

การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีกิจการร่วมค้าภายใต้กฎหมายต่างประเทศและอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.1 ประเภทของกิจการร่วมค้าภายใต้กฎหมายแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน

เมื่อรัฐบาลของสาธารณรัฐประชาชนจีนได้นำนโยบายเปิดประเทศมาใช้ในปี ค.ศ. 1970 ยังไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใด ๆ ที่จะนำมาใช้จูงใจและคุ้มครองการลงทุนของชาวต่างชาติ และในขณะนั้นก็ยังไม่มีความหมายในเรื่องที่ว่าด้วยหุ้นส่วน บริษัท และกฎเกณฑ์ที่ใช้สำหรับควบคุม ดูแล ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ของนิติบุคคลต่างประเทศ ในปี ค.ศ. 1980 สาธารณรัฐประชาชนจีนเริ่มเปิดรับการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ จึงสนับสนุนการลงทุนทั่ว ๆ ไป อาทิ อุตสาหกรรมที่ใช้เทคโนโลยีระดับกลางและสูง เน้นการสร้างมูลค่าเพิ่มสูงเพื่อการส่งออก เช่น สิ่งทอ เครื่องจักรกล เครื่องมือ วัสดุก่อสร้าง เครื่องใช้ไฟฟ้า คอมพิวเตอร์ อุปกรณ์สื่อสาร เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อที่จะดึงดูดการลงทุนของต่างชาติและเพื่อการพัฒนาเทคโนโลยีของประเทศ สาธารณรัฐประชาชนจีนจึงมีความจำเป็นอย่างเร่งด่วนที่จะต้องบัญญัติกฎหมายขึ้นมาเพื่อรองรับกับนโยบายเปิดประเทศ และเพื่อจัดให้มีการคุ้มครองทางกฎหมายสำหรับการลงทุนของต่างชาติ ในช่วงระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมา บทบัญญัติแห่งกฎหมายจำนวนมากได้ถูกประกาศใช้เพื่อกระตุ้นการลงทุนของต่างชาติทั้งในระดับประเทศ และระดับท้องถิ่น¹

ในช่วงราวปีพุทธศักราช 2523 เป็นต้นมา กฎหมายของสาธารณรัฐประชาชนจีนเกี่ยวกับการลงทุนของคนต่างด้าวได้พัฒนาไปอย่างรวดเร็ว และเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้นโยบายเกี่ยวกับการลงทุนทางตรงของต่างชาติในประเทศจีนประสบผลสำเร็จ

ตั้งแต่ราวปี 2523 ถึง 2535 จีนเปลี่ยนจากระบบเศรษฐกิจวางแผนโดยส่วนกลาง กลายเป็นระบบเศรษฐกิจแบบตลาดภายใต้แนวทางของการวางแผนโดยส่วนกลาง ด้วยเหตุนี้ ระบบกฎหมายในช่วงนั้นจึงอาจเป็นภาพแปลกแยกจากภาพกฎหมายทั่วไปของจีนบ้างในบางบริบท ตั้งแต่มีการจัดตั้งเป้าหมายของระบบเศรษฐกิจแบบตลาดโดยรัฐธรรมนูญจีนที่แก้ไขปี 2536 และการประชุมสมัชชาพรรคคอมมิวนิสต์จีนครั้งที่ 14 กฎหมายนี้ได้มุ่งสู่แนวทางทั่วไปของกฎหมาย

¹ Kui Hua Wang, Chinese Commercial Law, First Published (Singapore : Bookpac Production Services, 2000), p.83.

ลักษณะนี้ในระบบเศรษฐกิจแบบการตลาด เห็นได้จากการอนุญาตให้มีการลงทุนทางตรงของคนต่างด้าวเพิ่มขึ้น มีรูปแบบพาหะในการลงทุนที่หลากหลายขึ้น การปฏิบัติต่อคนต่างด้าวเยี่ยงคนชาติ และการเร่งรัดให้เกิดความโปร่งใส

สาธารณรัฐประชาชนจีนได้เรียกการลงทุนของชาวต่างชาติว่า Foreign investment enterprises (FIEs) และแบ่งการลงทุนของชาวต่างชาติออกเป็น 3 ประเภท ดังต่อไปนี้

1. กิจการร่วมค้าแบบนิติบุคคล (Sino Foreign Equity Joint Venture)
2. กิจการร่วมค้าแบบสัญญา (Sino Foreign Cooperative Joint Venture)
3. ธุรกิจทุนต่างประเทศล้วน (Wholly Foreign Owned Enterprise)

การลงทุนของชาวต่างชาติทั้ง 3 ประเภท รัฐบาลของสาธารณรัฐประชาชนจีนได้บัญญัติกฎหมายรองรับไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาเฉพาะการลงทุนในรูปแบบกิจการร่วมค้าเท่านั้น

ในกฎหมายกิจการร่วมค้าคนจีนกับต่างด้าวนั้น ไม่มีบทบัญญัติใดห้ามหรือจำกัดแขนงการลงทุนทางตรงของคนต่างด้าว และยังมีระเบียบบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยกิจการร่วมค้าคนจีนกับคนต่างด้าว วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับแขนงการลงทุนของการลงทุนทางตรงของคนต่างด้าวไว้ (แขนงที่อนุญาตให้กิจการร่วมค้าดำเนินการได้คือ การพัฒนาแหล่งพลังงาน การพัฒนาอุตสาหกรรมเกี่ยวกับวัสดุก่อสร้าง วัตถุปิโตรเคมี และโลหะ อุตสาหกรรมการสร้างเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องวัด และการผลิตอุปกรณ์ชุดน้ำมันนอกชายฝั่ง อุตสาหกรรมไฟฟ้า คอมพิวเตอร์ อุปกรณ์สื่อสารอุตสาหกรรมเบา และเครื่องนุ่งห่ม อาหาร ยา อุปกรณ์หรือเครื่องช่วยทางการแพทย์ และอุตสาหกรรมบรรจุหีบห่อ, การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์บก และสัตว์น้ำ, การค้าบริการและการท่องเที่ยว)

ปัจจุบันนโยบายเปิดทางให้นักลงทุนภายในประเทศและต่างประเทศกำลังเกิดขึ้น หลักพื้นฐานคือ อุตสาหกรรมทุกชนิด เว้นแต่กิจการในส่วนที่ต้องผูกขาดตามปกติจะยินยอมให้ดำเนินการโดยเอกชน กิจการร่วมค้า และนักลงทุนต่างประเทศ และแม้แต่กิจการในส่วนที่ต้องมีการผูกขาดตามปกติก็ยังอนุญาตให้ดำเนินการโดยกิจการร่วมค้าจีนและต่างประเทศ และโดยกิจการร่วมค้าได้

รัฐบาลสาธารณรัฐประชาชนจีนมีความประสงค์ที่จะใช้การลงทุนในรูปแบบกิจการร่วมค้าเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้²

² Ibid. p. 96.

1. เพื่อที่จะได้รับเทคโนโลยีรูปแบบใหม่ ๆ หลักวิชาการทางวิทยาศาสตร์ เพื่อเพิ่มผลผลิตให้หลากหลาย เพิ่มคุณภาพ เพิ่มปริมาณการผลิต และประหยัดพลังงานและวัตถุดิบ
2. การปรับปรุงคุณภาพเทคโนโลยีของกิจการในประเทศ การใช้เงินลงทุนที่น้อยลงแต่ได้ผลกำไรกลับมาเร็วขึ้น และเพิ่มผลกำไรให้มากขึ้น
3. ขยายการผลิตของชุมชนเพื่อการส่งออก เพื่อเพิ่มรายได้ในเงินตราต่างประเทศ
4. เพิ่มประสิทธิภาพการฝึกฝนทางเทคนิค และการจัดการด้านบุคลากร

กิจการร่วมค้าขนาดเล็กจำนวนมากได้เกิดขึ้นในสาธารณรัฐประชาชนจีนโดยเป็นการร่วมลงทุนระหว่างคู่สัญญาฝ่ายจีนและคู่สัญญาต่างประเทศจากประเทศฮ่องกง ไต้หวัน หรือประเทศเกาหลี โดยมีวัตถุประสงค์จัดตั้งขึ้นเพื่อผลิตสินค้าอุปโภคบริโภค หรือดำเนินการร่วมกันในธุรกิจด้านการบริการ กิจการร่วมค้าขนาดใหญ่โดยทั่วไปแล้วจะเป็นการร่วมลงทุนระหว่างรัฐวิสาหกิจของสาธารณรัฐประชาชนจีนและกลุ่มประเทศในทวีปยุโรป อเมริกา หรือบริษัทญี่ปุ่น กิจการร่วมค้าขนาดใหญ่นั้นโดยทั่วไปแล้วจะเป็นการร่วมลงทุนในส่วนของที่เกี่ยวกับสาธารณูปโภค การสำรวจทรัพยากรธรรมชาติ หรืออุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์

3.1.1 กิจการร่วมค้าแบบนิติบุคคล (Sino Foreign Equity Joint Venture)

สาธารณรัฐประชาชนจีนได้บัญญัติกฎหมายขึ้นมาเพื่อใช้สำหรับกิจการร่วมค้าอยู่หลายฉบับ กฎหมายฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบันในส่วนที่เกี่ยวกับกิจการร่วมค้าประเภทนี้คือ “กฎหมายกิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”³ (Law of

³ กฎหมายฉบับนี้ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมของสภาผู้แทนประชาชนทั่วประเทศ สมัยที่ 5 ครั้งที่ 2 เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 1979 แก้ไขปรับปรุงตามการกำหนดที่เกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุง “กฎหมายกิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน” ตามการประชุมของสภาผู้แทนทั่วประเทศ สมัยที่ 7 ครั้งที่ 3 เมื่อวันที่ 3 เมษายน ค.ศ. 1990 แก้ไขปรับปรุงตามการกำหนดที่เกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุง “กฎหมายกิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน” ตามการประชุมของสภาผู้แทนทั่วประเทศ สมัยที่ 9 ครั้งที่ 4 เมื่อวันที่ 15 มีนาคม ค.ศ. 2001.

the People's Republic of China on Sino foreign Equity Joint Venture Enterprises)⁴ และมีกฎหมายลูกหรือกฎหมายประกอบที่กำหนดรายละเอียดไว้คือ “รายละเอียดการปฏิบัติตามกฎหมายกิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”⁵ (Implementation Regulations for the Law of the People's Republic of China on Sino foreign Equity Joint Venture Enterprises)⁶

การจัดตั้งกิจการร่วมค้าประเภทนี้มีผลเป็นการก่อตั้งนิติบุคคลจีนแยกต่างหากจากคู่สัญญาผู้เข้าร่วมค้า⁷

การจัดตั้งกิจการร่วมค้าเป็นไปตามหลักการและวัตถุประสงค์ของกฎหมาย 2 ฉบับข้างต้น ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งกิจการร่วมค้า เพื่อขยายความร่วมมือทางเศรษฐกิจและแลกเปลี่ยนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ เมื่อได้รับอนุมัติจากรัฐบาลประเทศจีนแล้ว ประเทศจีนอนุญาตให้บริษัท วิสาหกิจ และองค์กรเศรษฐกิจหรือเอกชนต่างประเทศ (เรียกโดยย่อว่าผู้ร่วมประกอบการต่างประเทศ) ร่วมกับบริษัท วิสาหกิจ หรือองค์กรเศรษฐกิจอื่น ๆ ของจีน (เรียกโดยย่อว่าผู้ร่วมประกอบการจีน) ดำเนินกิจการร่วมค้าตามหลักการที่เสมอภาคและเป็นประโยชน์ซึ่งกันและกัน

กิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้น รัฐบาลประเทศจีนให้ความคุ้มครองการลงทุนและผลกำไรที่พึงได้รับ การแบ่งสรรและสิทธิประโยชน์อื่น ๆ ที่ชอบด้วยกฎหมายตามข้อตกลง สัญญา ข้อบังคับ การลงทุนของกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมประกอบการต่างประเทศตามกฎหมาย และรัฐจะไม่เวนคืน

⁴ Graham Brown, *China Company Law Guide Volume II*, First Edition (The Netherlands : Kluwer Law International, 2005) ¶ 360-090.

⁵ กฎหมายฉบับนี้สำนักนายกรัฐมนตรีประกาศเมื่อวันที่ 20 กันยายน ค.ศ. 1983 สำนักนายกรัฐมนตรีแก้ไขปรับปรุงใหม่ตามการกำหนดของสำนักนายกรัฐมนตรีที่เกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุง “ข้อบังคับการปฏิบัติตามกฎหมายกิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน” เมื่อวันที่ 22 กรกฎาคม ค.ศ. 2001.

⁶ Graham Brown, *supra note 45*, ¶ 360-100.

⁷ CCH Asia , *Investment in Greater China : opportunities & Challenges for investors*, First Edition (The Netherlands : Kluwer Law International, 2003), p.139.

หรือดำเนินการให้กิจการร่วมค้าเปลี่ยนเป็นกรรมสิทธิ์ของรัฐ แต่ในสถานการณ์พิเศษตามความต้องการของประโยชน์สาธารณะของสังคม รัฐอาจดำเนินการเวนคืนตามขั้นตอนของกฎหมาย รวมทั้งให้ค่าชดเชยที่สัมพันธ์กัน⁸

2. รูปแบบการจัดตั้งและเงินทุนจดทะเบียน

รูปแบบของกิจการร่วมค้าคือ “บริษัทจำกัดความรับผิด” ผู้เข้าร่วมประกอบการทุกฝ่ายอาจทำการลงทุนด้วยเงินสด สิ่งของ สิทธิการผลิตทางอุตสาหกรรม โดยแบ่งผลกำไรและแบ่งรับภาระความเสี่ยงและผลขาดทุนตามสัดส่วนของเงินทุนจดทะเบียน ซึ่งสัดส่วนการลงทุนของผู้ประกอบการต่างประเทศต้องไม่น้อยกว่า 25 % ของเงินทุนจดทะเบียน⁹ (แต่มิได้ระบุสัดส่วนขั้นต่ำไว้ในกฎหมาย)

กิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศที่ได้รับอนุมัติให้ก่อตั้งขึ้นในประเทศจีนตามกฎหมายกิจการร่วมค้าระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน มีสถานะเป็นนิติบุคคลของประเทศจีน ได้รับการปกครองและคุ้มครองตามกฎหมายของประเทศจีน กิจการร่วมค้าที่ก่อตั้งขึ้นจะต้องสามารถส่งเสริมการยกระดับการพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยีวิทยาศาสตร์และมีประโยชน์กับการพัฒนาความทันสมัยของสังคมนิยม¹⁰

เมื่อกิจการร่วมค้ามีรูปแบบเป็นบริษัทจำกัดความรับผิด ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายจะต้องรับผิดชอบต่อกิจการร่วมค้าไม่เกินจำนวนเงินทุนที่แต่ละฝ่ายตกลงยอมรับลงทุน

เงินทุนจดทะเบียนของกิจการร่วมค้า หมายถึง ยอดรวมของเงินทุนที่กิจการร่วมค้าจดทะเบียนก่อตั้งไว้ต่อองค์กรควบคุมการจดทะเบียนและจะต้องเป็นผลรวมของยอดเงินลงทุนที่ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายตกลงยอมรับลงทุน¹¹

3. การก่อตั้งและจดทะเบียน

การก่อตั้งกิจการร่วมค้าในประเทศจีนจะต้องได้รับการตรวจสอบอนุมัติจากกระทรวงความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการค้าต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน หลังจากอนุมัติแล้วให้กระทรวงความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการค้าต่างประเทศออกหนังสือรับรองการอนุมัติให้ แต่หากมีลักษณะดังต่อไปนี้ สำนักงานรัฐมนตรีอาจมอบอำนาจให้รัฐบาล

⁸ Article 1 - 2 , *supra* note 60.

⁹ Article 4 – 5 , *supra* note 60.

¹⁰ Article 2 - 3, *supra* not 62.

¹¹ Article 16 , 18, *supra* note 62.

ประชาชนของมณฑล เขตปกครองตนเองเมืองที่ขึ้นตรงต่อส่วนกลางหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของ
สำนักงานรัฐมนตรีตรวจสอบอนุมัติ

1. กรณีที่ยอดรวมการลงทุนอยู่ในขอบเขตอำนาจการลงทุนที่สำนักงานรัฐมนตรี
อนุมัติและแหล่งที่มาของเงินทุนของผู้ร่วมประกอบการจีนได้ดำเนินการให้เป็นจริงแล้ว

2. กรณีที่ไม่ต้องการให้รัฐเพิ่มการจัดสรรวัตถุดิบให้และไม่กระทบต่อความสมดุลทั่ว
ประเทศโดยรวมในด้านเชื้อเพลิง พลังงาน การคมนาคมขนส่ง โควตาการส่งออกของการค้า
ต่างประเทศและอื่น ๆ

การร้องขอก่อตั้งกิจการร่วมค้านั้นผู้ร่วมประกอบการจีนและต่างประเทศจะต้องร่วมกัน
รายงานส่งเอกสารดังต่อไปนี้ต่อองค์กรตรวจสอบอนุมัติ

1. คำร้องขอตั้งวิสาหกิจร่วมประกอบการ
2. รายงานการศึกษาความเป็นไปได้ที่ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายร่วมกันจัดทำขึ้น
3. ข้อตกลง สัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้าที่ผู้แทนที่รับมอบอำนาจของผู้ร่วม
ประกอบการทุกฝ่ายลงลายมือชื่อ

4. บัญชีรายชื่อประธานกรรมการ รองประธาน กรรมการและบุคคลที่คัดเลือกให้เป็น
กรรมการของกิจการร่วมค้าที่ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายส่งให้ไปดำรงตำแหน่ง

5. เอกสารอื่น ๆ ตามที่องค์กรตรวจสอบอนุมัติกำหนด เอกสารต่าง ๆ ดังกล่าวจะต้อง
เขียนด้วยภาษาจีน ทั้งนี้ เอกสารตาม (2) (3) (4) ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายอาจปรึกษาดทกลงกัน
เขียนด้วยภาษาต่างประเทศอีกหนึ่งภาษาด้วยในเวลาเดียวกัน เอกสารที่เขียนด้วยภาษาทั้งสอง
ชนิดมีผลบังคับเหมือนกัน

องค์กรตรวจสอบอนุมัติจะพิจารณาอนุมัติหรือไม่อนุมัติภายใน 3 เดือนนับตั้งแต่วันที่
ได้รับเอกสารทั้งหมดดังกล่าวข้างต้น และผู้ร้องขอจะต้องดำเนินการจดทะเบียนต่อหน่วยงาน
ควบคุมงานปกครองอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของรัฐภายใน
กำหนด 1 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้รับหนังสือรับรองการอนุมัติ และวันที่ลงนามในใบอนุญาต
ประกอบการของกิจการร่วมค้าคือวันที่ก่อตั้งของกิจการร่วมค้าดังกล่าว¹²

4. ข้อตกลงกิจการร่วมค้าและสัญญากิจการร่วมค้า

ข้อตกลงกิจการร่วมค้าและสัญญากิจการร่วมค้าเป็นเอกสารที่มีรูปแบบแตกต่างกัน
ข้อตกลงกิจการร่วมค้า หมายถึง สิ่งสำคัญและหลักการบางอย่างในการก่อตั้งกิจการร่วมค้าที่ผู้

¹²Article 6 – 9, *supra* note 62.

ร่วมประกอบการทุกฝ่ายเห็นชอบเป็นเอกฉันท์และได้ทำเอกสารข้อตกลงกัน ส่วนสัญญากิจการร่วมค้า หมายถึง เอกสารที่ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายได้ทำสัญญากันในเรื่องสิทธิและหน้าที่ต่อกัน และผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายเห็นชอบเป็นเอกฉันท์ เอกสารที่เกี่ยวข้องกับกิจการร่วมค้าอีกฉบับหนึ่งคือ ข้อบังคับกิจการร่วมค้า หมายถึง เอกสารที่กำหนดเรื่องต่าง ๆ เช่น วัตถุประสงค์ หลักการจัดตั้งและวิธีบริหารจัดการและเรื่องอื่น ๆ ของกิจการร่วมค้าที่ผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่ายเห็นชอบเป็นเอกฉันท์¹³

ข้อตกลงกิจการร่วมค้าเป็นเอกสารที่มีผลในทางกฎหมายซึ่งจะต้องมีการลงลายมือชื่อของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย เมื่อเปรียบเทียบกับระหว่างสัญญากิจการร่วมค้าแล้วข้อตกลงกิจการร่วมค้าจะมีความสำคัญน้อยกว่าในกระบวนการก่อตั้งกิจการร่วมค้า สัญญากิจการร่วมค้าเป็นเอกสารที่สำคัญที่จะต้องมีการจัดทำขึ้นในขั้นตอนการตรวจสอบและการก่อตั้งกิจการร่วมค้า¹⁴

เมื่อข้อตกลงกิจการร่วมค้ากับสัญญากิจการร่วมค้าขัดแย้งกันให้ถือเอาสัญญากิจการร่วมค้าเป็นบรรทัดฐาน

สัญญากิจการร่วมค้าจะต้องประกอบไปด้วยสาระดังต่อไปนี้

1. ชื่อของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย ประเทศที่จดทะเบียน สถานที่ตั้งตามที่กฎหมายกำหนด ชื่อและนามสกุลของผู้แทนตามที่กฎหมายกำหนด ตำแหน่งหน้าที่ สัญชาติ
2. ชื่อของกิจการร่วมค้า สถานที่ตั้งตามที่กฎหมายกำหนด วัตถุประสงค์ ขอบเขตและขนาดของการประกอบการ
3. ยอดเงินลงทุนรวมของกิจการร่วมค้า เงินทุนจดทะเบียน จำนวนเงินที่ลงทุนของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย สัดส่วนการลงทุน วิธีการลงทุน กำหนดระยะเวลาการลงทุนและทุนที่ค้างชำระ ข้อกำหนดในการโอนหุ้น
4. สัดส่วนการแบ่งผลกำไรและการรับผิดชอบการขาดทุนของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย
5. การจัดตั้งคณะกรรมการของกิจการร่วมค้า การแบ่งสรรจำนวนกรรมการและผู้จัดการใหญ่ รองผู้จัดการใหญ่กับภาระหน้าที่ของเจ้าหน้าที่บริหารระดับสูงอื่น ๆ ขอบเขตของอำนาจและวิธีการว่าจ้างให้มารับหน้าที่
6. อุปกรณ์การผลิตที่สำคัญ เทคโนโลยีการผลิตและแหล่งที่มา
7. การซื้อวัตถุดิบและรูปแบบการจำหน่ายผลิตภัณฑ์

¹³ Article 10, *supra* note 62.

¹⁴ Kui Hua Wang, *supra* note 58, p.100.

8. หลักการจัดการการเงิน การบัญชีและการสอบบัญชี
 9. ข้อกำหนดในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบริหารแรงงาน ค่าจ้างเงินเดือน สวัสดิการ การประกันสังคมและอื่น ๆ
 10. กำหนดระยะเวลาของวิสาหกิจร่วมประกอบการ ขั้นตอนการเลิกกิจการและการชำระบัญชี
 11. ความรับผิดชอบในการผิดสัญญา
 12. ขั้นตอนและวิธีการแก้ปัญหาข้อพิพาทในระหว่างผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย
 13. ภาษาที่ใช้ในเอกสารสัญญาและเงื่อนไขการเกิดผลของสัญญา
- การทำสัญญา ผลของสัญญา การตีความการปฏิบัติและการแก้ปัญหาข้อพิพาทจะต้องบังคับใช้กฎหมายของประเทศจีนทั้งสิ้น
- ข้อบังคับกิจการร่วมค้าจะต้องมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้
1. ชื่อของกิจการร่วมค้าและสถานที่ตั้งตามที่กฎหมายกำหนด
 2. วัตถุประสงค์ของกิจการร่วมค้า ขอบเขตของการประกอบการและกำหนดระยะเวลาของการร่วมประกอบการ
 3. ชื่อของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย ประเทศที่จดทะเบียน สถานที่ตั้งตามที่กฎหมายกำหนด ตำแหน่งหน้าที่ สัญชาติ
 4. ยอดเงินลงทุนรวมของกิจการร่วมค้า เงินทุนจดทะเบียน จำนวนเงินลงทุนของผู้ร่วมประกอบการทุกฝ่าย สัดส่วนการลงทุน ข้อกำหนดของการโอนหุ้น สัดส่วนการจัดสรรแบ่งผลกำไร และการรับภาระการขาดทุน
 5. การจัดตั้งคณะกรรมการ อำนาจและหน้าที่และระเบียบข้อบังคับการอภิปราย
 6. การจัดตั้งองค์กรบริหาร ระเบียบข้อบังคับการทำงาน ภาระหน้าที่และวิธีการแต่งตั้ง การปลดออกจากราชการใหญ่ รองผู้จัดการใหญ่และเจ้าหน้าที่บริหารระดับสูงอื่น ๆ
 7. หลักการของระบบการเงิน การบัญชีและการสอบบัญชี
 8. การเลิกกิจการและการชำระบัญชี
 9. ขั้นตอนการแก้ไขปรับปรุงข้อบังคับ
- องค์กรตรวจสอบอนุมัติและองค์กรควบคุมการจดทะเบียนมีภาระหน้าที่ในการกำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติตามสัญญาและข้อบังคับกิจการร่วมค้า¹⁵

¹⁵ Article 10 – 15, *supra* note 62.

3.1.2 กิจการร่วมค้าแบบสัญญา (Sino Foreign Cooperative Joint Venture)

ในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นในสาธารณรัฐประชาชนจีน ในรูปแบบของกิจการร่วมค้าแบบสัญญา ผู้ร่วมประกอบการสามารถเลือกรูปแบบของกิจการได้ว่าจะจัดตั้งให้มีสถานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับกิจการร่วมค้าแบบนิติบุคคล หรือในอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งไม่มีสถานะทางกฎหมายก็ได้¹⁶ กฎหมายฉบับปัจจุบันที่ใช้กับกิจการร่วมค้ารูปแบบนี้คือ “กฎหมายกิจการร่วมค้าแบบสัญญาระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”¹⁷ (Law of the People's Republic of China on Sino foreign Cooperative Joint Venture Enterprises)¹⁸ และมีกฎหมายลูกหรือกฎหมายประกอบที่กำหนดรายละเอียดไว้คือ “รายละเอียดการปฏิบัติตามกฎหมายกิจการร่วมค้าแบบสัญญาระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”¹⁹ (Implementation Regulations for the Law of the People's Republic of China on Sino foreign Cooperative Joint Venture Enterprises)²⁰

การจัดตั้งกิจการร่วมค้าเป็นไปตามหลักการและวัตถุประสงค์ของกฎหมาย 2 ฉบับข้างต้น ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

¹⁶ Ian Hewitt, Joint Ventures, Third Edition, (London : Sweet & Maxwell Limited, 2005), p.486.

¹⁷ กฎหมายฉบับนี้ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมของสภาผู้แทนประชาชนทั่วประเทศ สมัยที่ 7 ครั้งที่ 1 เมื่อวันที่ 13 เมษายน ค.ศ. 1988 แก้ไขปรับปรุงตามการกำหนดที่เกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุง “กฎหมายกิจการร่วมค้าแบบสัญญาระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน” ของที่ประชุมคณะกรรมการบริหารของสภาผู้แทนประชาชนทั่วประเทศ สมัยที่ 9 ครั้งที่ 18 เมื่อวันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ. 2000.

¹⁸ Graham Brown, *supra note 60*, ¶ 360-110.

¹⁹ กฎหมายฉบับนี้สำนักนายกรัฐมนตรีอนุมัติเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม ค.ศ. 1995 คำสั่งกระทรวงความร่วมมือเศรษฐกิจและการค้าต่างประเทศ ฉบับที่ 6 ประกาศเมื่อวันที่ 4 กันยายน ค.ศ. 1995.

²⁰ Graham Brown, *supra note 60*, ¶ 360-120.

1. วัตถุประสงค์ของการจัดตั้ง

เพื่อขยายความร่วมมือทางเศรษฐกิจและแลกเปลี่ยนเทคโนโลยีกับต่างประเทศ ส่งเสริมวิสาหกิจและองค์กรเศรษฐกิจหรือเอกชนอื่น ๆ ของต่างประเทศ (ผู้ร่วมมือต่างประเทศ) ร่วมกับวิสาหกิจหรือองค์กรเศรษฐกิจอื่น ๆ ของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน (ผู้ร่วมมือจีน) ร่วมกันดำเนินกิจการร่วมค้าร่วมมือประกอบการระหว่างจีนกับต่างประเทศ ตามหลักการที่เสมอภาคและเป็นประโยชน์ซึ่งกันและกัน

รัฐคุ้มครองสิทธิประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของกิจการร่วมค้าและของผู้ร่วมมือจีนและต่างประเทศตามกฎหมาย

กิจการร่วมค้าจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ จะทำให้เสียหายแก่ประโยชน์สาธารณะของสังคมของประเทศจีนไม่ได้

รัฐจะส่งเสริมการเปิดดำเนินการของกิจการร่วมค้าที่มีวิธีการผลิตเพื่อการส่งออกหรือการผลิตที่มีเทคโนโลยีที่ก้าวหน้า

ผู้ร่วมมือจีนและต่างประเทศเปิดดำเนินการร่วมค้าจะต้องตกลงเรื่องทุนหรือปัจจัยการผลิต การแบ่งผลประโยชน์หรือผลิตภัณฑ์ การแบ่งรับภาระความเสี่ยงและผลขาดทุน รูปแบบการบริหารกิจการและการมอบคืนทรัพย์สินเมื่อสิ้นสุดการดำเนินการของกิจการร่วมค้าตามข้อกำหนดของกฎหมาย

ถ้ากิจการร่วมค้ามีเงื่อนไขตรงตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวกับนิติบุคคลของประเทศจีน จะมีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลของประเทศจีนตามกฎหมาย²¹

มาตรา 6 แห่งบทบัญญัติหลักการทั่วไปของกฎหมายแพ่ง ได้ให้คำจำกัดความของนิติบุคคล ว่าเป็นองค์กรที่มีความสามารถตามกฎหมายแพ่ง มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายแพ่ง

ความสามารถที่จะกระทำการตามกฎหมายแพ่งเริ่มขึ้นเมื่อนิติบุคคลนั้นได้ก่อตั้งขึ้นและสิ้นสุดลงเมื่อนิติบุคคลนั้นสิ้นสุดลง

มาตรา 37 เงื่อนไขในการเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย จะต้องประกอบไปด้วย²²

1. ต้องก่อตั้งขึ้นภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย
2. มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือเงินทุน
3. มีชื่อ รูปแบบองค์กร และสถานที่ตั้ง

²¹ Article 1 – 4, *supra* note 74.

²² CCH Asia, *supra* note 64, p.138.

4. มีความรับผิดชอบตามกฎหมายแพ่งได้โดยลำพัง

กิจการร่วมค้ามีความเป็นอิสระในการดำเนินกิจการของตน การดำเนินการบริหารกิจการองค์กรหรือบุคคลใด ๆ ไม่อาจแทรกแซงได้

กิจการร่วมค้าแบบสัญญา รวมถึงกิจการร่วมค้าที่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลของประเทศจีนและกิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลของประเทศจีน

กิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคล จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดพิเศษในบทที่ 9 ของรายละเอียดการปฏิบัติตามกฎหมายกิจการร่วมค้าแบบสัญญาระหว่างจีนกับต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน²³

2. รูปแบบการจัดตั้งและทุนจดทะเบียน

กิจการร่วมค้าที่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลจีนตามกฎหมาย จะมีรูปแบบเป็น "บริษัท จำกัดความรับผิด" ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายรับผิดชอบต่อกิจการร่วมค้าจำกัดตามเงินลงทุนหรือปัจจัยการร่วมมือที่ให้ เว้นแต่จะมีข้อตกลงตามสัญญากิจการร่วมค้ากำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

กิจการร่วมค้ารับผิดชอบต่อหนี้สินของกิจการร่วมค้าจำกัดตามทรัพย์สินทั้งหมดของตน ทุนหรือปัจจัยการร่วมค้าของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายที่ให้แกกิจการร่วมค้าอาจเป็นเงินตราหรืออาจเป็นสิ่งของหรือสิทธิการผลิตทางอุตสาหกรรม กรรมสิทธิ์เทคโนโลยี สิทธิการใช้ที่ดินและสิทธิในทรัพย์สินอื่น ๆ

ถ้าทุนหรือปัจจัยการร่วมมือที่ให้ของผู้ร่วมมือจีนเป็นกรรมสิทธิ์ของรัฐจะต้องทำการประเมินราคาทรัพย์สินตามข้อกำหนดของกฎหมายและระเบียบข้อบังคับการปกครองที่เกี่ยวข้อง

ยอดเงินลงทุนรวมของกิจการร่วมค้า หมายถึง ผลรวมของเงินทุนที่ต้องชำระตามขนาดของการประกอบการผลิตตามข้อกำหนดของสัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้า

ทุนจดทะเบียนของกิจการร่วมค้า หมายถึง ผลรวมของยอดเงินลงทุนที่ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายตกลงยอมรับชำระเพื่อก่อตั้งกิจการร่วมค้าตามที่จดทะเบียนไว้ต่อองค์กรควบคุมการปกครองอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ทุนจดทะเบียนอาจแสดงด้วยเงินตราจีนและอาจแสดงด้วยเงินตราต่างประเทศของประเทศใดประเทศหนึ่งที่อาจแลกเปลี่ยนได้โดยเสรีตามที่ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายตกลงกัน

ภายในกำหนดระยะเวลาร่วมมือจะลดทุนจดทะเบียนของกิจการร่วมค้าให้น้อยลงไม่ได้ เว้นแต่ถ้ามีความจำเป็นอย่างแท้จริง เช่น เนื่องจากยอดเงินลงทุนรวมและขนาดของการประกอบการผลิตเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจะต้องได้รับการอนุมัติจากองค์กรตรวจสอบอนุมัติก่อน

²³ Article 2 – 4, *supra* note 76.

ในกิจการร่วมค้าที่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลขึ้นตามกฎหมาย ทุนของผู้ร่วมมือต่างประเทศจะต้องไม่น้อยกว่า 25 % ของทุนจดทะเบียนของกิจการร่วมค้า กรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคล ข้อกำหนดเป็นพิเศษของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายในการลงทุนหรือการให้ปัจจัยการผลิตแก่กิจการร่วมค้าให้กระทรวงความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการค้าต่างประเทศกำหนด²⁴

กิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลผู้ร่วมมือทุกฝ่ายมีความรับผิดชอบทางแพ่งตามข้อกำหนดของกฎหมายเงินที่เกี่ยวข้อง

กิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลจะต้องจดทะเบียนทุนหรือปัจจัยการร่วมมือที่ให้ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายต่อองค์การควบคุมการปกครองอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม

ทุน หรือ ปัจจัยการร่วมมือที่ให้ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายของกิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคล แยกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย ถ้าได้รับการตกลงของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายก็อาจเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมกัน หรือแยกกันเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์บางส่วน ทรัพย์สินของกิจการร่วมค้าสะสมไว้ให้คืนเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

ทุน หรือ ปัจจัยการร่วมมือที่ให้ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายของกิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคล ให้กิจการร่วมค้าบริหารและใช้สอยอย่างเป็นเอกภาพ ถ้าไม่ได้รับความเห็นชอบของผู้ร่วมมือฝ่ายอื่น ๆ ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะขายโดยพลการไม่ได้

กิจการร่วมค้าที่ไม่มีคุณสมบัติเป็นนิติบุคคลจะต้องจัดทำสมุดบัญชีอย่างเป็นเอกภาพ และผู้ร่วมมือทุกฝ่ายก็จะต้องต่างคนต่างจัดทำสมุดบัญชีของตน²⁵

3. การก่อตั้งและการจดทะเบียน

การก่อตั้งกิจการร่วมค้าให้กระทรวงความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการค้าหรือหน่วยงานที่สำนักงานรัฐมนตรีมอบหมายและรัฐบาลประชาชนท้องถิ่นตรวจสอบอนุมัติ

การก่อตั้งกิจการร่วมค้าผู้ร่วมมือจีนจะต้องรายงานส่งเอกสารต่อองค์การตรวจสอบอนุมัติดังต่อไปนี้

(1) หนังสือเสนอรายการก่อตั้งกิจการร่วมค้าพร้อมกับแนบส่งที่หน่วยงานที่รับผิดชอบควบคุมให้ความเห็นชอบ

(2) รายงานการศึกษาความเป็นไปได้ที่ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายร่วมกันจัดทำพร้อมกับแนบส่งเอกสารที่หน่วยงานที่รับผิดชอบควบคุมได้ตรวจสอบให้ความเห็นชอบ

²⁴ Article 14 – 18, *supra* note 76.

²⁵ Article 50-54, *supra* note 76.

(3) ข้อตกลง สัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้าที่ผู้แทนที่กฎหมายกำหนดหรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายลงนาม

(4) ใบอนุญาตประกอบการค้าของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายหรือหนังสือรับรองการจดทะเบียนหนังสือรับรองเงินทุนและเครดิต และเอกสารรับรองที่ยังมีผลบังคับเกี่ยวกับผู้แทนที่กฎหมายกำหนด ถ้าผู้ร่วมมือต่างประเทศเป็นบุคคลธรรมดาจะต้องจัดหาเอกสารรับรองที่ยังมีผลบังคับเกี่ยวกับฐานะ ประวัติส่วนตัวและสภาพของเงินทุนและเครดิต

(5) ประธานกรรมการ รองประธานกรรมการ กรรมการ หรือหัวหน้าคณะกรรมการบริหารร่วม รองหัวหน้า รายชื่อบุคคลที่คัดเลือกเป็นกรรมการบริหาร

(6) เอกสารอื่น ๆ ที่องค์กรตรวจสอบอนุมัติขอให้รายงาน นอกจากเอกสารที่ผู้ร่วมมือต่างประเทศจัดทำตามลำดับใน (4) จะต้องรายงานส่งฉบับภาษาจีน เอกสารตามลำดับใน (2) (3) และ (5) อาจรายงานส่งพร้อมกันกับฉบับภาษาต่างประเทศที่ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายปรึกษาดกกัน

องค์กรตรวจสอบอนุมัติจะต้องพิจารณาอนุมัติหรือไม่อนุมัติภายใน 45 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับเอกสารที่กำหนดทั้งหมด ถ้าองค์กรตรวจสอบอนุมัติเห็นว่าเอกสารที่รายงานส่งยังมีส่วนที่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องมีสิทธิขอให้ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายเพิ่มเติมให้ครบถ้วนหรือแก้ไขให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด

ข้อตกลงกิจการร่วมค้า หมายถึง หลักการของการก่อตั้งกิจการร่วมค้าและเรื่องสำคัญที่ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายได้บรรลุถึงความเห็นที่เป็นเอกฉันท์และทำเป็นเอกสารลายลักษณ์อักษรแล้ว

สัญญากิจการร่วมค้า หมายถึง ความสัมพันธ์ตามสิทธิและหน้าที่ในระหว่างกันของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย หลักจากที่ได้บรรลุถึงความเห็นที่เป็นเอกฉันท์และทำเป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว

ข้อบังคับของกิจการร่วมค้า หมายถึง เอกสารลายลักษณ์อักษรที่เป็นหลักการการจัดตั้งกิจการร่วมค้าและเรื่องราวต่าง ๆ เช่น วิธีการบริหาร ประกอบการตามข้อตกลงของสัญญากิจการร่วมค้าที่ได้รับความเห็นชอบของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายเป็นเอกฉันท์แล้ว

ถ้าสาระสำคัญของข้อตกลงและข้อบังคับของกิจการร่วมค้ากับสัญญากิจการร่วมค้าไม่ตรงกันให้ถือเอาสัญญากิจการร่วมค้าเป็นบรรทัดฐาน

ผู้ร่วมมือทุกฝ่ายอาจไม่ทำข้อตกลงกิจการร่วมค้าก็ได้

ข้อตกลง สัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้า มีผลบังคับตั้งแต่วันที่องค์กรตรวจสอบอนุมัติมอบหนังสือรับรองการอนุมัติเป็นต้นไป ภายในกำหนดเวลาร่วมมือ ถ้าข้อตกลงสัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้ามีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจะต้องให้องค์กรตรวจสอบอนุมัติทำการอนุมัติ

สัญญาาการร่วมค้าจะต้องบันทึกเรื่องราวดังต่อไปนี้ให้ชัดเจน

(1) ชื่อ สถานที่จดทะเบียน สถานที่อยู่ของผู้ร่วมค้าทุกฝ่าย ชื่อ ตำแหน่ง หน้าที่ สัญชาติ ของผู้แทนตามกฎหมายของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย (ถ้าผู้ลงทุนต่างประเทศเป็นบุคคลธรรมดา ให้ระบุชื่อและนามสกุล สัญชาติและสถานที่อยู่)

(2) ชื่อ สถานที่อยู่และขอบเขตของการประกอบการของกิจการร่วมค้า

(3) ยอดรวมของเงินลงทุนและทุนจดทะเบียนของกิจการร่วมค้า วิธีและกำหนดเวลา การลงทุนและจัดหาปัจจัยการร่วมมือของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

(4) การโอนการลงทุนหรือปัจจัยการร่วมมือของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

(5) การแบ่งสรรผลประโยชน์หรือผลิตภัณฑ์ การแบ่งรับภาระความเสี่ยงและผลขาดทุน ของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

(6) การจัดตั้งคณะกรรมการหรือคณะกรรมการบริหารร่วมและการแบ่งสรรกรรมการ หรือกรรมการบริหารของคณะกรรมการบริหารร่วม วิธีการว่าจ้าง การเลิกจ้างและการกิจของ ผู้จัดการใหญ่และเจ้าหน้าที่บริหารระดับสูงอื่น ๆ

(7) อุปกรณ์การผลิตที่สำคัญและเทคโนโลยีการผลิตที่ใช้และแหล่งที่มา

(8) การจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ภายในประเทศจีนและนอกประเทศจีน

(9) การจัดการรายรับและรายจ่ายเงินตราต่างประเทศของกิจการร่วมค้า

(10) กำหนดระยะเวลา การเลิกกิจการและการชำระบัญชีของกิจการร่วมค้า

(11) ความรับผิดชอบและหน้าที่อื่น ๆ อันเกิดจากการผิดสัญญาของผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

(12) หลักการการจัดการการเงิน การบัญชีและการตรวจสอบ

(13) การแก้ปัญหาข้อพิพาทในระหว่างผู้ร่วมมือทุกฝ่าย

(14) ขั้นตอนการแก้ไขปรับปรุงสัญญาาการร่วมค้า²⁶

4. กำหนดระยะเวลาประกอบการและการเลิกกิจการ

กำหนดระยะเวลาประกอบการของกิจการร่วมค้าให้เป็นไปตามที่ผู้ร่วมมือจีนและ ต่างประเทศปรึกษาร่วมกันกำหนด และทำสัญญาาการร่วมค้าให้ชัดเจน

²⁶ Article 6-7, 10 -12, *supra* note 76.

เมื่อครบกำหนดระยะเวลาประกอบการของกิจการร่วมค้า ถ้าผู้ร่วมมือทุกฝ่ายปรึกษาเห็นชอบต้องการขยายกำหนดระยะเวลาการร่วมมือออกไปจะต้องยื่นคำร้องต่อองค์กรตรวจสอบอนุมัติก่อนครบกำหนดระยะเวลา 180 วัน และชี้แจงสภาพของการประกอบการตามสัญญากิจการร่วมค้าเดิมและเหตุผลของการขอขยายกำหนดระยะเวลาออกไป พร้อมกับส่งรายงานเรื่องสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของผู้ร่วมมือทุกฝ่ายภายในกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปตามที่บรรลุถึงข้อตกลงกัน องค์กรตรวจสอบอนุมัติจะต้องชี้ขาดอนุมัติหรือไม่อนุมัติภายในกำหนด 30 วัน นับตั้งแต่วันที่รับคำร้อง

ถ้าได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดระยะเวลาการร่วมมือออกไป ให้กิจการร่วมค้าอาศัยเอกสารอนุมัติดำเนินการจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงต่อองค์กรควบคุมการปกครองอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม กำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 หลังจากวันที่ครบกำหนดระยะเวลาแล้ว

กิจการร่วมค้าเลิกกิจการเมื่อเกิดเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) ครบกำหนดระยะเวลาการร่วมมือ
- (2) กิจการร่วมค้าเกิดการขาดทุนอย่างร้ายแรง หรือประสบกับความเสียหายเพราะเหตุสุดวิสัยจนไม่สามารถที่จะประกอบการอีกต่อไป
- (3) ผู้ร่วมมือจีนและต่างประเทศฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายไม่ปฏิบัติตามภาระหน้าที่ตามข้อกำหนดของสัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้า จนทำให้กิจการร่วมค้าไม่สามารถที่จะประกอบการต่อไป
- (4) ได้เกิดสาเหตุของการเลิกกิจการอย่างอื่นตามที่กำหนดไว้ในสัญญาและข้อบังคับของกิจการร่วมค้า
- (5) กิจการร่วมค้าฝ่าฝืนกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับและได้รับคำสั่งให้เลิกกิจการตามกฎหมาย²⁷

²⁷ Article 47-47, *supra* note 76.

3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการร่วมค้าภายใต้กฎหมายแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน

เพื่อที่จะกระตุ้นให้มีการลงทุนจากต่างประเทศในสาธารณรัฐประชาชนจีน ธุรกิจของนักลงทุนต่างประเทศจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำและสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรโดยกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรฉบับที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน คือ “กฎหมายภาษีเงินได้สำหรับวิสาหกิจร่วมลงทุนกับต่างประเทศและวิสาหกิจต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”²⁸ (Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises) และมีกฎหมายลูกหรือกฎหมายประกอบที่กำหนดรายละเอียดไว้คือ “ข้อบังคับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้สำหรับวิสาหกิจร่วมลงทุนกับต่างประเทศและวิสาหกิจต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน”²⁹ (Rule for the Implementation of the Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises)

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศ ซึ่งบัญญัติในกฎหมายภาษีเงินได้สำหรับวิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศและวิสาหกิจต่างประเทศของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน หมายถึง กิจการร่วมค้านิติบุคคลระหว่างจีนกับต่างประเทศ กิจการร่วมค้าแบบสัญญาระหว่างจีนกับต่างประเทศ และวิสาหกิจทุนต่างประเทศ ที่ก่อตั้งขึ้นในประเทศจีน

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ประกอบกิจการอยู่ในสาธารณรัฐประชาชนจีนจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ และถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิ³⁰

หากวิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศตั้งอยู่ในเขตพื้นที่พิเศษ ซึ่งได้แก่ เขตเศรษฐกิจพิเศษ เขตพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยี³¹ จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 และหาก

²⁸ กฎหมายฉบับนี้ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมของสภาผู้แทนประชาชนทั่วประเทศ สมัยที่ 7 ครั้งที่ 4 มีผลบังคับใช้ตามคำสั่งที่ 45 ของประธานาธิบดีแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน เมื่อวันที่ 9 เมษายน ค.ศ. 1991.

²⁹ กฎหมายฉบับนี้สำนักนายกรัฐมนตรีประกาศเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1991 และมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 1991.

³⁰ Article 2, 5, *supra note* 85.

³¹ เขตเศรษฐกิจพิเศษ หมายถึง เขตเศรษฐกิจพิเศษในเมือง เซินเจิ้น (Shenzhen) ซานโถว/ซัวเถา (Shantou) จูไห่ (Zhuhai) เซี่ยะเหมิน (Xiamen) และไหหลำ (Hainan) ซึ่งถูกกำหนดขึ้น

เป็นวิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ลงทุนในกระบวนการผลิตทางธรรมชาติ³² ที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตชายฝั่งเศรษฐกิจเปิด³³ หรือในเขตชุมชนชนบทในเมืองที่มีเขตเศรษฐกิจพิเศษ หรือเขตพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยีตั้งอยู่ จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 24³⁴

ภายใต้ความเห็นชอบของสำนักนายกรัฐมนตรี เขตเศรษฐกิจพิเศษทั้ง 5 แห่งนี้ได้รับสิทธิพิเศษสามารถบริหารงานเป็นอิสระจากรัฐบาลมณฑลโดยขึ้นตรงต่อรัฐบาลปักกิ่ง พร้อมกับการให้สิทธิพิเศษต่าง ๆ ในการจูงใจให้มีการลงทุนหรือเกิดความร่วมมือจากต่างประเทศมากที่สุด โดยเฉพาะให้อำนาจดำเนินการปฏิรูปและสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อรองรับการพัฒนาเศรษฐกิจการค้าและอุตสาหกรรม เช่น การอนุญาตให้จัดตั้งธนาคารต่างชาติในเขตได้ การก่อสร้างสาธารณูปโภค การออกกฎหมายพิเศษและสิทธิพิเศษด้านภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรและเทคโนโลยี การลดหย่อนภาษีแก่ผู้ประกอบการต่างชาติ การให้สิทธิเช่าที่ดินแก่ต่างชาติได้ระยะนานกว่า

เขตพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยี หมายถึง เขตที่ถูกกำหนดขึ้นภายใต้ความเห็นชอบของสำนักนายกรัฐมนตรีโดยทั่วไปจะเป็นเขตเมืองท่าชายฝั่ง

³² วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ลงทุนในกระบวนการผลิตทางธรรมชาติ หมายถึง กิจการดังต่อไปนี้ อุตสาหกรรมเครื่องจักรกล อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ อุตสาหกรรมพลังงาน (ไม่รวมถึงการขุดเจาะน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ) โรงไฟฟ้า สิ่งทอ อุตสาหกรรมอุปกรณ์ทางการแพทย์และยาเวชภัณฑ์ การเกษตรกรรม ป่าไม้ การปศุสัตว์ การประมง การอนุรักษ์ทรัพยากรน้ำ อุตสาหกรรมก่อสร้าง การโทรคมนาคม การขนส่ง (ไม่รวมถึงการขนส่งผู้โดยสาร) การสำรวจทางธรณีวิทยา การพัฒนาทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี

³³ ในปีค.ศ. 1986 จีนได้ประกาศให้บริเวณปากแม่น้ำสำคัญ 3 สายเป็นเขตเศรษฐกิจเปิด ได้แก่ บริเวณปากแม่น้ำแยงซีเกียง (Yangtze River) บริเวณปากแม่น้ำจูเจียง (Pearl River) และบริเวณสามเหลี่ยมปากแม่น้ำฝูเจี้ยน (Fujian Delta) เนื่องจากเห็นว่าบริเวณที่ราบลุ่มสามเหลี่ยมปากน้ำเหล่านี้มีศักยภาพในการพัฒนาด้านการพัฒนาสูง เช่น มีความอุดมสมบูรณ์ทางการเกษตร มีอุตสาหกรรมกระจายโดยรอบ ประชากรมีระดับการศึกษาดี นักลงทุนจากต่างชาติจะได้รับความสะดวกในการลงทุนในเขตเหล่านี้ได้เช่นเดียวกับเขตเศรษฐกิจ และเขตเมืองท่าชายฝั่งทะเลตะวันออก

³⁴ Article 7, *supra note* 85.

3.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสำหรับกิจการร่วมค้า

สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นส่วนหนึ่งของความพยายามของสาธารณรัฐประชาชนจีน ที่จะจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างชาติเพื่อส่งเสริมการลงทุน และพัฒนาเทคโนโลยี สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สาธารณรัฐประชาชนจีนนำมาใช้เช่น มีการยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Holiday) เป็นระยะเวลาหนึ่งให้กับวิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศ รวมทั้งให้เงินอุดหนุนสำหรับการสร้างโรงงานสถานประกอบการ³⁵

3.3.1 การลดหย่อนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศต่อไปนี้จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15

1. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่จัดตั้งอยู่ในเขตเศรษฐกิจพิเศษและดำเนินการด้านการผลิต
2. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ดำเนินการด้านการผลิตในเขตพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยี (Economic and Technological Development Zone) ซึ่งรัฐบาลอนุมัติแล้ว
3. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ใช้เทคโนโลยีสูงและตั้งอยู่ในเขตพัฒนาอุตสาหกรรมที่ใช้เทคโนโลยีระดับสูงและใหม่ (High and New Technological Industry Development Zone)
4. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ดำเนินการด้าน ท่าเรือ และอู่ต่อเรือ
5. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ใช้เทคโนโลยีสูงหรืออยู่ในกิจการสาขาพลังงาน การคมนาคม การก่อสร้างท่าเรือในเขตเมืองเก่าในเมืองท่าเปิด เขตเศรษฐกิจพิเศษ และเขตพัฒนาเทคโนโลยีและบริษัทที่มีเงินลงทุนของต่างชาติตั้งแต่ 30 ล้านดอลลาร์สหรัฐขึ้นไป

³⁵Kui Hua Wang, *supra* note 58, p.223.

3.3.2 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล³⁶ (Tax Holiday)

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจด้านการผลิต (ไม่รวมการขุดเจาะน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ โลหะหายาก และโลหะมีค่า) ที่มีระยะเวลาดำเนินการ 10 ปีขึ้นไปจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นเวลา 2 ปี นับตั้งแต่มีกำไรและลดหย่อนภาษีเงินได้ร้อยละ 50 ใน 3 ปีถัดไป

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศต่อไปนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 5 ปี นับตั้งแต่ปีแรกที่มีกำไร และลดหย่อนร้อยละ 50 ในปี 6-10

1. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ดำเนินธุรกิจด้านการก่อสร้าง ท่าเรือ และอุตสาหกรรมที่มีระยะเวลามากกว่า 15 ปี

2. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่จัดตั้งในเขตเศรษฐกิจพิเศษไหหลำ ซึ่งมีระยะเวลาดำเนินกิจการมากกว่า 15 ปี และประกอบธุรกิจด้านการก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐาน เช่น สนามบิน ท่าเรือ อุตสาหกรรม ทางรถไฟ ถนน โรงไฟฟ้า และเหมืองถ่านหิน

3. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่จัดตั้งอยู่ใน Shanghai Pudong New Area ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาดำเนินการ 15 ปีขึ้นไป และประกอบกิจการด้านการก่อสร้างสนามบิน ท่าเรือ ทางรถไฟ และโครงการโทรคมนาคม และพลังงานอื่นๆ

กรณีที่วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศมีการส่งออกร้อยละ 70 ขึ้นไป จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ร้อยละ 50 หลังจากระยะเวลาการยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง

ภายหลังระยะเวลาการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสิ้นสุดลง วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่ใช้เทคโนโลยีสูงจะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ร้อยละ 50 เป็นเวลา 3 ปี

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในปีแรกที่มีกำไร และได้ลดหย่อนร้อยละ 50 ใน 2 ปีต่อมา

1. วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศในสาขาบริการที่ตั้งในเขตเศรษฐกิจพิเศษซึ่งมีเงินลงทุนตั้งแต่ 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐขึ้นไป และมีระยะเวลาดำเนินการมากกว่า 10 ปี

2. สถาบันการเงินร่วมทุนหรือที่ต่างชาติถือหุ้นทั้งสี่ที่ตั้งอยู่ในเขตเศรษฐกิจพิเศษและเขตอื่นๆ ที่รัฐบาลอนุมัติ โดยมีเงินลงทุนของฝ่ายต่างประเทศตั้งแต่ 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐขึ้นไป

³⁶ Ibid, pp.224-225.

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศซึ่งใช้เทคโนโลยีระดับสูงและทันสมัยที่ตั้งอยู่ใน Beijing New Tech Industry Development Zone จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นเวลา 3 ปี และลดหย่อนร้อยละ 50 เป็นเวลาอีก 3 ปี

วิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศที่มีระยะเวลาประกอบกิจการเป็นเวลา 10 ปีหรือมากกว่านั้น ในภาคเกษตรกรรม ป่าไม้ การปศุสัตว์ หรือในกิจการที่มีผลกำไรต่ำ อาจยื่นคำร้องขอเพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์ให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินกำไรในปีแรก และได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้ลง 50% สำหรับการประกอบการในปีที่ 2 และ 3³⁷

3.3.3 การยกเว้นภาษีเครื่องจักร

รัฐบาลสาธารณประชาชนจีนได้ยกเลิกสิทธิประโยชน์ด้านภาษีเครื่องจักรสำหรับวิสาหกิจร่วมลงทุนต่างประเทศโดยโครงการที่ได้รับการอนุมัติหลังวันที่ 1 เมษายน 1996 จะไม่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร ผู้ลงทุนจึงต้องรับภาระเสียอากรขาเข้าเครื่องจักรซึ่งอยู่ในอัตราเฉลี่ยร้อยละ 24 ส่วนโครงการที่ได้รับการอนุมัติก่อนวันที่ 1 เมษายน 1996 จะสามารถนำเข้าเครื่องจักรโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าจนถึงวันที่ 1 เมษายน 1997 หากมีเงินลงทุนต่ำกว่า 30 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และถึงวันที่ 1 เมษายน 1998 หากมีเงินลงทุนเกิน 30 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

อย่างไรก็ตาม รัฐบาลจะยกเว้นภาษีเครื่องจักรให้แก่บางโครงการได้เป็นกรณี ๆ ไปโดย State Council จะอนุมัติ³⁸

3.3.4 สิทธิประโยชน์อื่นๆ

รัฐบาลจะคืนภาษีเมื่อมีการนำผลกำไรมาลงทุนใหม่ในสาธารณรัฐประชาชนจีนให้แก่วิสาหกิจต่างประเทศดังต่อไปนี้

³⁷ CCH Asia, *supra note 64*, pp.174-175.

³⁸ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน, สรวานุกรมเศรษฐกิจจีน, (กรุงเทพมหานคร : นำอักษรการพิมพ์, 2546), น. 118-119.

1. วิสาหกิจต่างประเทศที่นำผลกำไรไปลงทุนใหม่ หรือนำไปจัดตั้งบริษัทใหม่ใน สาธารณรัฐประชาชนจีนซึ่งมีระยะเวลาดำเนินการอย่างต่ำ 5 ปี จะได้รับภาษีคืนในอัตราร้อยละ 40 ของภาษีที่จ่ายไปแล้วสำหรับเงินที่นำไปลงทุนใหม่

2. วิสาหกิจต่างประเทศที่นำผลกำไรที่ได้ไปลงทุนในกิจการเหล่านี้ จะได้รับเงินภาษีที่ จ่ายไปสำหรับเงินที่นำไปลงทุนใหม่คืนทั้งหมด

2.1 การจัดตั้งหรือขยายบริษัทที่ผลิตเพื่อส่งออกหรือบริษัทที่ใช้เทคโนโลยีสูง

2.2 การก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐาน

2.3 การจัดตั้งบริษัทพัฒนาด้านการเกษตรกรรมในเขตเศรษฐกิจพิเศษไหล่า

3.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีกิจการร่วมค้าภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

3.4.1 ความหมายและหลักการพื้นฐานทางอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง ข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งมีลักษณะ เป็นสนธิสัญญาระหว่างคู่สัญญาสองฝ่าย (Bilateral Tax Agreement) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. เลี่ยงปัญหาภาษีซ้อน (The Avoidance of Double Taxation) และ

2. ป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษี (The Prevention of Fiscal Evasion)

ทั้งนี้ ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีจาก เงินได้ประเภทเดียวกัน ภายใต้กฎหมายโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐขึ้นไป ถือได้ว่าเป็นวัตถุประสงค์หลัก สำหรับประเทศไทยในการจัดทำข้อตกลงที่เรียกว่า อนุสัญญาภาษีซ้อน กับประเทศต่างๆ เพื่อลด อุปสรรคทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นสำหรับกรณีการไหลเวียนของกระแสการลงทุนจากต่างประเทศเข้า มาสู่ประเทศไทย ทำให้การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นที่เป็นคู่สัญญา สามารถเจริญเติบโตไปได้มากขึ้น

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หมายถึง สภาพที่ผลประโยชน์อันใดอันหนึ่งถูกเก็บภาษีโดย รัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไป ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้เป็น³⁹

³⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดียนตุลา จำกัด, 2550), น.23-25.

1. ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) คือ ผู้เสียภาษีรายเดียวกัน วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีรายเดียวกัน และภายในระยะเวลาเดียวกันถูกเก็บภาษีที่คล้ายกันโดยรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไป

การเก็บภาษีเช่นนี้แน่นอนว่าเป็นภาระที่หนักกว่ากรณีถูกเก็บภาษีโดยรัฐเดียว ดังนั้นจึงมีผลทำให้เป็นอุปสรรคกีดกันธุรกรรมระหว่างประเทศ เพราะเท่ากับเป็นผลร้ายกับธุรกรรมระหว่างประเทศมากกว่าธุรกรรมภายในประเทศ เป็นเหตุให้แรงงาน การค้า การลงทุน สินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศได้รับผลร้าย

2. ภาษีซ้อนในทางเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ภาษีซ้อนระหว่างประเทศในทางเศรษฐกิจนั้นไม่ใช่เป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนจากผู้เสียภาษีรายเดียวกัน แต่เป็นเรื่องที่ผลได้รายเดียวกันที่ตกเป็นของผู้เสียภาษีอากรนั้นถูกรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไปเก็บภาษีที่คล้ายกันซ้อนกัน

กล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นการเก็บภาษีที่แยกจากกันได้ แต่เงินได้หรือผลประโยชน์ที่ถูกเก็บภาษีโดยรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไปนั้นตกเป็นของบุคคลที่มีความเกี่ยวพันซึ่งกันและกัน การพิจารณาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นการเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีรายเดียวกัน แต่อาจเป็นการพิจารณาในเชิงเนื้อหาทางเศรษฐกิจโดยพิจารณาจากตัวผลประโยชน์ที่ได้รับว่าถูกเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิไปครั้งหนึ่งแล้ว

3.4.2 มาตรการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

3.4.2.1 การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว⁴⁰ คือ การที่รัฐบาลของประเทศหนึ่ง (โดยทั่วไปคือรัฐถิ่นที่อยู่) ออกกฎหมายภายในมาเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีอากรแต่ฝ่ายเดียว โดยไม่ต้องเจรจาทกลงกับประเทศอื่น การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวอาจจะสะดวกและสามารถดำเนินการได้รวดเร็ว แต่ก็มีข้อเสียที่ไม่ก่อให้เกิดความมั่นใจต่อ

⁴⁰ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ 2, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547), น. 12.

นักลงทุน เนื่องจากประเทศผู้ออกกฎเกณฑ์หรือกฎหมายอาจยกเลิกกฎเกณฑ์นั้นเมื่อใดก็ได้ และอาจแก้ไขปัญหาได้ไม่ครบทุกจุด ยิ่งกว่านั้นประเทศที่ออกมาตราการจัดภาษีซ้อนแต่ฝ่ายเดียวย่อมสูญเสียประโยชน์และเปรียบเสมือนกับการย้ายเงินคงคลังของตนที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีไปยังประเทศที่กำลังจัดเก็บภาษี ทำให้มาตรการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวเป็นวิธีการที่ไม่พึงประสงค์ในเชิงนโยบายการคลังของรัฐ มาตรการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวอาจมีวิธีการดังต่อไปนี้

การให้คนในชาติของตนนำภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ สำหรับเงินได้ที่ได้จากแหล่งนอกประเทศมาหักออกจากเงินได้รวมในฐานะค่าใช้จ่าย หรือต้นทุนอย่างหนึ่งของเงินได้จากแหล่งนอกประเทศนั้น หรือ ให้คนในชาติได้รับยกเว้นหรือไม่ต้องนำเงินได้จากแหล่งนอกประเทศมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศอีก หรือให้นำภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้จากแหล่งนอกประเทศที่เสียไปหรือที่ถือว่าเสียไปในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสียแก่ประเทศของตน ในฐานะเป็นเครดิตอย่างหนึ่ง แต่ไม่ควรให้หักเกินกว่าจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียให้แก่ประเทศของตน เพื่อประเทศของตนจะได้ไม่ต้องคืนภาษีในกรณีต่างประเทศเก็บภาษีสูงกว่าในประเทศ ทางเลือกนี้จะส่งเสริมให้การลงทุนทำการค้า และการแลกเปลี่ยนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

3.4.2.2 การจัดภาษีซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief) การจัดภาษีซ้อนสองฝ่าย⁴¹ คือ การที่รัฐบาลของประเทศหนึ่งเจรจากับรัฐบาลของอีกประเทศหนึ่ง และร่วมกันจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน ซึ่งอาจมีผลให้ประเทศหนึ่งต้องยอมผ่อนผันอำนาจการจัดเก็บภาษี หรือยอมให้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี ในขณะที่อีกประเทศหนึ่งจะมีอำนาจจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ได้จำกัดว่าประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้หรือประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่จะเป็นฝ่ายขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเสมอไป แต่ขึ้นกับสถานการณ์และประเภทเงินได้ ทั้งนี้ โดยทั่วไปการจัดทำอนุสัญญามีประเด็นหลักต้องพิจารณา คือ ขอบเขตการบังคับใช้อนุสัญญา และผลกระทบของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีวิธีในการบรรเทาภาระภาษีดังนี้⁴²

3.4.2.2.1 การเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐใดรัฐหนึ่ง (Renunciation of The Right to Tax by Either State) หมายความว่า ในสัญญาอาจกำหนดลงไปให้ชัดเจนว่าเงินได้ประเภทนั้นๆ จะเก็บภาษีได้ก็เฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น หรืออาจกำหนดว่า

⁴¹ เพิ่งอ้าง, น. 13-14.

⁴² ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 26 น.607-613.

เงินได้นั้น ๆ เก็บภาษีได้ก็เฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น การกำหนดเช่นนี้ทำให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นของรัฐเดียวจึงไม่เกิดการเก็บภาษีซ้อน

3.4.2.2.2 วิธีเครดิต (Credit Method) วิธีการนี้ใช้กับเงินได้ซึ่งตามสัญญา กำหนดให้ทั้งสองรัฐมีสิทธิเก็บภาษี กล่าวคือ ทั้งรัฐซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ และรัฐซึ่งเป็นแหล่งเงินได้ ก็มีอำนาจเก็บภาษีด้วยกันทั้งคู่ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ เป็นต้น หลักการของวิธีเครดิตกำหนดให้รัฐซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่นำภาษีที่เสียไปในอีกรัฐหนึ่ง สำหรับเงินได้จำนวนนั้นเป็นเครดิตภาษี กล่าวคือให้นำเอาจำนวนภาษีที่เสียไปในรัฐแหล่งเงินได้ มาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในรัฐที่มีถิ่นที่อยู่ได้ การเครดิตนั้นแยกเป็น 2 วิธี คือ เครดิตเต็มที และเครดิตธรรมดา

ก) วิธีเครดิตเต็มที (Full Credit Method) มีหลักอยู่ว่า รัฐถิ่นที่อยู่ยังมีสิทธินำเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในรัฐคู่สัญญามารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้ด้วย แต่รัฐถิ่นที่อยู่จะต้องยอมให้ผู้มีเงินได้นำภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้สำหรับเงินได้ดังกล่าวมาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ และหากจำนวนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้มีจำนวนสูงกว่าภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ เมื่อนำภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่แล้วยังคงเหลืออยู่เท่าใด รัฐถิ่นที่อยู่ต้องคืนให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย ซึ่งวิธีการนี้ไม่ปรากฏว่ามีใช้อยู่ในอนุสัญญาฉบับใดเลย เนื่องจากรัฐถิ่นที่อยู่จะตกอยู่ในฐานะเสียเปรียบ

ข) วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) วิธีนี้รัฐถิ่นที่อยู่ยังมีสิทธินำเงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับจากแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้อีก แต่รัฐถิ่นที่อยู่จะต้องทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนโดยการยอมให้ผู้เสียภาษีนำภาษีที่ได้เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีที่คำนวณได้ในรัฐถิ่นที่อยู่

วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) ยังสามารถแบ่งแยกเป็นวิธีย่อย ๆ ได้อีกหลายวิธี เช่น

1. วิธีเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying Credit) วิธีนี้จะใช้เฉพาะการขจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลเท่านั้น กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลจะยอมให้ผู้รับเงินปันผลนำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล (รัฐแหล่งเงินได้) มาใช้เป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีก ตามสัดส่วนที่ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล เช่น ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นเป็นสัดส่วนครึ่งหนึ่งของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ผู้รับเงินปันผลมีสิทธินำภาษีจำนวนครึ่งหนึ่งที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในประเทศผู้จ่ายเงิน

ปันผลไปใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีก ซึ่งเป็นการให้เพิ่มเติม นอกเหนือจากการได้รับเครดิตภาษีตามวิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) มาแล้ว

2. วิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ก. กลไกของวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) มาตรการ Tax Sparing Credit เป็นรูปแบบการขจัดภาษีซ้อนรูปแบบหนึ่งในอนุสัญญาฯ ที่กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะต้องยอมให้ผู้รับเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐต้นสามารถนำภาษีจำนวนที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ได้ ทั้งนี้ จำนวนภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ที่จะยอมให้ใช้เป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้นั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ที่สามารถหักเงินได้ที่ได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ กล่าวคือ แม้ข้อเท็จจริงผู้รับเงินได้จะไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับในรัฐแหล่งเงินได้ตามผลของกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้นั้นก็ตาม แต่มาตรการดังกล่าวจะถือเสมือนว่า ผู้รับเงินได้ได้เสียภาษีไปแล้วตามอัตราปกติในรัฐแหล่งเงินได้ และผู้รับเงินได้จะมีสิทธินำจำนวนภาษีที่ถือเสมือนว่าได้เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ แต่จำนวนภาษีที่จะนำมาหักได้จะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ที่สามารถหักฐานเงินได้ที่ได้รับในรัฐแหล่งเงินได้

ข. ขอบข่ายของการใช้มาตรการวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) ขอบข่ายที่พบโดยทั่วไปนั้นจะเป็นกรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ยอมให้นำภาษีจำนวนที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับอาจมีขอบข่ายของการใช้มาตรการวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) กว้างขึ้น โดยอนุสัญญาฯ จะกำหนดให้ผู้รับเงินได้ (ผู้เสียภาษี) สามารถนำจำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนในรัฐแหล่งเงินได้ตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนเองมาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ได้ด้วย เช่น กรณีการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีจากเงินได้ที่เป็นเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ตามที่อนุสัญญาฯ บัญญัติไว้ ผู้เสียภาษีสามารถนำจำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสำหรับเงินได้ดังกล่าวมาถือเป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้อีกด้วย

ดังนั้น การให้เครดิตภาษีโดยรัฐถิ่นที่อยู่ตามมาตรการดังกล่าวจึงมิได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่ง

เงินได้เท่านั้น นอกจากนี้ อนุสัญญาบางฉบับยังมีการกำหนดเงื่อนไขสิ้นสุดของการใช้มาตรการวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) เอาไว้ด้วย เช่น ฉบับที่ทำกับญี่ปุ่นจะยอมให้ใช้มาตรการวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) เป็นเวลาไม่เกิน 13 ปี นับแต่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีครั้งแรก

3. วิธี Matching Credit วิธีนี้พบได้ในอนุสัญญาบางฉบับซึ่งมีไม่มากนัก เช่น ฉบับที่ไทยทำกับสวีเดน ตามข้อ 23 วรรค 3 (ก) (2) ได้บัญญัติ “ให้ถือเสมือนว่า” ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสวีเดนที่ได้รับค่าสิทธิจากประเทศไทยได้เสียภาษีไว้แล้วในอัตราร้อยละ 20 ของค่าสิทธิถึงแม้ว่าผู้รับค่าสิทธินั้นจะเสียภาษีในประเทศไทยไว้จริงเพียงร้อยละ 15 ของค่าสิทธิเท่านั้น ทำให้ผู้รับค่าสิทธินั้นมีสิทธินำภาษีไทยในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งมากกว่าความเป็นจริงไปใช้เป็นเครดิตต่อภาษีในสวีเดนได้ ซึ่งเป็นการจูงใจให้นักลงทุนจากสวีเดนเข้ามาลงทุนและถ่ายทอดเทคโนโลยีให้ประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

3.4.2.2.3 วิธียกเว้น (Exemption Method) ใช้ในกรณีสัญญากำหนดให้เก็บได้ทั้งสองรัฐ เช่น เดียวกับการของวิธีเครดิต หลักการของวิธียกเว้นกำหนดให้ประเทศซึ่งผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ ยกเว้นเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้แล้วออกจากรฐานภาษี หมายความว่าเงินได้จำนวนใดหรือประเภทใดที่ถูกเก็บภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่ต้องเก็บภาษีอีกในประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งวิธีนี้แยกออกเป็น 2 วิธี คือ การยกเว้นแบบเต็มที่ และยกเว้นแบบก้าวหน้า

ก) วิธียกเว้นเต็มที่ (Full Exemption Method) วิธีนี้กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่งดการเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วในรัฐแหล่งเงินได้โดยสิ้นเชิง คือ เป็นการยกเว้นโดยเด็ดขาด เงินได้เสียภาษีแล้วก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอีก

วิธียกเว้นแบบเต็มที่จึงเป็นการยกเว้นหลักการเก็บภาษีแบบเงินได้จากทั่วโลก (World wide income) ของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้

ข) วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า (Exemption With Progression Method) วิธีการนี้กำหนดว่า เงินได้ใดที่เสียภาษีแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีอีกในรัฐถิ่นที่อยู่ แต่ในการคำนวณภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ นั้น รัฐมีสิทธิเอาเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งภายนอกประเทศซึ่งเสียภาษีแล้วมารวมเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณเงินได้ วิธีการนี้จะทำให้ฐานภาษีสูงขึ้น เมื่อได้อัตราก้าวหน้าแล้วให้ใช้อัตราก้าวหน้าที่สูงขึ้นกับฐานเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ที่มีได้เสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนจะครอบคลุมเฉพาะกรณีภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้และทุนเท่านั้น แต่ไม่กล่าวถึงกรณีการจัดเก็บภาษีจากฐานอื่นๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่อย่างใด

ในทางทฤษฎี เราสามารถแบ่งแยกประเภทของอนุสัญญาภาษีซ้อนออกเป็นสองรูปแบบ คือ หนึ่ง รูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีข้อจำกัด (Limited Double Tax Agreements) โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนจะจำกัดข้อตกลงทางภาษีเงินได้ระหว่างคู่สัญญาให้พิจารณาเกี่ยวกับการขนส่งทางเรือ อากาศ และการขนส่งระหว่างประเทศอื่น ๆ (Shipping, Aircraft and other International Transport Issues) ว่าเป็นการเฉพาะ ซึ่งจากการศึกษาของผู้เขียน พบว่า จนถึงปัจจุบัน ประเทศไทยไม่ได้ลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนประเภทนี้กับประเทศใดมาก่อน

รูปแบบที่สอง คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนเต็มรูปแบบ (Comprehensive Double Tax Agreements) ซึ่งถือเป็นรูปแบบมาตรฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ดำเนินการเจรจาและทำข้อตกลงไว้กับคู่สัญญาต่าง ๆ ทั้งหมด โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนเต็มรูปแบบจะมีบทบัญญัติครอบคลุมเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตลอดจนทุนไว้เป็นหมวดหมู่ โดยหากเราพิจารณาตามแบบร่างอนุสัญญาของ OECD ที่ประเทศไทยใช้เป็นแม่แบบ (Model Tax Convention) ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้ว อาจสรุปภาพรวมออกมา ดังตารางที่ 3.1⁴³

ตารางที่ 3.1

แบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
1. บุคคล (Personal Scope)	- อนุสัญญาบังคับใช้กับผู้มีถิ่นที่อยู่
2. ขอบเขตของภาษีที่บังคับ (Taxes Covered)	- ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล รวมไปถึงภาษีผลได้จากทุน
3. คำจำกัดความทั่วไป (General Definitions)	- ตกลงกันโดยคู่สัญญา

⁴³ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2550), น. 52-60.

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
4. ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident)	- ข้อตกลงเพื่อป้องกันการมีถิ่นที่อยู่ทั้งสองประเทศภายใต้สนธิสัญญา (Dual Residents)
5. สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)	- คำจำกัดความ เมื่อใดที่ถือว่ามิใช่สถานประกอบการปรากฏในประเทศแหล่งเงินได้
6. เงินได้ที่เก็บจากที่ดิน (Taxation of Land)	- จัดเก็บในประเทศที่มีที่ดินนั้น
7. กำไรจากธุรกิจ (Business Profits)	- เก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ยกเว้นเงินได้ที่เกิดจากสถานประกอบการถาวรในมาตรา 5 ให้ประเทศแหล่งเงินได้เป็นผู้เก็บ
8. การขนส่งทางเรือ, อากาศ, และรวมถึงการขนส่งระหว่างประเทศอื่น ๆ (International Transport)	- ให้ประเทศซึ่งมีสถานจัดการบริหารแท้จริง (Effective Management) ของกิจการนั้นตั้งอยู่เป็นผู้เก็บ
9. ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน (Associated Enterprises)	- สนธิสัญญาบังคับต้องเป็นราคาตลาด (Rule of Arm's Length) ในการทำธุรกิจระหว่างกัน เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี (Transfer Pricing Problems)
10. เงินปันผล (Dividends)	- ประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บ ประเทศแหล่งเงินได้ อาจเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ แต่ต้องจำกัดอัตราตามข้อตกลงในสนธิสัญญา
11. ดอกเบี้ย (Interest)	- ประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บ ประเทศแหล่งเงินได้ อาจเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ แต่ต้องจำกัดอัตราตามข้อตกลงในสนธิสัญญา
12. ค่าสิทธิ (Royalties)	- ประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บ (เฉพาะในแบบร่างขององค์การสหประชาชาติ = ประเทศแหล่งเงินได้ อาจเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ แต่ต้องจำกัดอัตราตามข้อตกลงในสนธิสัญญา)
13. ผลได้จากทุน (Capital Gains)	- เว้นแต่ มาตรา 5, 6, 8 บังคับ ประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดเก็บ

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
14. การให้บริการโดยบุคคลอิสระ (Independent Personal Services) 15. การให้บริการโดยบุคคลไม่อิสระ (Dependent Personal Services) 16. เงินเดือนผู้จัดการ (Director's Fee) 17. ศิลปิน และนักกีฬา (Artists and Sportsmen) 18. เงินบำนาญ (Pensions) 19. การบริการจากภาครัฐ (Government Services) 20. นักเรียน (Students) 21. เงินได้อื่น ๆ (Other Incomes) 22. ทุน (Capital) 23. วิธีขจัดภาษีซ้อน มีสองวิธีให้เลือก คือหนึ่ง มาตรา 23A วิธียกเว้น (Exemption Method) และ สองมาตรา 23B วิธีเครดิต (Credit Method) 24. ข้อตกลง ว่าด้วยการไม่กีดกันด้วยมาตรการทางภาษีระหว่างกัน (Non-Discrimination) 25. วิธีการสองฝ่าย (Mutual Agreement Procedure) 26. แลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information)	- เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นแต่มีฐานธุรกิจถาวร (Fixed Base) ในอีกประเทศ - เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ทำงานในประเทศแหล่งเงินได้นั้นเกิน 183 วัน - เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้น - ข้อยกเว้นสำหรับมาตรา 14, 15 และให้เก็บในประเทศที่ทำการแสดง - เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับบำนาญนั้น - เก็บในประเทศที่จ่ายเงิน เว้นแต่กรณีธุรกิจ - ยกเว้นในประเทศที่ศึกษา - เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ - เหมือนมาตรา 13 - ในแต่ละอนุสัญญา อยู่ที่คู่สัญญาตกลงกัน - อยู่บนพื้นฐานของสัญชาติ (Nationality) / ไม่ใช่หลักถิ่นที่อยู่ (Residence) - เป็นรูปแบบวิธีการ สำหรับ คู่สัญญาในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน - แลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าหน้าที่ทั้งสองประเทศ เพื่อป้องกันปัญหา เลี่ยง และหนีภาษีระหว่างกัน

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
27. ความช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษี (Assistance in the Collection of Taxes) 28. เจ้าหน้าที่ทางการทูต (Diplomatic Agents) 29. การขยายผลบังคับดินแดน (Territorial Extension) 30. ผลบังคับใช้ (Entry into Force) 31. การเลิกสัญญา (Termination)	- ยกเว้น

ปัจจุบันประเทศไทยได้ลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ (ซึ่งรวมถึงกับคู่สัญญาที่เป็นเพียงเขตเศรษฐกิจพิเศษ อาทิ ฮองกง) รวมทั้งสิ้นมากกว่า 52 คู่สัญญา โดยประเทศไทยได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการลดหรือยกเว้นอัตราภาษีให้เป็นไปตามข้อตกลงที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศ

ทั้งนี้ การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีสภาพเป็นสนธิสัญญาได้เข้ามามีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายในการขจัดปัญหาภาษีซ้อนนั้น จะมีอยู่สองกรณี นั่นคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้มีการเพิกถอนอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยอย่างสิ้นเชิง อาทิ กรณีเงินได้ของผู้ให้บริการส่วนบุคคลประเภทไม่อิสระซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา โดยที่เงินได้นั้นเกิดขึ้นจากการทำงานในประเทศไทย หากกรณีดังกล่าวตามข้อเท็จจริงเข้าลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติว่าด้วยบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ดังนี้ เงินได้ดังกล่าวจะถูกจัดเก็บได้เฉพาะในประเทศที่บุคคลผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น และประเทศไทยจะไม่มีสิทธิจัดเก็บแต่อย่างใดประการหนึ่ง หรืออีกประการหนึ่งคือ กรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้กำหนดให้มีการเพิกถอนอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยประเทศหนึ่งประเทศใดอย่างสิ้นเชิง แต่อนุญาตให้มีสิทธินำมาจัดเก็บได้ทั้งคู่ แต่รัฐคู่สัญญาที่เป็นประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น (ประเทศแหล่งเงินได้) ต้องเป็นผู้มีสิทธิจัดเก็บก่อน และรัฐคู่สัญญาที่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่จึงมีสิทธิจัดเก็บทีหลัง โดยประเทศถิ่นที่อยู่ต้องทำหน้าที่ให้การบรรเทาภาษีซ้อนเสมอ ไม่ว่าจะโดยวิธีการเครดิต หรือ วิธีการยกเว้น (กำหนดในมาตราที่ว่าด้วยวิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อน) โดยหากเป็นวิธีการให้เครดิต จะต้องเป็น

เครดิตที่ให้สำหรับภาษีที่ได้เสียไปจริงจากประเทศแหล่งเงินได้ (เช่น มีหลักฐานการรับรองการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยสรรพากรของรัฐคู่สัญญาดังกล่าว) และจำนวนเครดิตนั้นจะต้องไม่เกินสัดส่วนของภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย

3.4.3 ความหมาย “หน่วยภาษี” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

คำว่า หน่วยภาษี ในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีการกล่าวถึงคำที่มีลักษณะดังกล่าวไว้ 3 กรณี คำแรก คือคำว่า บุคคล คำต่อมาคือคำว่า บริษัท และคำว่า วิสาหกิจ ตามลำดับ

คำว่า บุคคลและบริษัท หากพิจารณาถึงบทบัญญัติ ข้อ 3 ว่าด้วยบทนิยามทั่วไป แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ให้นิยามหรือความหมายของทั้งสองคำว่า

“...เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญา ฯ นี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

ก. คำว่า “บุคคล” รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท และคณะบุคคลอื่นใด

ข. คำว่า “บริษัท” หมายความว่า นิติบุคคล หรือหน่วยใด ๆ ซึ่งได้รับการปฏิบัติ อย่างนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี

หากเราพิจารณาถึงนิยามทั้งสองคำนี้ จะเห็นได้ว่า “บริษัท” มีความหมายในการที่ถูก ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการมีสภาพบุคคล (ที่ถือว่าเป็นบุคคล) ด้วยประการหนึ่ง ในขณะที่บริษัท เอง ก็มีนิยามของตนเอง ซึ่งหมายถึง นิติบุคคลหรือหน่วยทางภาษีอื่น ๆ ที่ได้รับการปฏิบัติฐานะ บุคคลตามกฎหมายภาษีของรัฐคู่สัญญาที่ซึ่งหน่วยดังกล่าวตั้งอยู่ สำหรับคำจำกัดความของบริษัท นี้จะมีส่วนเกี่ยวเนื่องไปถึงข้ออื่น ๆ ในอนุสัญญาฯ เช่น สถานประกอบการถาวร เงินปันผล ดอกเบี้ย ฯลฯ

อย่างไรก็ตาม คำว่า “วิสาหกิจ” กลับไม่มีการให้คำนิยามไว้เป็นการเฉพาะภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อน แม้ว่าจะพบเห็นคำนี้ปรากฏอยู่ทั่วไปในบทบัญญัติต่างๆ ก็ตาม

ดังนี้ การพิจารณากรณีคำว่า “บริษัท” จึงจำต้องตีความตามประมวลรัษฎากร โดย มาตรา 39 ได้กำหนดว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของ รัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม มาตรา 47 (7) (ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ดังนั้น จึงมีความชัดเจนว่า กิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล ย่อมเข้าลักษณะบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และถือ ว่าเป็นบริษัท ตามนัยข้อ 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน และย่อมถือว่ามีสภาพบุคคลตามนัยข้อ 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

ในอีกทางหนึ่ง กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล แม้จะไม่เข้าลักษณะบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แต่เข้าลักษณะ “กิจการร่วมค้า” ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และถือว่าเป็นบริษัท ตามนัยข้อ 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนและย่อมถือว่ามี สภาพบุคคลตามนัยข้อ 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกัน

3.4.4 ความหมาย “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน⁴⁴

บทบัญญัติข้อ 1 ว่าด้วยขอบข่ายด้านบุคคล ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับจะบัญญัติ ไว้ว่า “อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ” ซึ่ง หมายความว่า ผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ ได้แก่ บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เท่านั้น

ประเด็นที่ว่าบุคคลใดจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในประเทศใดนั้น จำต้อง พิจารณาถึงบทบัญญัติวรรค 1 ของข้อ 4 (ผู้มีถิ่นที่อยู่) ของอนุสัญญา ฯ จะบัญญัติไว้ว่า “เพื่อ ความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” หมายถึง บุคคลใด ๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่ก่อตั้ง สถานจัดการใหญ่ หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และรวมถึงรัฐ

⁴⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 26, น.323 - 332.

คู่สัญญา และองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือส่วนราชการใด ๆ ของรัฐนั้น แต่คำนี้มีให้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น” ซึ่งสรุปได้ว่าบุคคลใดที่ต้องถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) ในประเทศใดถือได้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (เพื่อการรัษฎากร) ของประเทศนั้น กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโดยนำเงินได้จากทั่วโลก หรือ world wide income มารวมคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศใดจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร (resident for tax purpose) ในประเทศนั้น

ในกรณีของประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร บุคคลธรรมดาจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ภายในปีภาษีหนึ่ง ๆ และในกรณีนิติบุคคลจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต่อเมื่อได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ทั้งนี้ เพราะบุคคลธรรมดา (ไม่คำนึงว่าจะมีสัญชาติใด) และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีจากเงินได้จากทั่วโลก world wide income ให้แก่ประเทศไทย หากมีเงินได้จากแหล่งนอกประเทศไทยด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 41 วรรค 2 (กรณีบุคคลธรรมดา) และตามมาตรา 66 วรรคแรก (กรณีนิติบุคคลไทย)

สาขาถือว่ามีถิ่นที่อยู่ (เพื่อการรัษฎากร) แห่งเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ของตน กรณีสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้น แม้มำตั้งสำนักงานอยู่ในประเทศไทยนานเท่าใด ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (เพื่อการรัษฎากร) ในประเทศไทยแต่อย่างใด ส่วนสาขาของบริษัทไทยที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศยังคงถือว่าเป็นนิติบุคคลไทย และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเช่นเดียวกับสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย และในทำนองกลับกันสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศที่อยู่ในประเทศอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ยังคงถือว่ามีถิ่นที่อยู่เดียวกับสำนักงานใหญ่ของตน

คำว่า “สาขา” ของนิติบุคคลต่างประเทศ ในที่นี้ยังมีสถานภาพทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ แต่ถ้านิติบุคคลต่างประเทศมาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทไทยขึ้นใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยก็จะมีฐานะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยนิติบุคคลต่างประเทศเป็นเพียงผู้ถือหุ้น บริษัทไทยที่จัดตั้งขึ้นใหม่นี้จะไม่เรียกว่า “สาขา” แต่จะมีฐานะเป็น “บริษัทในเครือ” หรือ Subsidiary ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและมีสถานภาพเป็นนิติบุคคลหรือเป็นหน่วย (entity) แยกต่างหากจากนิติบุคคลต่างประเทศผู้ถือหุ้นบริษัทในเครือนี้จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

ในบางสถานการณ์บุคคลหนึ่งอาจมีสถานภาพเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐก็ได้ หากบุคคลนั้นเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายภายในของแต่ละรัฐและตามอนุสัญญาได้กำหนดไว้ เมื่อมีกรณีถิ่นที่อยู่ซ้อนกันจำเป็นต้องกำหนดให้รัฐหนึ่งรัฐใดเป็นรัฐถิ่นที่อยู่

เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนบัญญัติให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นฝ่ายทำหน้าที่จัดภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตน ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับจึงบัญญัติให้มีการกำหนดให้บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ได้ในรัฐเดียวเท่านั้น โดยกรณีของบุคคลธรรมดาได้บัญญัติไว้ในวรรค 2 ของข้อ 4 ของอนุสัญญาแบบทุกฉบับดังนี้

“ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อบทนี้ บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้กำหนดสถานภาพของบุคคลดังกล่าวดังต่อไปนี้

(ก) ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีที่อยู่ถาวร

(ข) ถ้าบุคคลนั้นมีที่อยู่ถาวรในรัฐสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจใกล้ชิดกว่า (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)

(ค) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญหรือถ้าบุคคลธรรมดานั้นไม่มีที่อยู่ถาวรในรัฐหนึ่งรัฐใด ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่บุคคลนั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัย

(ง) ถ้าบุคคลธรรมดานั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐหรือไม่มีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐที่บุคคลนั้นเป็นคนชาติ

(จ) ถ้าไม่สามารถพิจารณาสถานการณ์มีถิ่นที่อยู่ตาม (ก) ถึง (ง) ได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน”

ในกรณีที่นิติบุคคลมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกันอาจเกิดขึ้นได้ หากประเทศหนึ่งอาศัยหลักการจดทะเบียนก่อตั้ง (place of incorporation) ในขณะที่อีกประเทศหนึ่งอาศัยหลักของการมีสถานจัดการ (place of management) มาเป็นเกณฑ์กำหนดถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการซึ่งอนุสัญญาส่วนใหญ่จะมีบทบัญญัติข้อ 4 วรรค 3 กำหนดเกณฑ์หาข้อยุติไว้ดังนี้

“ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บริษัทใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ จะถือว่าบริษัทนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่บริษัทนั้นได้ก่อตั้งขึ้น ถ้าตามหลักเกณฑ์เช่นว่านี้ บริษัทนั้นยังคงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะถือว่า บริษัทนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่บริษัทนั้นมีสถานจัดการใหญ่ตั้งอยู่ ถ้าไม่สามารถพิจารณา กำหนดสถานจัดการใหญ่ได้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน”

การอาศัยหลักสถานที่ก่อตั้ง (สถานที่จดทะเบียน) สามารถพิสูจน์ทางเอกสารหลักฐานได้ แต่หลักของการมีสถานจัดการอาจกล่าวอ้างกันได้ง่าย ๆ แต่พิสูจน์ชี้ขาดทางเอกสารได้ยากกว่า

3.4.5 ความหมาย “สถานประกอบการถาวร” และ “กำไรธุรกิจ”

อนุสัญญาทุกฉบับที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ มีหลักการว่า นิติบุคคลของประเทศหนึ่งจะเสียภาษีกำไรจากการประกอบธุรกิจให้ประเทศแหล่งเงินได้ ก็ต่อเมื่อเข้าไปประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น

ดังนั้น การมีสถานประกอบการถาวรมีความสำคัญในการพิจารณาเกณฑ์กำหนดการเสียภาษีกำไรจากธุรกิจ จึงจำเป็นต้องพิจารณาความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ว่ามีความหมายกว้างหรือแคบมากน้อยเพียงใด

การให้บทนิยามของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” มีความสำคัญเนื่องจากเป็นตัวกำหนดว่าประเทศแหล่งเงินได้ หรือประเทศถิ่นที่อยู่เป็นประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวของวิสาหกิจ กล่าวคือ หากการประกอบธุรกิจ⁴⁵ รายใดของบริษัทหรือ

⁴⁵ กิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ มีลักษณะเป็น กิจกรรมที่มุ่งกระทำ เป็นปกติทางการค้า และเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็น active income กล่าวคือ เป็นเงินที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจการค้าโดยตรง ไม่ใช่ passive income ซึ่งเป็นเงินได้จำพวกเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ยที่เป็นดอกผลของของทรัพย์สินประเภททุน หรือทรัพย์สินฝ่ายทุน

หากจะเทียบเคียงว่า “กำไรจากธุรกิจ” ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน จะถือเป็นเงินได้ประเภทใดตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะพบว่า กำไรจากธุรกิจ อาจเป็นเงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (2) หรือมาตรา 40 (3) หรือมาตรา 40 (5) หรือมาตรา 40 (6) หรือมาตรา 40 (7) หรือมาตรา 40 (8) ก็ได้ ดังตัวอย่างประเภทเงินได้ต่อไปนี้

(1) เงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (2) เช่น ค่านายหน้า ค่าแปลเอกสาร ค่าจ้างตรวจสอบรับรองมาตรฐานหรือคุณภาพสินค้า ฯลฯ

(2) เงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (5) เช่น ค่าเช่าเครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ ซึ่งเป็นสิ่งหาทรัพย์สินทั่วไป ฯลฯ

(3) เงินได้ตามมาตรา 40 (6) เช่น ค่าจ้างเขียนแบบ ค่าปรึกษากฎหมาย ค่าว่าความ ค่าจ้างวางระบบบัญชี ฯลฯ

วิสาหกิจต่างประเทศในประเทศคู่สัญญามิได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรอันเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ บริษัทหรือวิสาหกิจคงมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ เพราะประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Principle of World Wide Income) แต่หากบริษัทหรือวิสาหกิจมีการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร ประเทศแหล่งเงินได้จะเป็นประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บภาษีก่อน โดยจะตกเป็นภาระของประเทศถิ่นที่อยู่ในการบรรเทาภาษีซ้ำซ้อน

อย่างไรก็ตาม เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจภายในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่มีนิยามชัดเจน ซึ่งเงินได้ประเภทนี้มักจะบัญญัติไว้เป็นข้อ 7 ของอนุสัญญาเกือบทุกฉบับ แต่หากพิจารณาให้ชัดเจน คือ เงินได้ทุกประเภทที่สถานประกอบการถาวรจะต้องนำมารวมรับรู้เป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีการกำหนดไว้เป็นกรณีเฉพาะ เช่น เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ เป็นต้น

ทั้งนี้ บทบัญญัติข้อ 5 ที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในอนุสัญญา ฯ ส่วนใหญ่จะบัญญัติรายการต่าง ๆ ที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ดังนี้⁴⁶

“1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของความตกลงนี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน

2. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะรวมถึง

(ก) สถานจัดการ

(ข) สาขา

(ค) สำนักงาน

(4) เงินได้ตามมาตรา 40 (7) เช่น ค่าตอบแทนจากการรับเหมาก่อสร้าง หรือรับเหมางานอื่น ๆ หรือค่าจ้างซ่อมเครื่องจักร ที่ผู้รับจ้างเหมาต้องจัดหาสัมภาระสำคัญนอกเหนือจากเครื่องมือประกอบอาชีพ

(5) เงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (8) เช่น เงินได้จากการขายสินค้า ค่าโฆษณา ค่าบริการหรือรับจ้างทำของ (ที่ผู้รับจ้างไม่ต้องจัดหาสัมภาระสำคัญแต่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูงในการผลิตชิ้นงาน) เช่น ต้องจ้างพนักงานหลายคนหรือต้องสร้างโรงงาน หรือต้องมีเครื่องมือเครื่องจักรที่ต้องลงทุนสูง) เงินได้จากกิจการประกันภัย กิจการธนาคาร (ไม่รวมถึงดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากการให้ข้อสังหาริมทรัพย์) ฯลฯ

⁴⁶ ธรรมนูญ (เพริศพิบูลย์) แก้วสิทธิชัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 26, น.329 - 332.

(ง) โรงงาน

(จ) โรงฆ่า

(ฉ) คลังสินค้า ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น

(ช) ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นา

(ซ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

3. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ในทำนองเดียวกัน ให้นิยามถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น ในกรณีที่ตั้งโครงการหรือกิจกรรมนั้นดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

(ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง โดยผ่านทางลูกจ้างหรือพนักงานอื่นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้ กิจกรรมในลักษณะนั้นดำเนินการติดต่อกัน หารับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

4. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้ถือว่า ไม่รวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา หรือการจัดแสดง

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของ หรือสินค้า หรือรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

5. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 3 ของข้อนี้ เมื่อบุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้ถือว่า วิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงในรัฐแรก ถ้าบุคคลดังกล่าว

(ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะการซื้อขายหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น และดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

(ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

6. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสภาพเป็นอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลเช่นว่านั้น ได้กระทำการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจกรรมของตัวแทนดังกล่าวได้กระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามวิสาหกิจนั้นหรือกระทำในนามวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น บุคคลเช่นว่านี้จะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้

7. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งถูกควบคุมโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง”

โดยหลักการทั่วไป สถานประกอบการถาวรจะแบ่งออกเป็น 3 ประเภทตามสภาพหรือลักษณะของสถานประกอบการถาวร คือ⁴⁷

⁴⁷ พิชชาติ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544), น.69 – 70.

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset-type Permanent Establishment)

ลักษณะที่สำคัญ คือ

1.1 มีลักษณะดำรงอยู่ หรือติดตั้งอยู่อย่างถาวรที่จุดหนึ่งในทางภูมิศาสตร์

1.2 สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะประจำ

1.3 วิสาหกิจประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำวันไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนโดยกิจกรรมที่ดำเนินการต้องเป็นไปโดยสม่ำเสมอ

คำว่า “สถานธุรกิจ” นั้น จะต้องเป็นสิ่งที่เป็ทรัพย์สิน ตัวอาคารของใช้ในอาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างใด ๆ ที่วิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจ

ในกรณีทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง หมายถึง สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และอื่น ๆ เมื่อวิสาหกิจให้บุคคลภายนอกใช้ประโยชน์โดยคิดค่าตอบแทนผ่านสถานธุรกิจประจำของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยทั่วไปถือว่าวิสาหกิจดังกล่าวมีเงินได้เกิดขึ้นผ่านสถานประกอบการถาวร

บทบัญญัติในข้อ 5 วรรคแรก กล่าวถึง สถานประกอบการถาวรประเภทนี้โดยพิจารณาจากทรัพย์สินในรูปของสถานธุรกิจประจำ ส่วนวรรคสองจะกล่าวถึงตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินที่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน ได้แก่ สาขา สำนักงาน โรงงาน คลังสินค้า เป็นต้น

2. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency type Permanent Establishment)

ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การประกอบกิจการผ่านผู้แทนบางประเภทอาจเป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวรจากลักษณะความสัมพันธ์ทางธุรกิจดังกล่าวนั้น ซึ่งได้มีการแยกประเภทของตัวแทนไว้ 2 ลักษณะ คือ

2.1 ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ คือ การที่จะต้องทำตามข้อผูกมัดกับวิสาหกิจ ตัวแทนลักษณะนี้จะดำเนินธุรกิจกับวิสาหกิจเพียงวิสาหกิจเดียว (หรือหลาย ๆ วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) ตัวแทนประเภทนี้อาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

2.2 ตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ คำว่า “อิสระ” หมายถึง มีความเป็นอิสระทั้งในด้านกฎหมายและเศรษฐกิจ หากกระทำการเป็นปกติธุระของตนและไม่มีสัญญาผูกมัด

ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระโดยทั่วไปตัวแทนที่มีลักษณะเป็นวิสาหกิจย่อมไม่เข้าข่ายการเป็นสถานประกอบการถาวร เพราะมีองค์ประกอบสำคัญอยู่ 2 ประการคือ

- อิสระจากวิสาหกิจทั้งในด้านกฎหมายและเศรษฐกิจ
- กระทำตามทางอันเป็นปกติธุระ

อย่างไรก็ดี ถ้าหากการกระทำเพื่อวิสาหกิจหนึ่งมีมากผิดปกติในช่วงเวลาหนึ่ง สภาพของความเป็นอิสระจะหมดไป (ซึ่งหมายถึงว่าในช่วงเวลาของปีนั้นตัวแทนจะกลายสภาพเป็นสถานประกอบการถาวร ของวิสาหกิจที่ตนให้บริการอันผิดปกตินั้น อย่างไรก็ตามจะถือว่าผิดปกติยังเป็นข้อเท็จจริงต้องรองกันอยู่ระหว่างประเทศ คู่เจรจาส่วนมากจะถือว่าหากผลตอบแทนที่ได้รับหรือจำนวนคำสั่งซื้อที่มีปริมาณมากกว่าร้อยละห้าสิบของปีใด ปีนั้นสถานภาพของสถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้น)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมีบัญญัติไว้ในวรรค 5, 6 และ 7 ของข้อ 5 ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร

3.สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities type Permanent Establishment) การกำหนดนิยามสถานประกอบการถาวรจะพิจารณาจากด้านทรัพย์สินและตัวแทนเพียง 2 ด้านไม่ได้ จำต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่ได้กระทำด้วย เพราะความคิดเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรเป็นการพยายามโยงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจแหล่งที่มาของเงินได้ เช่น การดำเนินการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือโครงการประกอบ (มีเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาเกี่ยวข้องด้วย) ตามที่บัญญัติไว้ในวรรค 3 และวรรค 4 ของข้อ 5 อนุสัญญา ฯ นั้นเอง

อนุสัญญาภาษีซ้อนตามรูปแบบของ OECD กับ UN ในเรื่องของสถานประกอบการถาวรมีความคล้ายคลึงกันในส่วน ได้แก่ วรรคแรก วรรคสอง และวรรคสุดท้าย แต่ข้อความในวรรคอื่นยังมีความแตกต่างกันอยู่ โดยร่างอนุสัญญานับของ UN ซึ่งมีลักษณะที่ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (ส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนา) มากกว่าฉบับของ OECD ฉะนั้น ฉบับของ UN จะให้ความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ในลักษณะที่กว้างขวางมากขึ้น

กล่าวโดยสรุป ในกรณีที่ประเทศไทยมีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ หากจะเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรค 2 หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจที่นิติบุคคลของรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อนของไทยได้รับจากการเข้ามกระทำการกิจการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย ก็ต้องเข้าใจเงื่อนไขที่ว่านิติบุคคลต่างประเทศรายดังกล่าวเข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ตามที่บทบัญญัติวรรค 1 ของข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ได้กำหนดไว้ด้วย เมื่อสถานประกอบการถาวรเป็นเงื่อนไขที่มีความสำคัญ อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงได้บัญญัติประเภทและลักษณะของสถานประกอบการถาวรไว้เป็นข้อบทเฉพาะในลักษณะเป็นบทนิยามชัดเจน