.3. เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งได้รับจากนิติบุคคลมาเลเซีย

8.4. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากการกู้ยืมที่ได้รับจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในมาเลเซีย หรือที่เกี่ยวข้องกับหนี้อันมีหลักประกันเหนือทรัพย์สินในมาเลเซีย

8.5. เงินได้ประเภทค่าสิทธิซึ่งได้รับจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในมาเลเซีย

²⁷ Peter Andrew Harris, *supra* note 16, p. 563.

²⁸ §§ 6C, 6CA, 25 (2), 38-43 and 160L (2) of The Income Tax Assessment Act of 1936 (ITAA 1936).

²⁹ Peter Andrew Harris, *supra* note 16, p. 671.

9. ประเทศจีน³⁰ ตามกฎหมายภาษีของประเทศจีนมีการแบ่งระบบกฎหมายภาษีเงินได้ นิติบุคคลออกเป็น 2 ระบบโดยแยกเป็นอิสระออกจากกันระหว่าง

1. นิติบุคคลจีน และ

2. Foreign Investment Enterprises (FIEs) และ Foreign Enterprises โดย FIEs มีความหมายรวมถึงวิสาหกิจซึ่งเป็นเจ้าของโดยต่างชาติทั้งหมด (Wholly Foreign-Owned Enterprises), กิจการร่วมค้าต่างชาติประเภท equity joint ventures และ ประเภท contractual joint ventures³¹

ในขณะที่ Foreign Enterprises หมายถึงนิติบุคคลต่างชาติ, วิสาหกิจ และองค์กรในทางธุรกิจที่เป็นองค์กรต่างชาติที่ได้จัดตั้งสาขา, นิติบุคคลในเครือ หรือจัดตั้งในประเทศจีนและดำเนินการผลิต หรือประกอบธุรกิจในประเทศจีน หรือไม่มีการตั้งสาขา, นิติบุคคลในเครือ หรือ องค์กรในทางธุรกิจอื่นใดในประเทศจีน แต่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศจีน³²

โดย FIEs ที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศจีนจะมีการภาษีเงินได้ในประเทศจีน จากการมีเงินได้ทั้งแหล่งเงินได้ใน และแหล่งเงินได้นอกประเทศจีน ในขณะที่ Foreign Enterprises จะมีการภาษีเงินได้จากการมีเงินได้เฉพาะจากแหล่งเงินได้ในประเทศจีนเท่านั้น³³ ทั้งนี้ตาม Article 3 of the Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises

หลักเกณฑ์การกำหนดแหล่งเงินได้ในประเทศจีนนั้นเป็นไปตาม Article 6 of the Detailed Regulation for the Implementation of the Income Tax Law of the People's Republic of China for Foreign Investment Enterprises and Foreign Enterprises ซึ่งระบุว่า “เงินได้จาก แหล่งเงินได้ในประเทศจีน” ตามที่ระบุไว้ใน Article 3 of the Income Tax Law of the People's

³⁰ Kui Hua Wang, Chinese Commercial Law, (Singapore: Oxford University Press, 2000), pp. 221-222.

³¹ Article 2 of The Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises.

³² *Ibid.*

³³ Lehman, Lee & Xu and LehmanBrown, “China,” in Tax Planning & Compliance in Asia, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume I: p. 7,102.

Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises นั้น หมายถึงเงินได้ดังต่อไปนี้³⁴

9.1. เงินได้จากการผลิต และจากการประกอบธุรกิจของ FIEs และ Foreign Enterprises ซึ่งจัดตั้งขึ้นในประเทศจีน รวมทั้งผลกำไร (เงินปันผล), ดอกเบี้ย, ค่าเช่า, ค่าสิทธิ และเงินได้อื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศจีน หรือแหล่งนอกประเทศจีนซึ่งเกี่ยวข้องกับวิสาหกิจดังกล่าว

9.2. ในกรณีที่ FIEs และ Foreign Enterprises มิได้จัดตั้งขึ้นในประเทศจีน หมายถึงเงินได้ดังต่อไปนี้

- ผลกำไร (เงินปันผล) ที่ได้รับจากวิสาหกิจ (ที่ไม่ใช่วิสาหกิจประเภท FIEs)³⁵

ในประเทศจีน

- ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการฝาก, การกู้ยืม, พันบัตร, เงินย่ำล่วงหน้า (Advanced payment) ในนามของบุคคลอื่น หรือเงินรอชำระ (Deferred payment) ในประเทศจีน

- ค่าเช่าทรัพย์สินซึ่งให้เช่าแก่ และถูกใช้โดยคู่สัญญาในประเทศจีน

- ค่าสิทธิจากการอนุญาตให้ใช้ในประเทศจีนซึ่งสิทธิบัตร, สิทธิในเทคโนโลยี, เครื่องหมายการค้า, ลิขสิทธิ์ และสิทธิอื่น ๆ

- ผลได้จากการโอนอาคาร, สิ่งปลูกสร้าง รวมถึงบรรดาเครื่องอุปกรณ์ของอาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และสิทธิที่เกี่ยวข้องในการใช้ทรัพย์สินดังกล่าวในประเทศจีน

- เงินได้อื่นซึ่งมีแหล่งของเงินได้ในประเทศจีนซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมิน

³⁴ Howard Gensler, "Introduction to Chinese Taxation," in A Guide to China's Tax & Business Laws, ed. Howard Gensler, Second Edition (China: Sweet & Maxwell Asia, 1998), p. 72.

³⁵ Arthur Andersen, Asia and the Pacific... a Tax Tour 2000, p. 35.

10. ประเทศญี่ปุ่น³⁶ เงินได้ที่ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศญี่ปุ่นนั้นเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ใน Article 161 of The Income Tax Law (*Shotoku Zei Ho*) and Article 138 of The Corporate Tax Law (*Hojin Zei Ho*) ซึ่งได้แก่

10.1. เงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น หรือจากการใช้ประโยชน์, การครอบครอง, การขาย หรือการให้ทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินได้อีก 10 ประเภทดังจะกล่าวต่อไป

10.2. เงินได้จากธุรกิจซึ่งส่วนใหญ่เป็นการให้บริการส่วนบุคคลในประเทศญี่ปุ่น เช่น นักแสดง, นักกีฬา, นักกฎหมาย, นักบัญชี, ที่ปรึกษา

10.3. ค่าเช่า หรือค่าตอบแทนประการอื่นสำหรับการใช้อสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมทั้งสิทธิในอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วย, ค่าภาคหลวงสำหรับสิทธิในการทำเหมืองหิน หรือสิทธิในการทำเหมืองแร่ซึ่งมีการอนุญาตภายใต้กฎหมายของญี่ปุ่น และค่าตอบแทนจากการเช่า (ประเภท bare-boat charter) เรือ หรืออากาศยานซึ่งผู้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น หรือเป็นนิติบุคคลญี่ปุ่น

10.4. ดอกเบี้ย (*rishi shotoku*) จากพันธบัตรที่ออกโดยรัฐบาล หรือราชการส่วนท้องถิ่น, จากหุ้นกู้ที่ออกโดยนิติบุคคลญี่ปุ่น หรือจากการฝากเงินกับธนาคาร หรือสถาบันการเงินซึ่งมีสถานประกอบการในญี่ปุ่น

10.5. เงินปันผล (*haito shotoku*) ที่ได้รับจากนิติบุคคลญี่ปุ่นหรือ ส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนในประเทศญี่ปุ่น

10.6. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ซึ่งเงินกู้ยืมนั้นถูกใช้ในการดำเนินธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น และให้กู้แก่บุคคลผู้ดำเนินธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น

10.7. ค่าสิทธิสำหรับการใช้ หรือค่าตอบแทนจากการโอน สิทธิบัตร (รวมถึง know-how ด้วย), ลิขสิทธิ์ (รวมถึง สิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์, ฟิล์มโทรทัศน์, วิดีโอเทป) หรือสิทธิในทรัพย์สินอุตสาหกรรม และค่าเช่าสำหรับการใช้เครื่องจักร และอุปกรณ์ ซึ่งได้รับจากบุคคลผู้ดำเนินธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นเพื่อการใช้ในธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น ทั้งนี้ไม่ว่าจะจ่ายแบบรวมยอด หรือจ่ายเป็นคราว ๆ ก็ตาม

³⁶ Todd M. Landau, "Japan," in *Tax Planning & Compliance in Asia*, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume III: p. 7,704.

10.8. เงินรางวัล หรือผลตอบแทนในประการเดียวกันซึ่งเกี่ยวข้องกับการโฆษณาที่ได้ดำเนินการในประเทศญี่ปุ่น

10.9. เงินรายปีจากการประกันชีวิต, การประกันความเสียหาย (indemnity insurance) หรือการประกันประการอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งได้กระทำผ่านสถานประกอบการในประเทศญี่ปุ่น

10.10. ดอกเบี้ย, กำไร, เงินพิเศษที่เกิดจากเครื่องมือทางการเงินต่าง ๆ เช่น foreign currency time deposit, gold deposit accounts, mortgage backed securities

10.11. การปันผลกำไรภายใต้ *tokumei kumiai* ซึ่งได้ดำเนินธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น

10.12. เงินเดือน (*kyuyo shotoku*), ค่าจ้าง, โบนัส หรือค่าตอบแทนที่คล้ายคลึงกันที่ได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างจากการจ้างงานในประเทศญี่ปุ่น หรือค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดาจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในประเทศญี่ปุ่น รวมถึงผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างจากการจ้างงานในอดีตในประเทศญี่ปุ่น

11. ประเทศเกาหลี³⁷ ตาม Article 93 and 94 (1) of the Corporate Tax Law ประกอบกับ Article 132 of the Presidential Decree of the Corporate Tax law ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การพิจารณาแหล่งเงินได้ในประเทศเกาหลีไว้ดังต่อไปนี้

11.1. ดอกเบี้ย ซึ่งจ่ายโดยรัฐบาล หรือราชการส่วนท้องถิ่น, ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลี, นิติบุคคลเกาหลี, นิติบุคคลต่างชาติซึ่งมีสถานประกอบการถาวรในประเทศเกาหลี, บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเกาหลีแต่มีฐานประกอบการประจำในประเทศเกาหลี นอกจากนี้ยังรวมถึงดอกเบี้ยที่ได้รับจากนิติบุคคล (หรือบุคคลธรรมดา) ต่างชาติซึ่งดอกเบี้ยนั้นเกี่ยวข้องอย่างสำคัญกับสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลดังกล่าว และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลดังกล่าวด้วย

อย่างไรก็ตามไม่รวมถึงดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมโดยตรงระหว่างสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศของนิติบุคคลเกาหลี (หรือบุคคลธรรมดา) สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ

³⁷ Hoil Yoon, Yoong Neung Kee, Seung Jin Choe and Ji-Young Won, "Korea," in Tax Planning & Compliance in Asia, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume III: pp. 11-7,503 – 11-7,602.

11.2. เงินปันผลซึ่งได้รับจากผลกำไร, การปันส่วนกำไรของนิติบุคคลเกาหลี

11.3. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้รับจากการโอน, การเช่า หรือการจัดการอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลี รวมทั้งเงินได้จากสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลี, จากสิทธิการทำเหมืองแร่, สิทธิการเช่าในการทำเหมืองแร่, สิทธิการทำเหมืองหินในประเทศเกาหลี

อย่างไรก็ตามผลได้จากทุนที่เกิดจากการโอนที่ดิน หรืออาคารที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลีจะไม่รวมอยู่ในความหมายของเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อนี้

11.4. เงินได้จากการให้เช่าเรือเดินสมุทร, อากาศยาน, รถยนต์ซึ่งจดทะเบียนแล้ว, อุปกรณ์หนัก และทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันซึ่งเช่าโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลี, นิติบุคคลเกาหลี, นิติบุคคลต่างชาติซึ่งมีสถานประกอบการถาวรในประเทศเกาหลี, บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเกาหลีแต่มีฐานประกอบการประจำในประเทศเกาหลี

11.5. เงินได้จากธุรกิจ ดังต่อไปนี้

- ปศุสัตว์, การป่าไม้, การล่าสัตว์ และการประมง
- การทำเหมืองแร่ และเหมืองหิน
- การผลิต
- การให้บริการไฟฟ้า, แก๊ส, ประปา
- การก่อสร้าง
- กิจกรรมคลังสินค้า
- การธนาคาร หรือการประกันภัย และ
- บริการวิชาชีพที่ไม่ใช่บริการส่วนบุคคล

อย่างไรก็ตาม การดำเนินการต่อไปนี้จะไม่ถูกพิจารณาว่าก่อให้เกิดเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเกาหลี

- การดำเนินการโดยวิสาหกิจต่างชาติในส่วนการเตรียมการ หรือการสนับสนุน เช่น การโฆษณา, การรวบรวม และเตรียมการข้อมูล, การวิจัยตลาด ซึ่งกระทำในต่างประเทศเพื่อวัตถุประสงค์ของการประกอบธุรกิจในประเทศเกาหลี
- การดำเนินการดังที่กล่าวมาซึ่งได้ดำเนินการในประเทศเกาหลีเพื่อวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจในต่างประเทศ

11.6. เงินได้จากการบริการส่วนบุคคลซึ่งได้ดำเนินการในประเทศเกาหลี หรือจากการใช้ในประเทศเกาหลีซึ่งผลของการให้บริการที่ได้ดำเนินการในต่างประเทศ ทั้งนี้การ

บริการโดยบุคคลธรรมดาในกรณีดังต่อไปนี้ จะถูกพิจารณาว่าเป็นบริการส่วนบุคคลที่มีแหล่งของเงินได้ในประเทศเกาหลี

- นักแสดงภาพยนตร์ และละคร
- นักดนตรี
- นักกีฬาอาชีพ
- นักกฎหมาย
- นักบัญชีรับอนุญาต
- สถาปนิก และ
- ผู้มีทักษะพิเศษด้านวิทยาศาสตร์ หรือเทคโนโลยี, การบริหารธุรกิจ หรือในสาขาอื่นที่คล้ายคลึงกัน

11.7. ผลได้จากทุนซึ่งได้รับจากการโอนที่ดิน, อาคาร, สิทธิในอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลี

11.8. ผลได้จากทุนซึ่งได้รับจากการโอนหุ้นทุน หรือหลักทรัพย์ประเภทอื่นที่ออกโดยนิติบุคคลเกาหลี, นิติบุคคลต่างชาติ (เฉพาะหลักทรัพย์ของนิติบุคคลที่จดทะเบียนใน Korea Securities Dealers Automated Quotation) หรือ สถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างชาติ

11.9. เงินได้จากกิจการป่าไม้ซึ่งได้รับจากการขายต้นไม้ที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลี ทั้งนี้ต้องเป็นต้นไม้จากการปลูกป่ามาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี

11.10. ค่าสิทธิซึ่งได้รับจาก

- ลิขสิทธิ์ในงานการศึกษา หรือการศิลปะ (รวมถึงฟิล์มด้วย)
- สิทธิในสิทธิบัตร
- สิทธิในเครื่องหมายการค้า
- แบบ, หุ่นจำลอง หรือแบบร่าง
- สูตรลับ หรือกรรมวิธีลับ
- ฟิล์ม และเทปสำหรับการกระจายเสียงของวิทยุ และโทรทัศน์
- ข้อเสนอเทศทางอุตสาหกรรม, พาณิชยกรรม หรือความรู้ทางวิทยาศาสตร์

และ

- ความชำนาญทางเทคนิค, เครื่องจักร, อุปกรณ์ในอุตสาหกรรม, พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ซึ่งถูกใช้ในประเทศเกาหลี

11.11. เงินได้อื่น

- สิทธิเรียกร้องเงินประกัน และค่าสินไหมทดแทนสำหรับความเสียหายที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ และทรัพย์สินอื่นในประเทศเกาหลี หรือที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ได้ดำเนินการในประเทศเกาหลี
- ผลได้จากการรับมรดกในประเทศเกาหลี
- ผลได้จากการชนะรางวัล, ล็อตเตอรี่, ตัวของขวัญ ซึ่งออกโดย และมีการจ่ายผลได้ในประเทศเกาหลี
- ผลได้จากการโอนสิทธิตามกฎหมายอันเนื่องมาจากการให้สิทธิ หรือการอนุญาตตามกฎหมายเกาหลี และจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ในประเทศเกาหลี และ
- ผลได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศเกาหลี, บริการส่วนบุคคลที่ได้ดำเนินการในประเทศเกาหลี หรือจากผลกำไรที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลีนอกจากที่กล่าวมา

12. ประเทศนิวซีแลนด์³⁸ ประเทศนิวซีแลนด์บัญญัติหลักเกณฑ์เรื่องแหล่งของเงินได้ไว้ใน § OE4 of The Income Tax Act of 1994 ซึ่งบัญญัติให้เงินดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นแหล่งของเงินได้ในประเทศนิวซีแลนด์

- 12.1. เงินได้จากธุรกิจซึ่งได้ดำเนินการในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.2. เงินได้จากการจ้างงานซึ่งได้รับในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.3. เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งได้รับจากหุ้นในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.4. เงินได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.5. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.6. เงินได้จากการให้กู้ยืมซึ่งได้กระทำในประเทศนิวซีแลนด์
- 12.7. เงินได้ประเภทค่าสิทธิซึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (เว้นแต่ที่เกี่ยวข้องกับสาขาของนิติบุคคลในต่างประเทศ)

³⁸ Peter Andrew Harris, *supra* note 16, p. 703.

สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทต่าง ๆ
พิจารณาตามอนุสัญญาภาษี

ข้อพิจารณาทั่วไป

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การจำแนกเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ รวมถึงหลักเกณฑ์การกำหนดแหล่งของเงินได้แต่ละประเภทแล้ว ข้อพิจารณาอีกประการที่ต้องพิจารณาเพื่อให้ทราบว่าผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้จะมีภาระภาษีในประเทศนั้นหรือไม่ นั่นคือการพิจารณาถึงสิทธิในการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งจะแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทของเงินได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษี

1. เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ อนุสัญญาภาษีจะกำหนดให้สิทธิแก่รัฐที่ผู้มีเงินได้เข้าไปประกอบธุรกิจ (รัฐแหล่งเงินได้) ในการเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ได้เข้ามาประกอบกิจการแล้วมีกำไรจากธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

1.1. สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) เมื่อพิจารณาในฝั่งรัฐแหล่งเงินได้จะเห็นได้ว่า “สถานประกอบการถาวร” นั้นเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดว่ารัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจหรือไม่ ดังนั้นการทำความเข้าใจถึงสถานประกอบการถาวรจึงเป็นสิ่งจำเป็น

สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีนั้นสามารถแบ่งออกเป็นประเภทใหญ่ได้ 3 ประเภท³⁹ คือ

1.1.1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ประกอบไปด้วยทรัพย์สินดังต่อไปนี้

ก. สถานธุรกิจประจำ (Fixed place of business) ซึ่งมีองค์ประกอบ 3 ประการคือ 1. ต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business) 2. ต้องดำเนินธุรกิจ

³⁹ ธนภณ แก้วสทิธิย์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 2, น. 332-355.

ผ่านสถานธุรกิจดังกล่าว และ 3. สถานธุรกิจนั้นต้องมีความประจำถาวร (Fixed) ทั้งในแง่เวลา และสถานที่

ข. สถานจัดการ (Place of management), สาขา (Branch), สำนักงาน (Office), โรงงาน (Factory), โรงช่าง (Workshop), คลังสินค้าที่มีไว้เพื่อธุรกิจการบริการเก็บรักษาสิ่งของ (Warehouse), ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ (farm or plantation), เหมืองแร่ (Mine), บ่อน้ำมัน (Oil well), บ่อ ก๊าซ (gas well), เหมืองหิน (Quarry) หรือสถานที่ใช้ในการขุดค้น ทรัพยากรธรรมชาติ (Place of extraction of nature resources)

1.1.2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ได้แก่กิจกรรมใดกิจกรรม หนึ่งดังต่อไปนี้

ก. การมีโครงการก่อสร้าง (Construction project), โครงการติดตั้ง (Installation project) หรือโครงการประกอบ (Assembly project) หรือ กิจกรรมตรวจสอบควบคุม (Supervisory activities) ที่เกี่ยวกับโครงการดังกล่าว

นอกจากนี้ในอนุสัญญาภาษีบางฉบับจะกำหนดเงื่อนไขเรื่องเวลาที่ โครงการ หรือกิจกรรมการตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวดำรงอยู่ในรัฐแหล่ง เงินได้เป็นระยะเวลารวมกันเกิน 3 เดือน บางฉบับกำหนดให้ดำรงอยู่เกิน 6 เดือน ภายในช่วงเวลา 12 เดือนใด ๆ หรือปีภาษี หรือรอบบัญชีที่เกี่ยวข้องจึง จะถือว่าสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

ข. การให้บริการผ่านพนักงาน หมายถึงกรณีนิติบุคคลต่างชาติมี ลูกจ้าง, พนักงาน หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการทั่วไป หรือให้บริการ บริक्षाในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษี กำหนดไว้ซึ่งจะแตกต่างกันไป เช่นบางฉบับกำหนดระยะเวลารวมกันเกินกว่า 3 เดือน, เกิน 6 เดือน หรือเกิน 183 วัน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ หรือปีภาษี หรือรอบบัญชีที่เกี่ยวข้องจึงจะถือว่าสถานประกอบการถาวร ประเภทกิจกรรมการให้บริการผ่านพนักงานอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

1.1.3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน กรณีนี้มีองค์ประกอบ 3 ประการ คือ

ก. ผู้มีเงินได้มีตัวแทนไม่อิสระ (Dependent agent) อยู่ในรัฐแหล่งเงิน ได้ ทั้งนี้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนคือ หากว่า

ตัวแทนได้ใช้อำนาจทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญารายหนึ่งรายใดทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่แล้ว กรณีจะถือว่าตัวแทนดังกล่าวมีสถานะเป็นตัวแทนไม่อิสระ

ข. ตัวแทนไม่อิสระดังกล่าวได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ

ค. ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่อนุสัญญาภาษีกำหนดไว้ ซึ่งได้แก่กิจกรรมดังต่อไปนี้

- ตัวแทนไม่อิสระมี และใช้อำนาจเป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้ในการเจรจา หรือลงนามทำสัญญาแทนนิติบุคคลตัวการผู้มีเงินได้

- ตัวแทนไม่อิสระทำหน้าที่แทนผู้ขายสินค้าในต่างประเทศเป็นผู้เก็บรักษา และดำเนินการตามคำสั่งซื้อ หรือส่งมอบสินค้าในประเทศผู้ซื้อเป็นปกติวิสัย

- ตัวแทนไม่อิสระได้ทำหน้าที่ติดต่อกับคำสั่งซื้อในประเทศผู้ซื้อเป็นปกติวิสัย

2. เงินได้ประเภทค่าสิทธิ กรณีผู้มีเงินได้ประเภทค่าสิทธินี้อนุสัญญาภาษีกำหนดให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษีใน 2 กรณีคือ

2.1. กรณีผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวร (กรณีนิติบุคคล) หรือฐานประกอบการประจำ (กรณีบุคคลธรรมดา) ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีนี้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิโดยถูกจำกัดอัตราภาษีตามที่อนุสัญญาภาษีกำหนดไว้

2.2. กรณีผู้รับค่าสิทธิมีสถานประกอบการถาวร (กรณีนิติบุคคล) หรือฐานประกอบการประจำ (กรณีบุคคลธรรมดา) ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำนั้นเกี่ยวข้องกับสิทธิ หรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ค่าสิทธิ กรณีนี้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิโดยไม่ถูกจำกัดอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีแต่อย่างใด ทั้งนี้ด้วยการนำวิธีการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ (กรณีนิติบุคคล) หรือจากเงินได้ประเภทบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (กรณีบุคคลธรรมดา) มาใช้บังคับแทน

3. เงินได้ประเภทผลได้จากทุน อนุสัญญาภาษีกำหนดสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ไว้ดังต่อไปนี้

3.1. การจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ประเภทที่เป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวร หรือที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำที่ผู้จำหน่ายมีอยู่ใน

รัฐแหล่งเงินได้ กรณีนี้รัฐแหล่งเงินได้ยังคงมีสิทธิจัดเก็บภาษีได้ตามปกติโดยไม่มี การจำกัดอัตราภาษีไว้แต่อย่างใด

3.2. การจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ในกรณีที่ไม่ผู้จำหน่ายไม่มีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีนี้อนุสัญญาภาษีจะกำหนดสิทธิ เก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ไว้แตกต่างกันไป คือ

3.2.1. กำหนดเพิกถอนสิทธิในการเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ โดยให้รัฐถิ่น ที่อยู่ของผู้จำหน่ายเท่านั้นที่มีสิทธิจัดเก็บภาษี เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างไทยกับ สิงคโปร์, สเปน, ฝรั่งเศส, เบลเยียม, เยอรมนี เป็นต้น

3.2.2. กำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่ายมีสิทธิเก็บภาษี ได้ตามปกติ เช่น อนุสัญญาภาษีระหว่างไทยกับญี่ปุ่น, จีน, ออสเตรเลีย, สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

3.2.3. กำหนดให้สิทธิเก็บภาษีแก่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่ายเท่านั้น เว้นแต่ ทรัพย์สินที่จำหน่ายเป็นหุ้นหรือหลักทรัพย์เท่านั้นที่อนุญาตให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิ เก็บภาษีตามปกติ

4. เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ อนุสัญญาภาษีกำหนดให้สิทธิแก่รัฐ แหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ก็ต่อเมื่อกรณีเข้าเงื่อนไขประการใดประการหนึ่งใน 3 ประการดังต่อไปนี้

4.1. ผู้ให้บริการมีฐานประกอบการประจำอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือ

4.2. ผู้ให้บริการได้เข้าให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้เป็นเวลาเกินกว่า 183 วันในช่วง 12 เดือนใด ๆ หรือ

4.3. ค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับจากการเข้าให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้นั้นตก เป็นภาระการจ่ายของสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐ แหล่งเงินได้

5. เงินได้ของนักแสดง หรือนักกีฬา อนุสัญญาภาษีอนุญาตให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บ ภาษีจากนักแสดง, นักกีฬา หรือผู้จัดให้มีการแสดง, การแข่งขันกีฬา จากกิจกรรมการแสดง หรือ การแข่งขันที่ได้กระทำขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

อย่างไรก็ตาม หากว่าการแสดง หรือการแข่งขันกีฬานั้นได้รับการอุดหนุนส่วนใหญ่จาก กองทุนสาธารณะของรัฐซึ่งนักแสดง, นักกีฬา หรือผู้จัดให้มีการแสดง, การแข่งขันกีฬาเป็นผู้มีถิ่นที่ อยู่ รวมไปถึงส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐดังกล่าวด้วยแล้ว อนุสัญญาภาษี

ได้กำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้ (รัฐที่มีการจัดการแสดง, การแข่งขันกีฬา) ต้องยอมยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากนักแสดง, นักกีฬา หรือผู้จัดให้มีการแสดงดังกล่าว

การพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

เมื่อได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศว่าด้วยการจัดประเภทของเงินได้ และลักษณะของเงินได้แต่ละประเภท, การพิจารณาประเภทของแหล่งเงินได้ และแหล่งเงินได้ของเงินได้แต่ละประเภท โดยพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีและตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ ตลอดจนสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินได้ประเภทต่าง ๆ อันเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานในการทำความเข้าใจถึงภาระภาษีเงินได้ของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์แล้ว

ในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาถึงภาระภาษีเงินได้ของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ โดยเฉพาะ ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ข้อพิจารณาทั่วไป

เพื่อความเข้าใจถึงภาระภาษีเงินได้ของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ในหัวข้อนี้จะได้แสดงถึงการพิจารณาทั้งในเรื่องประเภทของเงินได้, ผู้มีหน้าที่เสียภาษี, แหล่งของเงินได้ รวมทั้งภาระภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในรูปแบบต่าง ๆ

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัตินั้นธุรกรรมซึ่งได้ดำเนินการในอวกาศสามารถเกิดขึ้นได้หลากหลายรูปแบบ แต่ในที่นี้จะแสดงเพียงบางตัวอย่างเท่านั้นเนื่องด้วยวัตถุประสงค์ของบทนี้คือการแสดงให้เห็นว่ามีกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลไทยมีเงินได้จากการดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์โดยไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศที่เกี่ยวข้อง เช่น ประเทศที่มีการจ่ายเงินได้ เป็นต้น

ทั้งนี้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์มิได้จำกัดตัวเองอยู่เฉพาะที่สามารถพบเห็นกันอยู่ในปัจจุบัน โดยในอนาคตการประกอบธุรกรรมซึ่งได้ดำเนินการในอวกาศจะยิ่งขยายขอบเขตออกไปจนเกินกว่าที่มนุษย์ในปัจจุบันจะคาดคิดได้ แต่กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์รูปแบบหนึ่งที่มนุษย์ในปัจจุบันวาดฝันไว้และกำลังจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ คือ การประกอบกิจการโรงแรมในอวกาศ และการท่องเที่ยวในอวกาศซึ่งต้องคอยติดตามกันต่อไป

ตัวอย่างการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาวะภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศ
ในเชิงพาณิชย์

1. ธุรกรรมการให้ใช้ช่องสัญญาณดาวเทียม (Transponder)⁴⁰

1.1. ข้อเท็จจริง บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย เป็นเจ้าของดาวเทียมสื่อสารซึ่งอยู่ในวงโคจรของโลก มีเงินได้จากการอนุญาตให้บริษัท เยอรมันนี จำกัด ซึ่งเป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศเยอรมัน ผู้ประกอบการสถานีโทรทัศน์ในประเทศเยอรมัน ใช้ช่องสัญญาณ (Transponder) ดาวเทียมเพื่อการถ่ายทอดสัญญาณข่าวข้ามทวีป โดยบริษัท เยอรมันนี จำกัด เป็นผู้รับผิดชอบในการส่งสัญญาณจากสถานีภาคพื้นดินในประเทศหนึ่งขึ้นสู่อาวเทียมของบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด และรับสัญญาณจากดาวเทียมสู่สถานีภาคพื้นดินในอีกประเทศหนึ่ง ในขณะที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด รับผิดชอบเพียงการให้ใช้ช่องสัญญาณเท่านั้น

บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศเยอรมัน และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมัน

1.2. ประเภทของเงินได้ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศเยอรมัน (*Einkommensteuergesetz* (EStG)) § 21 para.1 บัญญัติว่า การจ่ายหรือค่าตอบแทนจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์, สงหากริมทรัพย์ และจากการให้ใช้สิทธิ (licensing) ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างประเภทงานศิลปะ, พาดิษยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือการให้ใช้

⁴⁰ คืออุปกรณ์ในการรับ-ส่งสัญญาณวิทยุ หรือสัญญาณเรดาร์ซึ่งติดตั้งอยู่ในดาวเทียม โดยมีหน้าที่ในการรับสัญญาณที่ถูกส่งมาจากสถานีส่งสัญญาณซึ่งตั้งอยู่บนพื้นโลก หรืออยู่ในอวกาศ, กรองสัญญาณ, ขยายความถี่ของสัญญาณให้สูงขึ้น จากนั้นจึงส่งสัญญาณต่อไปยังสถานีรับสัญญาณซึ่งอาจตั้งอยู่บนพื้นโลก หรือในอวกาศ *โปรดดู* Mark Williamson, *The Cambridge Dictionary of Space Technology*, (United Kingdom: Cambridge University Press, 2001), p. 399.

ความรู้ หรือวิทยาการ (know-how) ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท “ค่าเช่า” (*Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*)

จากความหมายนี้พิจารณาได้ว่าเงินได้ที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับจากบริษัท เยอรมันนี้ จำกัด เป็นเงินได้ประเภทค่าเช่าทรัพย์สิน

1.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศเยอรมัน (*Körperschaftsteuer* (KStG)) § 2 no.1 บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ว่า นิติบุคคลต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเยอรมันเท่านั้น (*Limited Tax Liability – beschränkte Steuerpflicht*)

กรณีนี้ บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด นิติบุคคลตามกฎหมายไทย ซึ่งเทียบได้กับนิติบุคคลประเภท *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (GmbH) ตามกฎหมายเยอรมัน⁴¹ ซึ่งเป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมัน จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งในประเทศเยอรมันเท่านั้น

1.4. แหล่งของเงินได้ เงินได้ประเภท “ค่าเช่า” (*Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*) ซึ่งถือว่าแหล่งของเงินได้ในประเทศเยอรมันที่นิติบุคคลต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันผู้มีเงินได้จะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้น ได้แก่ กรณีทรัพย์สิน หรือสิทธิตามที่บัญญัติไว้ใน § 21 para.1 of EStG นั้นตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน หรือจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน หรือเป็นของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน ทั้งนี้ตาม § 49 para.1 no.6 of EStG and § 8 para.1 of KStG⁴²

⁴¹ Dietmar Voelker and Ralf Luedeke, “Corporate Income Tax,” in *German Tax and Business Law*, ed. Dietmar Voelker, Kristofer Bott and Florian Wolff (London: Sweet & Maxwell Limited, 2005), p. 3,007.

⁴² Robert Amann, “Introduction to German Tax Law,” in *German Tax Guide*, ed. Robert Amann (Germany: Hermann Luchterhand Verlag GmbH and Kluwer Law International, 2001), p. 27.

1.5. ภาระภาษีเงินได้ เงินได้ที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับจากบริษัท เยอรมันนี จำกัด ในกรณีนี้ถือว่าเป็นค่าตอบแทนจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่งตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเยอรมันบัญญัติให้ใช้หลักแหล่งที่ตั้งของทรัพย์สิน (asset location principle) ในการกำหนดภาระภาษีของเงินได้ประเภทนี้

เมื่อช่องสัญญาณดาวเทียม (Transponder) ของบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด มิได้ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน, มิได้จดทะเบียนในประเทศเยอรมัน และมีได้เป็นของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน แต่เป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอวกาศ ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเงินได้ประเภทค่าเช่าสังหาริมทรัพย์ (Transponder) ในกรณีนี้เป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเยอรมัน บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด จึงไม่มีความรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้จากการมีเงินได้ดังกล่าวในประเทศเยอรมันแต่อย่างใด

2. ธุรกรรมการขายทรัพย์สินในอวกาศ

2.1. ข้อเท็จจริง สมมุติข้อเท็จจริงบนพื้นฐานเดียวกันกับธุรกรรมการให้ใช้ช่องสัญญาณดาวเทียมข้างต้น บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ตกลงขายดาวเทียมของตนซึ่งอยู่ในวงโคจรของโลกให้แก่บริษัท เยอรมันนี จำกัด โดยกรรมสิทธิ์ในดาวเทียมโอนไปยังบริษัท เยอรมันนี จำกัด ในขณะที่ดาวเทียมยังคงโคจรอยู่ในวงโคจร

บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศเยอรมัน และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมัน

2.2. ประเภทของเงินได้ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศเยอรมัน (EStG) § 17 บัญญัติว่า ผลตอบแทนซึ่งได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์, สังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิตามที่ระบุไว้ใน § 49 para.1 no.6 of EStG นั้นถือว่าเป็นเงินได้ประเภท “เงินได้จากการค้าหรือธุรกิจ” (*Einkünfte aus Gewerbebetrieb*)

โดยทรัพย์สิน หรือสิทธิตามที่ระบุไว้ใน § 49 para.1 no.6 of EStG ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์, สังหาริมทรัพย์, สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างประเภทงานศิลปะ, พาณิชนยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือความรู้, วิทยาการ (know-how)

จากความหมายนี้ พิจารณาได้ว่าเงินได้ที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับจากบริษัท เยอรมันนี จำกัดนั้นเป็นเงินได้จากการค้า หรือธุรกิจ

2.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีนี้บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด นิติบุคคลตามกฎหมายไทย (เทียบเท่ากับ GmbH ตามกฎหมายเยอรมัน) เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันจะมีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเยอรมันเท่านั้น

2.4. แหล่งของเงินได้ เงินได้จากการค้าหรือธุรกิจซึ่งได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน หรือ สิทธิตาม § 49 para.1 no.6 of EStG ที่ถือว่ามีแหล่งของเงินได้ในประเทศเยอรมันซึ่งนิติบุคคลต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมันผู้มีเงินได้จะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นได้แก่ กรณีทรัพย์สิน หรือสิทธิที่จำหน่ายดังกล่าวตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน หรือจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน หรือเป็นของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน ทั้งนี้ตาม § 49 para.1 no.2 lit. f of EStG and § 8 para.1 of KStG

2.5. ภาระภาษีเงินได้ เงินได้ที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับจากบริษัทเยอรมันนี้ จำกัด ในกรณีนี้ถือว่าเป็นเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจ ซึ่งเงื่อนไขการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้โดยประเทศเยอรมันจากเงินได้ประเภทนี้คือ ทรัพย์สินที่จำหน่ายนั้นตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน หรือจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน หรือเป็นของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน

เมื่อดาวเทียมของบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด มิได้ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน, มิได้จดทะเบียนในประเทศเยอรมัน และมีได้เป็นของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมันแต่เป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอวกาศ

ดังนั้นกรณีนี้บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด จึงไม่มีความรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้จากการมีเงินได้ดังกล่าวในประเทศเยอรมันแต่อย่างใด

3. ธุรกรรมการให้บริการในอวกาศ

3.1. ข้อเท็จจริง นาย วิจัย บุคคลธรรมดาผู้มีสัญชาติไทย เป็นนักวิทยาศาสตร์ที่มีความชำนาญด้านเภสัชศาสตร์รายหนึ่งของไทย

นาย วิจัยได้รับการว่าจ้างจากบริษัท ยาอเมริกา จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ให้เข้าร่วมทำการวิจัยกับทีมวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ยารักษาโรคมะเร็งชนิดใหม่ของบริษัท ยาอเมริกา จำกัด โดยเงื่อนไขของการปฏิบัติงานก็คือ การทดลองและวิจัยยาชนิดใหม่นี้จะต้องทำการทดลองภายใต้สภาวะที่ไร้แรงโน้มถ่วงของโลก นั่นคือบนสถานีอวกาศนานาชาติ “Freedom” (International Space Station - ISS) ในส่วนที่เป็นห้องปฏิบัติการ (Module) ของประเทศญี่ปุ่น (จดทะเบียนเป็น “วัตถุอวกาศ” ตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น) โดยมีกำหนดระยะเวลาปฏิบัติการที่ 30 วัน และมีค่าตอบแทนจากการว่าจ้างเท่ากับ 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งจ่ายโดยบริษัท ยาอเมริกา จำกัด

ทั้งนี้ นาย วิจัยไม่มีถิ่นที่อยู่ และฐานประกอบการประจำทั้งในประเทศญี่ปุ่น และในประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2. ประเภทเงินได้ เนื่องจากลักษณะงานที่รับจ้าง และเงื่อนไขการจ้างที่นายวิจัยไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของบริษัท ยาอเมริกา จำกัด แต่การจ้างนี้มุ่งที่ผลสำเร็จของงานวิจัยผลิตภัณฑ์ยารักษาโรคมะเร็งชนิดใหม่เป็นสำคัญ ดังนั้นเงินได้จากการรับจ้างทำการวิจัยในกรณีนี้จึงเป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services)

3.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น บุคคลธรรมดา แม้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นก็ถือว่าเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) เช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่แต่จะจำกัดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวกัน

3.4. แหล่งของเงินได้ เงินได้จากการให้บริการที่นาย วิจัยได้รับนี้จะถือว่าเป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระที่มีแหล่งของเงินได้ในประเทศญี่ปุ่นต่อเมื่อการให้

บริการนั้นได้ดำเนินการ “ใน” ประเทศญี่ปุ่น ทั้งนี้ตาม Article 161 of the Income Tax Law

ในขณะที่เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจะถือว่ามีแหล่งของเงินได้ “ใน” ประเทศสหรัฐอเมริกาต่อเมื่อมีการดำเนินการให้บริการในประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวต้น ทั้งนี้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติของรัฐใด, สถานที่ซึ่งมีการทำสัญญาการให้บริการ หรือการจ่ายค่าบริการเกิดขึ้น ณ ที่ใด⁴³ ทั้งนี้ตาม § 861 of the Internal Revenue Code

3.5. ภาวะภาษีเงินได้ กรณีนี้ นาย วิจัยจะมีภาวะภาษีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น และในประเทศสหรัฐอเมริกาต่อเมื่อนาย วิจัยได้ดำเนินการให้บริการทำการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ยารักษาโรคมะเร็ง “ใน” ประเทศญี่ปุ่น และ “ใน” ประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นปัญหาจึงมีว่าการให้บริการของนาย วิจัยใน Module ของประเทศญี่ปุ่นบนสถานีอวกาศนานาชาติ (ISS) นั้นถือว่าเป็นการดำเนินการให้บริการ “ใน” ประเทศญี่ปุ่น หรือ “ใน” ประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่

เมื่อพิจารณาตามหลักกฎหมายอวกาศพบว่า “อวกาศ” เป็นบริเวณที่ Article II of Outer Space Treaty บัญญัติกำหนดห้ามมิให้มีการยึดครองอวกาศ รวมถึงดวงจันทร์และเทหวัตถุอื่น ไม่ว่าจะโดยการอ้างอำนาจอธิปไตย, การใช้, การยึดถือเอาเป็นของตน หรือโดยประการอื่นใดก็ตาม

อย่างไรก็ตาม Article VIII of Outer Space Treaty ได้บัญญัติให้รัฐผู้จดทะเบียนวัตถุอวกาศมีเขตอำนาจและการควบคุม (Jurisdiction and Control) เหนือ “วัตถุอวกาศ” และเหนือ “บุคลากรทั้งปวง” ในวัตถุอวกาศดังกล่าว ในขณะที่วัตถุอวกาศนั้นอยู่ในอวกาศรวมทั้งเทหวัตถุอื่นด้วย

ดังนั้นเมื่อ Module ที่นาย วิจัยปฏิบัติงานอยู่ซึ่งเป็นส่วนประกอบหนึ่งของสถานีอวกาศนานาชาติได้จดทะเบียนเป็นวัตถุอวกาศตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น อันส่งผลให้ประเทศญี่ปุ่นมีเขตอำนาจและการควบคุมเหนือนาย วิจัยด้วย ปัญหาก็คือ “เขตอำนาจและการควบคุม” ที่ประเทศญี่ปุ่นมีเหนือนาย วิจัยตาม Article VIII of Outer Space Treaty นี้จะถึงขนาดที่ประเทศญี่ปุ่นสามารถนำกฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นมา

⁴³ Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, Introduction to United States International Taxation, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), p. 39.

บังคับใช้กับนาย วิจัยในขณะที่นาย วิจัยอยู่บนสถานีวิจัยอวกาศนานาชาติ โดยให้ถือว่านาย วิจัยได้ดำเนินการให้บริการ “ใน” ประเทศญี่ปุ่นได้หรือไม่

ในประเด็นนี้มีผู้กล่าวไว้ว่า⁴⁴

“บทบัญญัติแห่ง Article VIII of Outer Space Treaty นั้น มิได้มีความหมายถึง ขนาดว่าให้ประเทศที่จดทะเบียนวัตถุอวกาศสามารถนำกฎหมายภายในของตนมาปรับใช้ได้โดยอัตโนมัติ ประเทศที่จดทะเบียนวัตถุอวกาศดังกล่าวจะต้องบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายภายในของตน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ประเทศที่จดทะเบียนวัตถุอวกาศอาจแก้ไขกฎหมายภายในโดยให้ขยายการปรับใช้กฎหมายภายในของตนไปสู่อวกาศได้ เช่น กฎหมายสิทธิบัตร เป็นต้น”

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว เมื่อประเทศญี่ปุ่นไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร บัญญัติให้ถือว่าการให้บริการในอวกาศนั้น ถือว่าเป็นการดำเนินการในประเทศญี่ปุ่น ดังนั้นจึงพิจารณาได้ว่ากรณีนี้ไม่อาจถือได้ว่านาย วิจัยดำเนินการให้บริการ “ใน” ประเทศ ญี่ปุ่น หรือ “ใน” ประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อเงินได้ค่าบริการที่นาย วิจัยได้รับนี้ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ “นอก” ประเทศญี่ปุ่นและประเทศสหรัฐอเมริกา นาย วิจัยซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกาจึงไม่มีภาระภาษีเงินได้จากการให้บริการดังกล่าวแต่อย่างใด

⁴⁴ Tanja L. Masson-Zwaan, “The Aerospace Plane: An Object at the Cross-Roads between Air and Space Law,” in *Air and Space Law: DE LEGE FERENDA*, ed. Tanja L. Masson-Zwaan and Pablo M.J. Mendes De Leon (The Netherlands: Martinus Nijhoff Publishers, 1992), p. 252.

การพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศ

ในเชิงพาณิชย์ตามมุมมองของประเทศต่างๆ

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะได้ยกตัวอย่างการพิจารณาภาระภาษีเงินได้ของกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ทั้งในแง่ของการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้ในมุมมองของ 3 ประเทศหลักคือ ประเทศแคนาดา, ประเทศญี่ปุ่น และประเทศออสเตรเลีย ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

ประเทศแคนาดา⁴⁵

1. ข้อพิจารณาทั่วไป ระบบกฎหมายภาษีของประเทศแคนาดานั้นคล้ายคลึงกับระบบกฎหมายภาษีของประเทศส่วนใหญ่ กล่าวคือบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาจะมีภาระภาษีเงินได้จากการมีเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศและแหล่งเงินได้นอกประเทศ ในขณะที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาจะมีภาระภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งในประเทศแคนาดาในกรณีดังต่อไปนี้⁴⁶

- เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานซึ่งได้ดำเนินการในประเทศแคนาดา
- เงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดา และ
- ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแคนาดา

2. การพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ กรณีเงินได้จากกิจกรรมในอวกาศนั้น มีประเด็นพิจารณาเกี่ยวกับแหล่งของเงินได้ดังต่อไปนี้

2.1. เงินได้จากกิจกรรมในอวกาศถือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดาหรือไม่

⁴⁵ Alex Easson, "Space Taxation in Canada," in The Taxation of Space Commerce, ed. William Lee Andrews (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001), pp. 102-105.

⁴⁶ Income Tax Act, §§ 2 (3) and 115 (1).

ในประเด็นแรกนี้ Income Tax Act (ITA), § 253⁴⁷ ได้บัญญัติขยายความหมายของการ “ประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดา” ให้ครอบคลุมในเกือบทุกกิจกรรมที่ได้ดำเนินการภายในประเทศแคนาดา อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้วกรณีส่วนใหญ่จะอยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อน อันส่งผลให้กำไรธุรกิจของบุคคลผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาจะมีภาระภาษีเฉพาะเมื่อบุคคลดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแคนาดา และกำไรธุรกิจดังกล่าวถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร

ตัวอย่าง บริษัท TransamImages จำกัด จัดทะเบียนก่อตั้งใน Caribbana เข้าทำสัญญาขายภาพถ่ายภูมิประเทศให้แก่ลูกค้าในแคนาดา โดยภาพถ่ายดังกล่าวถูกถ่ายและส่งมาจากดาวเทียมที่ TransamImages เป็นเจ้าของ ซึ่งดาวเทียมนั้นลอยอยู่ในวงโคจรของโลก และจะโคจรเหนือประเทศแคนาดาเฉลี่ยวันละ 4 ชั่วโมงของทุกวัน ทั้งนี้ TransamImages ไม่มีสำนักงานในแคนาดาแต่อย่างใด

กรณีตามตัวอย่างเมื่อพิจารณาตาม ITA, § 253 (a) มีปัญหาว่า TransamImages มีการผลิต “ใน” ประเทศแคนาดาหรือไม่ โดยสมมุติให้ภาพถ่ายดาวเทียมถูกผลิตในขณะที่ดาวเทียมโคจรเหนือประเทศแคนาดา

ตาม ITA, § 255 กำหนดนิยามของ “ประเทศแคนาดา” ไว้ให้มีความหมายรวมถึง (a) พื้นทะเล และดินใต้ผิวดินของพื้นทะเลบริเวณที่ต่อเนื่องติดกับชายฝั่ง และ (b) ทะเลและห้วงอากาศ (air space) เหนือบริเวณที่กล่าวถึงใน (a) เมื่อใช้กับกิจกรรมใด ๆ ซึ่งได้ดำเนินการเกี่ยวกับการสำรวจ หรือการแสวงหาซึ่งทรัพยากรแร่ธาตุ นอกจากนี้แนวคำพิพากษาของศาลได้ตัดสินสอดคล้องไปกับหลักการของ common law ว่าเขตอำนาจรัฐขยายออกไปถึงบริเวณที่เป็นห้วงอากาศเหนือรัฐด้วยในคดี *Pan American World*

⁴⁷ บัญญัติกำหนดให้การณื่อดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นการประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดา

(a) การผลิต, การเพาะปลูก, การทำเหมืองแร่, การประมง, การคิดค้น, การปรับปรุง, การบรรจุ, การสงวน หรือการสร้าง ไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วนในประเทศแคนาดา หรือ

(b) การหาค่าสั่งซื้อ หรือเสนอสิ่งใด ๆ เพื่อการขายในประเทศแคนาดาโดยผ่านตัวแทน หรือลูกจ้าง ทั้งนี้ไม่ว่าสัญญา หรือธุรกรรมจะเกิดสมบูรณ์ภายใน หรือภายนอกประเทศแคนาดาก็ตาม

*Airways Inc. v. Canada*⁴⁸ โดยศาลสูงสุดของแคนาดาตัดสินว่ารัฐบาลกลางมีอำนาจจัดเก็บค่าธรรมเนียมการบินจากสายการบินของประเทศสหรัฐอเมริกาที่บินเหนือประเทศแคนาดา ดังนั้นเมื่อคำว่า “ประเทศแคนาดา” มีความหมายรวมถึงบริเวณห้วงอากาศเหนือพื้นโลกขึ้นไปด้วยแล้ว จึงสามารถสรุปได้ในขั้นต้นว่ากรณีนี้ TransamImages ทำการผลิตภาพถ่ายดาวเทียมในแคนาดา และถือว่าเป็นการประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดา

อย่างไรก็ตาม เมื่อประเทศแคนาดาได้ให้สัตยาบันต่อสนธิสัญญาว่าด้วยหลักการที่ใช้บังคับต่อกิจกรรมในเรื่องการสำรวจและใช้อวกาศ รวมถึงดวงจันทร์ และเทหวัตถุอื่น ค.ศ.1967 (Outer Space Treaty) ซึ่งส่งผลให้สถานะทางกฎหมายของห้วงอากาศ (Air Space) กับอวกาศ (Outer Space) มีความแตกต่างกัน กล่าวคือห้วงอากาศจะตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจของรัฐแต่ละรัฐ ในขณะที่อวกาศนั้น เป็นเสรีภาพของรัฐทั้งปวงที่จะทำการสำรวจ และเข้าใช้ประโยชน์ได้ ดังนั้นแคนาดาจึงไม่สามารถอ้างสิทธิได้ว่าบริเวณอวกาศ (Outer Space) เหนือประเทศแคนาดาถือเป็นส่วนหนึ่งของประเทศแคนาดาด้วยเหตุนี้การผลิตภาพถ่ายดาวเทียมโดย TransamImages ดังกล่าวจึงถือว่าไม่เป็นการประกอบธุรกิจในประเทศแคนาดา

2.2. ในกรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษี เงินได้จากกิจกรรมในอวกาศถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศแคนาดาหรือไม่

สมมติให้ Caribbana มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศแคนาดา TransamImages จะได้รับยกเว้นภาษีจากการมีกำไรจากธุรกิจในประเทศแคนาดาเว้นแต่ TransamImages ประกอบธุรกิจโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศแคนาดา ดังนั้นกรณีตามตัวอย่างจะเกิดปัญหา 3 ประการ คือ

2.2.1. ดาวเทียมของ TransamImages ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่

2.2.2. กรณีที่ถือว่าดาวเทียมของ TransamImages เป็นสถานประกอบการถาวร จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแคนาดาหรือไม่

2.2.3. เงินได้จากกิจกรรมในอวกาศของ TransamImages ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรหรือไม่

⁴⁸ [1981] 2 S.C.R. 565.

ตาม Article 5, paragraph 1 ของ OECD MC ได้บัญญัตินิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ว่า “สถานธุรกิจประจำ (a fixed place of business)” ซึ่งคำว่า “ประจำ” นี้มีความหมายถึงการมีลักษณะที่ถาวร อย่างไรก็ตามข้อเท็จจริงที่ว่าดาวเทียมสามารถเคลื่อนที่ได้ก็นั้นมิได้หมายความว่าไม่มีลักษณะที่ถาวร⁴⁹ แม้จะมีความเห็นแย้งว่าข้อเท็จจริงที่ว่าลักษณะที่มนุษย์สามารถเข้าแทรกแซงได้นั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงสำหรับการพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ด้วย ในขณะที่บางความเห็นกล่าวว่าลักษณะดังกล่าวไม่จำเป็นต้องได้รับการพิจารณา ตัวอย่างเช่น เครื่อง Server ที่เป็นมากกว่าแค่ชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์แต่กลับสามารถดำเนินธุรกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจได้ ในกรณีเดียวกันดาวเทียมซึ่งจัดเก็บข้อมูลภายใต้ขณะที่ลอยอยู่ในอวกาศ และส่งต่อให้กับลูกค้าก็อาจถูกพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้เช่นกัน

ประเทศญี่ปุ่น⁵⁰

1. ข้อพิจารณาทั่วไป ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศหนึ่งที่ไม่มียกเว้นบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรรวมทั้งแนวคำพิพากษาของศาลสำหรับเรื่องกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์เป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ระบบกฎหมายภาษีอากรของญี่ปุ่นนั้นจะจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีมีเงินได้จากทุกแหล่งทั่วโลกสำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นและนิติบุคคลญี่ปุ่น ซึ่งหมายความว่าแม้จะเป็นเงินได้จากกิจกรรมในอวกาศก็ตาม เงินได้นั้นก็สามารถถูกจัดเก็บภาษีในประเทศญี่ปุ่นได้ ตราบเท่าที่เงินได้ดังกล่าวเป็นของผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นและนิติบุคคลญี่ปุ่น

⁴⁹ ในคดี Fowler v. M.N.R. 2, C.T.C. 251 (1990) บานพับเคลื่อนที่ที่ถูกใช้เป็นเวลา 2-3 สัปดาห์ ณ สถานที่จัดแสดงนิทรรศการถูกตัดสินว่าเป็นสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้ เฮลคอปเตอร์ และม้าแข่งถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย; โปรดดู R. Goulder, IFA's World Congress Discusses E- Commerce Taxation, 21 Tax Notes International 1234 (2000).

⁵⁰ Takeshi Fujitani, “Space Taxation in Japan,” in The Taxation of Space Commerce, ed. William Lee Andrews (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001), pp. 109-116.

อย่างไรก็ตาม สำหรับบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น และนิติบุคคลต่างด้าวแล้ว จะมีภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น⁵¹

2. การพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ เพื่อความเข้าใจสามารถแสดงได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

“บริษัท P จดทะเบียนก่อตั้งในประเทศ A เป็นเจ้าของสถานีอวกาศซึ่งโคจรอยู่ในอวกาศ โดยสถานีอวกาศนี้ใช้เป็นสถานที่วิจัยและพัฒนาองค์ความรู้ต่าง ๆ เพื่อการพาณิชย์ บริษัท P ตั้งสำนักงานสาขา P1 ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่ง P1 รับทำการวิจัยและพัฒนาในสถานีอวกาศให้แก่บริษัท Q ซึ่งจดทะเบียนก่อตั้งในประเทศ C และได้ประกอบธุรกิจในประเทศญี่ปุ่น”

ดังนั้น เมื่อ P ได้รับค่าตอบแทนสำหรับการบริการวิจัยและพัฒนาในสถานีอวกาศจาก Q ค่าตอบแทนนี้ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่

กรณีนี้มีคำพิพากษาในคดีหนึ่ง⁵² ซึ่งพิพาทกันว่าค่าตอบแทนที่นิติบุคคลต่างด้าวได้รับจากอีกนิติบุคคลต่างด้าว ในการสำรวจแหล่งแร่ธาตุบริเวณเขตไหล่ทวีป (Continental Shelf) ใกล้กับประเทศญี่ปุ่นจะถือเป็นเงินได้ที่อยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐในทางภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ ซึ่งศาลได้ตัดสินว่าเงินได้นี้ถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น และต้องเสียภาษีตามหลักกฎหมายภาษีอากรของญี่ปุ่นด้วย โดยศาลให้เหตุผลว่าเขตไหล่ทวีปถือเป็นบริเวณ “ภายในประเทศ” ภายใต้เขตอำนาจของรัฐในทางภาษีอากรตาม § 2, ¶ 1 of Corporate Income Tax Law และเครื่องอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ตั้งอยู่บริเวณเขตไหล่ทวีปดังกล่าวถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรตาม § 141, ¶ 2 of Corporate Income Tax Law

เมื่อพิจารณาตามคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าคงเป็นไปได้ยากที่จะถือว่าเงินได้จากกิจกรรมในอวกาศในกรณีนี้เป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศญี่ปุ่น เหตุเพราะว่าบริเวณอวกาศไม่ถือเป็น

⁵¹ ทั้งนี้มีข้อยกเว้นตาม § 176, ¶ 5 แห่ง Regulation of Corporate Income Tax Law (Hojinzeiho Shikorei) ซึ่งบัญญัติให้เงินได้จากการกู้ยืม, การลงทุน และธุรกรรมใด ๆ ที่คล้ายคลึงกันซึ่งได้กระทำต่อนิติบุคคลต่างด้าวในเครือโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในญี่ปุ่น และเงินได้นั้นได้รับโดยนิติบุคคลต่างด้าวซึ่งประกอบธุรกิจทั้งในประเทศญี่ปุ่นและต่างประเทศ ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศญี่ปุ่นตาม § 138, ¶ 1 แห่ง Corporate Income Tax Law

⁵² Tokyo District Court, Showa 57, April 22, 33 “Gyosaireishu” no.4, 838.

ว่าเป็น “ภายในประเทศ” ญี่ปุ่นแต่อย่างใด ดังนั้นธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่าง P และ Q จึงไม่ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐในทางภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นแต่อย่างใด

ประเทศออสเตรเลีย⁵³

1. ข้อพิจารณาทั่วไป ประเทศออสเตรเลียไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีเป็นการเฉพาะสำหรับใช้กับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

ตาม § 6-5(2) and 6-10(4) of Income Tax Assessment Act of 1997 (ITAA 1997) ได้บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินสำหรับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีความหมายรวมถึงเงินได้ที่ได้รับไม่ว่าโดยทางตรง หรือโดยทางอ้อมจากทุกแหล่งเงินได้ในระหว่างปีภาษี ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้รับใน หรือนอกประเทศออสเตรเลียก็ตาม

สำหรับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย § 6-5(3) และ 6-10(5) แห่ง ITAA 1997 บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินหมายความว่าเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศออสเตรเลียในระหว่างปีภาษี

2. การพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

2.1. ตัวอย่างกิจกรรมการสำรวจทรัพยากรภาคพื้นดินจากระยะไกล (Remote Sensing)

“A นิติบุคคลอเมริกา เป็นเจ้าของดาวเทียมซึ่งโคจรอยู่ในอวกาศ A ใช้ดาวเทียมถ่ายภาพทางภูมิศาสตร์และส่งเป็นข้อมูลให้แก่ B นิติบุคคลออสเตรเลีย มีปัญหาว่าค่าบริการที่ B จ่ายให้แก่ A นี้มีภาระภาษีเงินได้ในออสเตรเลียหรือไม่”

⁵³ Damien Lockie, “Space Taxation in Australia,” in The Taxation of Space Commerce, ed. William Lee Andrews (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001), pp. 117-130.

พิจารณาได้ดังนี้ แรกเริ่มเดิมทีคำตอบแทนนี้ถูกพิจารณาว่าเป็น “ค่าเช่า” สำหรับการใช้อาวเทียม ต่อมา ATO พิจารณาให้คำตอบแทนสำหรับการใช้ทรัพย์สินนี้เป็น “ค่าสิทธิ” ตาม § 6(1) แห่ง Income Tax Assessment Act of 1936 ซึ่งอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

อย่างไรก็ตาม หากไม่ถือว่าเป็น “ค่าสิทธิ” แต่ถือเป็น “ค่าบริการ” คำตอบแทนในกรณีนี้จะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศออสเตรเลียแต่อย่างใด

2.2. ตัวอย่างกิจกรรมการค้นคว้าและพัฒนาในอวกาศ (R&D)

“สถานีวิจัยอวกาศของสหรัฐอเมริกาถูกใช้โดย UK Co นิติบุคคลอังกฤษเพื่อกิจกรรมการค้นคว้าและพัฒนาในอวกาศ UK Co จัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศออสเตรเลียโดยสำนักงานสาขาดังกล่าวได้รับค่าบริการการค้นคว้าและพัฒนาในอวกาศจาก OZ Co นิติบุคคลออสเตรเลีย”

พิจารณาได้ดังนี้ UK Co ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ถึงแม้ว่าสำนักงานสาขาในออสเตรเลียจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของ UK Co ในออสเตรเลียก็ตาม

กรณีนี้หากปรากฏว่าสัญญาระหว่างสำนักงานสาขาของ UK Co กับ OZ Co มีการลงนามกันในออสเตรเลีย มีผลบังคับตามกฎหมายของออสเตรเลีย และมุ่งหมายให้มีการส่งมอบผลการค้นคว้าและพัฒนาในออสเตรเลียแล้ว จะถือว่าเงินได้ค่าบริการที่สำนักงานสาขาของ UK Co ได้รับนั้นมีแหล่งของเงินได้ในประเทศออสเตรเลีย

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาตามหลักสถานที่ซึ่งมีการให้บริการแล้วก็ไม่ถือว่าค่าบริการดังกล่าวมีแหล่งเงินได้ในออสเตรเลียแต่อย่างใด