

บทที่ 3

อำนาจและหน้าที่ในทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยและกฎหมายอังกฤษ

จากที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 นั้นถือว่าเป็นหลักทั่วไปและความหมายของหลักถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทยและหลักถิ่นที่อยู่ของบริษัทตามกฎหมายอังกฤษ และที่จะได้กล่าวต่อไปในบทนี้ถือว่าเป็นอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ทั้งในด้านการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก (world wide income) และในด้านอื่นๆ ที่มีความเกี่ยวข้อง รวมทั้งหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ไม่ว่าจะในด้านของขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรระหว่างประเทศและในด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งตามกฎหมายภาษีอากรไทยและกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ โดยในบทนี้จะแบ่งหัวข้อในการพิจารณาออกเป็น 2 กรณีดังนี้คือ

3.1 อำนาจในทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่

3.2 หน้าที่ในทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่

3.1 อำนาจทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่

โดยทั่วไปประเทศถิ่นที่อยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ซึ่งจัดเก็บจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในประเทศและรวมถึงรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอกประเทศได้อีกด้วย ซึ่งอำนาจในส่วนนี้ถือว่าเป็นอำนาจที่ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถเอื้อมมือไปจัดเก็บได้โดยไม่เป็นขัดหรือแย้งกับหลักเกณฑ์ในเรื่องขอบเขตภายในดินแดนของรัฐใดรัฐหนึ่ง (territorial principle) เนื่องจากหลักถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรนั้นถือได้ว่าเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรอย่างไม่จำกัด (unlimited liability)¹ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นั้นไม่จำเป็นที่จะต้องไปพิจารณาถึงแหล่งที่มาของรายได้แต่อย่างใด แต่จะต้องพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตามที่กฎหมายภาษีของประเทศตนกำหนดเอาไว้หรือไม่ ซึ่งการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่นั้นทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นทั้งแหล่งในและนอกประเทศ

¹Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, (Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002), p.7

นอกจากประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกแล้ว ในบางกรณีประเทศถิ่นที่อยู่ก็อาจจะถูกจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ด้วย ซึ่งการจำกัดอำนาจดังกล่าวได้มีการกำหนดเอาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นเอง เพราะฉะนั้นในหัวข้อนี้จึงแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ประการ ดังนี้

3.1.1 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก

3.1.2 ข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

3.1.1 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าอำนาจโดยทั่วไปของประเทศถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นทั้งในประเทศถิ่นที่อยู่หรือจากแหล่งนอกประเทศตามหลัก world wide income ซึ่งในกรณีนี้สามารถแบ่งการพิจารณาออกได้เป็น 2 กรณี

3.1.1.1 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามประมวลรัษฎากร

3.1.1.2 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

3.1.1.1 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้บทบัญญัติในมาตรา 66 วรรคแรกได้บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย.....ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้” จากบทบัญญัตินี้ถือว่าเป็นหลักถิ่นที่อยู่ (residence rule) โดยจะใช้เรียกเก็บภาษีอากรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นดังที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 โดยกรมสรรพากรของไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจากฐานกำไรสุทธิ โดยจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่เนื่องจากในกรณีเป็นการที่ประเทศไทยเรียกเก็บภาษีโดยอ้างความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (residence country) ดังนั้นฐานภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ย่อมจะต้องกว้างกว่าการที่ประเทศไทยอ้างอำนาจการเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (source country) กล่าวคือ จากบทบัญญัติในมาตรา 66 วรรคแรกทำให้ประเทศไทยมีอำนาจเรียกเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจากรายได้ที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยประการหนึ่ง และจากรายได้จากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอก

ประเทศ หรืออาจจะกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่าประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการทั่วโลกทั้งในและนอกประเทศตามหลัก worldwide income นั้นเอง ดังนั้นเมื่อกรณี ดังกล่าวเป็นอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ ในทางกลับกันก็ถือว่าเป็นหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่จะต้องนำเงินได้ทั่วโลกที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.1.2 อำนาจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ ในกรณีของประเทศอังกฤษก็เช่นเดียวกับของประเทศไทยนั่นเอง กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก โดยในกรณีนี้ตามกฎหมายมาตรา 6 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจากกำไรของบริษัทที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง” ประกอบกับบทบัญญัติมาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 ซึ่งบัญญัติว่า “บริษัทซึ่งมีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษอาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีอากร” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษตามหลักเกณฑ์ใดก็ตาม ประเทศอังกฤษสามารถที่จะอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (world wide income) ซึ่งเงินได้ดังกล่าวนั้นอาจจะเกิดจากเงินกำไรจากการประกอบกิจการ หรืออาจจะเกิดจากผลได้จากทุนที่ได้รับไม่ว่าจะในประเทศหรือที่ได้รับจากต่างประเทศ แต่ถ้าหากเป็นบริษัทที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเนื่องจากอาจจะมิได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ ณ ที่ใดก็ตามที่มีใช้ประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวจะไม่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งย่อมส่งผลให้ประเทศอังกฤษย่อมจะอ้างอำนาจความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อไปจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามหลัก world wide income ไม่ได้

3.1.2 ข้อจำกัดอำนาจตามอนุสัญญาซ้อนๆ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

ในหัวข้อที่แล้วได้กล่าวถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกไปแล้ว ซึ่งตามหลักกฎหมายภาษีอากรแล้วถือว่าอำนาจดังกล่าวของประเทศถิ่นที่อยู่ถือว่าเป็นอำนาจทั่วไปซึ่งประเทศถิ่นที่อยู่ย่อมอ้างอำนาจดังกล่าวเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แต่อำนาจดังกล่าวจะจำกัดเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเท่านั้น

นอกจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศดังที่กล่าวไว้แล้วนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่ยังต้องอยู่ภายใต้ข้อจำกัดอำนาจบางประการในกรณีที่เกี่ยวข้องกับภาษีซ้อนอีกด้วยซึ่งข้อจำกัดอำนาจในส่วนนี้จะต้องพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กล่าวคือ แม้ประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลกก็ตาม แต่ถ้าหากว่าเงินได้นั้นยังมีข้อโต้แย้งกันระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ว่าประเทศไหนควรจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้จำนวนนั้น ดังนั้นในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพื่อไม่ให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนขึ้นและเพื่อเป็นการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วย เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงต้องพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ข้อจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศถิ่นที่อยู่นั้นคือ ข้อจำกัดอำนาจที่ประเทศถิ่นที่อยู่ที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดเงื่อนไขให้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้แต่เพียงประเทศเดียว เนื่องจากกรณีต่างๆ ดังนี้

กรณีแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับเงินได้ดังกล่าวนั้นมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ หรือ

กรณีที่สอง เป็นกรณีเงินได้ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดไว้โดยเฉพาะให้เป็นอำนาจของประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้นที่มีอำนาจในการจัดเก็บ

แต่มีบางกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ต่อเมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดให้สิทธิในการจัดเก็บภาษี (taxing rights) แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งถือว่ากรณีดังกล่าวไม่เป็นข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด ซึ่งได้กล่าวไปแล้วในเรื่องอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก

ข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อจำกัดอำนาจตามที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ก.เงินปันผล ตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 11 สำหรับข้อจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศถิ่นที่อยู่ สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล ซึ่งมี 3 กรณี ดังนี้คือ

(1) กรณีเงินปันผลนั้นตามที่ได้กล่าวไปแล้วนั้นถือว่าเป็นข้อไม่จำกัดอำนาจซึ่งทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับเงินปันผลนั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลดังกล่าวได้ แต่สำหรับข้อบทที่ 11 วรรคห้า ถือว่าเป็นข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้บัญญัติไว้ดังนี้ “วรรคก่อนๆ ของข้อนี้

จะไม่กระทบกระเทือนต่อการเก็บภาษีจากบริษัทในส่วนที่เกี่ยวกับกำไรที่จ่ายปันผลนั้น” กล่าวคือ ในกรณีนี้ให้อำนาจแก่ประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(2) นอกจากกรณีการจัดเก็บภาษีจากเงินกำไรที่จ่ายเงินปันผลแล้ว ยังมีอีกกรณีหนึ่งนั่นคือ กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 11 วรรคหก ดังนี้ “บทบัญญัติของวรรค (1) และ (2) ของข้อนี้ หรือบทบัญญัติของวรรค (3) ของข้อนี้แล้วแต่กรณีมิให้ใช้บังคับ ถ้าหากผู้รับเงินปันผลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการถือหุ้น หรือมีทุนอันเป็นเหตุแห่งการจ่ายเงินปันผลนั้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเป็นรัฐที่บริษัทผู้จ่ายเงินผลตั้งอยู่ ในกรณีดังกล่าวให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 8 บังคับ” กล่าวคือ หากกิจการตามวรรคหนึ่ง หรือวรรคสอง หรือวรรคสามที่ได้รับเงินปันผลนั้นมีสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ในกรณีนี้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยจะต้องนำบทบัญญัติในข้อบทที่ 8 ที่ว่าด้วยกำไรธุรกิจมาใช้บังคับกับกรณีนี้

ข. ดอกเบี้ย ตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 12 ข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ สำหรับเงินได้ประเภทดังกล่าว สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(1) ดอกเบี้ยนั้นมีทั้งกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถจัดเก็บภาษีได้ และมีกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวถูกจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยที่ได้รับเช่นเดียวกับกรณีของเงินปันผล ซึ่งข้อจำกัดในการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยของประเทศถิ่นอยู่นั้นได้มีการบัญญัติอยู่ในวรรคห้า ดังนี้ “บทบัญญัติในวรรค 1 และ 2 ของข้อนี้มีให้ใช้บังคับ ถ้าหากผู้รับดอกเบี้ยซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและสิทธิเรียกร้องหนี้ที่ก่อให้เกิดดอกเบี้ยนั้นเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น ในกรณีเช่นว่านี้ให้ใช้บทบัญญัติในข้อ 8 บังคับ” กล่าวคือ หากว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดก็ตามที่ได้รับดอกเบี้ยที่เกิดจากประเทศแหล่งเงินได้ แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย ในกรณีนี้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยที่จะต้องมีการจ่ายไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง

(2) นอกจากกรณีตามวรรคห้าแล้วในวรรคหกก็ได้บัญญัติเกี่ยวกับข้อจำกัดอำนาจไว้เช่นเดียวกัน ดังนี้ “ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งถ้าผู้จ่ายเป็นรัฐนั่นเอง ส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีอยู่ซึ่งสถานประกอบการถาวรในรัฐ

ผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งอันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น ดอกเบี้ยเช่นนั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่” กล่าวคือ หากผู้จ่ายดอกเบี้ยนั้นเป็นส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ หรือเป็นกรณีที่ผู้จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ก็ตามแต่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศนั้นถ้าหากมีหนี้ที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ในกรณีนี้ถือว่าดอกเบี้ยเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยดังกล่าวเช่นเดียวกัน

ค.ค่าสิทธิ ตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 13 โดยข้อจำกัดของประเทศถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้ประเภทนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(1) ในกรณีของค่าสิทธิก็เช่นเดียวกันกับเงินปันผลและดอกเบี้ยดังที่กล่าวไปแล้ว คือ มีทั้งกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีได้โดยไม่มีข้อจำกัด และกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เนื่องมีข้อจำกัดอำนาจตามที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สำหรับข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษนั้นตามที่บัญญัติอยู่ในวรรคที่ ดังนี้ “บทบัญญัติในวรรค 1 และวรรค 2 ของข้อนี้มีให้ใช้บังคับในกรณีที่ผู้รับค่าสิทธิซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกกรัฐหนึ่งที่ค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นซึ่งสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธินั้นในกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 8 บังคับ” กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับค่าสิทธิซึ่งเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย ในกรณีนี้ถือว่าเป็นอำนาจของประเทศแหล่งเงินได้

(2) นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีข้อจำกัดอำนาจอีกประการหนึ่งตามที่บัญญัติอยู่ในวรรคห้า ดังนี้ “ค่าสิทธิให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายเป็นรัฐผู้ทำสัญญานั้นเอง ส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีที่บุคคลผู้จ่ายค่าสิทธินั้นไม่ว่าจะเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีอยู่ ซึ่งสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งซึ่งพันธกรณีในการจ่ายค่าสิทธิได้เกิดขึ้นโดยเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรนั้น และค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรนั้น ค่าสิทธิเช่นนั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่” กล่าวคือ หากผู้จ่ายเป็นส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ หรืออาจจะเป็กรณีที่ผู้จ่ายเงินค่าสิทธินั้นไม่ใช่ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ก็ได้แต่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ และเงินค่าสิทธิเกิดขึ้นจากการมีพันธกรณีในประเทศ

แหล่งเงินได้ด้วย เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้ประเทศแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าว

ง.ผลได้จากทุน ตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 14

ข้อจำกัดอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนตามที่บัญญัติอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น มีเพียงกรณีเดียว คือ กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในวรรคห้า ดังนี้ “บทบัญญัติในวรรค 5 ของข้อนี้ จะไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของรัฐผู้ทำสัญญาารุหนึ่งที่จะเก็บภาษีตามกฎหมายของตนจากผลได้จากทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินใดๆ ที่เกิดขึ้นกับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารุแรกในเวลาใดๆ ระหว่างระยะเวลา 5 ปี ก่อนหน้าการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น” จากข้อบทในวรรคนี้จะเห็นได้ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีภายในประเทศของตนจากผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นในประเทศของตนได้ โดยจัดเก็บจากบุคคลที่มีถิ่นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ว่าเวลาใดๆ ระหว่างเวลา 5 ปี ก่อนหน้าที่จะมีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

3.2 หน้าที่ในทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่

นอกจากอำนาจที่ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถอ้างต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้เพื่อให้ครอบคลุมต่อรายจ่ายสาธารณะของประเทศแล้ว ในทางกลับกันประเทศถิ่นที่อยู่ยังมีหน้าที่ที่จะต้องให้การขจัดภาษีซ้อนต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนด้วย นอกจากหน้าที่ดังกล่าวแล้วประเทศถิ่นที่อยู่ยังมีหน้าที่อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในทางภาษีอากรอีกด้วย เพราะฉะนั้นในเรื่องหน้าที่ในทางภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่นั้นสามารถแบ่งการพิจารณาออกได้ 2 กรณี ดังนี้

3.2.1 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อน

3.2.2 หน้าที่ประการอื่นเกี่ยวกับภาษีซ้อน

3.2.1 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อน

หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนนั้นถือว่าเป็นหน้าที่หลักของประเทศถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งอาจจะมียาได้หรือเงินได้จากแหล่งนอกประเทศด้วย เพราะฉะนั้นย่อมมีความเป็นไปได้ที่เงิน

ได้หรือรายได้ที่ได้รับจากแหล่งนอกประเทศนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยอมจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้มาแล้วครั้งหนึ่ง และในกรณีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องนำเงินได้หรือรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ด้วยแม้ว่าจะมีการนำเงินเข้ามาในประเทศถิ่นที่อยู่หรือไม่ก็ตามเนื่องจากกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้เกณฑ์สิทธิ (accrual basis) เพราะฉะนั้นในกรณีนี้เราจะเห็นได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้หรือรายได้ดังกล่าวถึงสองครั้งคือจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ และจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้งหนึ่งให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งเราเรียกเหตุการณ์แบบนี้ว่า เป็นการซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation : EDT) ดังนั้นในกรณีนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตาม ประเทศนั้นถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่จึงต้องมีหน้าที่ในการให้ขจัดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน

หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ คือ

3.2.1.1 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว (unilateral relief)

3.2.1.2 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนแบบสองฝ่าย (bilateral relief)

3.2.1.1 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว (unilateral relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวในแต่ละประเทศจะมีกฎหมายของตนเองออกมาบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ต้องมีการตกลงกับประเทศอื่น ซึ่งโดยทั่วไปประเทศถิ่นที่อยู่จะมีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อน ดังนั้นในขณะที่ประเทศแหล่งเงินได้อาจมีการลดอัตราภาษีเงินได้บางกรณีลงเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งประเทศถิ่นที่อยู่จะมีทางเลือกให้แก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ดังนี้²

ก. ให้บุคคลที่อยู่ในประเทศของตนนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศสำหรับเงินได้จากแหล่งนอกประเทศมาหักออกจากเงินได้รวมอยู่ในฐานะเป็นค่าใช้จ่าย หรือต้นทุนอย่างหนึ่งของเงินได้จากแหล่งนอกประเทศ หรือ

ข. ให้บุคคลที่อยู่ในประเทศของตนได้รับยกเว้น กล่าวคือ ไม่ต้องนำเงินได้จากแหล่งนอกประเทศมาเสียภาษีเงินได้อีกครั้งภายในประเทศถิ่นที่อยู่ หรือ

²สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546), น.83-84.

ค.ให้นำภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับเงินได้จากแหล่งนอกประเทศ หรือที่ถือว่าได้เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสียภายในประเทศในฐานะเป็นการเครดิตอย่างหนึ่ง แต่ไม่ควรให้หักเกินกว่าจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียให้แก่ประเทศของตนเพื่อประเทศของตนจะได้ไม่ต้องคืนภาษี ในกรณีต่างประเทศเก็บภาษีสูงกว่าในประเทศ ทางเลือกนี้จะส่งเสริมให้การลงทุนทำการค้า และการแลกเปลี่ยนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมีประสิทธิภาพอย่างเต็มที่ หรือ

ง.ไม่ให้เครดิตแต่อย่างใดแก่ภาษีเงินได้ที่เสียให้แก่ประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือเจริญกว่า สำหรับเงินได้ที่ได้จากประเทศที่พัฒนาแล้วนั้น เพื่อหันเหทิศทางการค้าและการลงทุนโดยให้มุ่งเน้นไปที่ภูมิภาคใกล้เคียงก่อน

โดยการขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวของประเทศถิ่นที่อยู่นั้นจะแยกการพิจารณาถึงวิธีการดังกล่าวดังนี้คือ การขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวตามกฎหมายของประเทศไทยประการหนึ่ง และการขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวตามกฎหมายของประเทศอังกฤษอีกประการหนึ่ง

3.2.1.1.1 การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวตามกฎหมายของประเทศไทย คือ การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่บัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง เป็นต้น ซึ่งได้มีการกำหนดมาตรการขจัดภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ โดยในหัวข้อนี้จะแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองกรณี ดังนี้

ก. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวตามที่กำหนดอยู่ในประมวลรัษฎากร

ข. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวตามที่กำหนดอยู่ในกฎหมายอื่น

ก. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวตามที่กำหนดอยู่ในประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดมาตรการที่ให้การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไว้ด้วย ซึ่งได้แก่กรณีต่อไปนี้

(1) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ตริ (6)

(2) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (10)

(1) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ตริ (6) ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” จากบทบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติห้ามมิให้นำ

เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา³ และภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ⁴ นอกจากนี้ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีอื่นที่มีใช้กำไรสุทธิ เช่น มูลนิธิ สมาคม ซึ่งนิติบุคคลทั้งสองประเภทนี้ไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามมาตรานี้ เพราะฉะนั้นในกรณีนี้หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศด้วยและได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ไปแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจึงสามารถนำภาษีเงินได้ที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ไม่ต้องห้ามตามบทบัญญัติในมาตรานี้แต่อย่างใด

(2) กรณีตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (10) ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

³คำว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา นั้น คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร วินิจฉัยว่า หมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น เพราะฉะนั้น เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่น เช่น กฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ จึงหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

⁴ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center), น.309-310.

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผล และเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง”

ในกรณีตามมาตรา 65 ทวิ (10) นั้นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้หากได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม หรือกิจการร่วมค้า จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมาคำนวณเพื่อเสียภาษีทั้งหมด

(ก) บริษัทจดทะเบียนในที่นี้หมายถึงบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) บริษัทจำกัดนอกจากบริษัทตามข้อ (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

สำหรับบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนอกเหนือจากบริษัทตามข้อ (ก) และข้อ (ข) กล่าวคือ บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยซึ่งมิได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่อย่างใด และเป็นบริษัทที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลโดยถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวเมื่อได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรแล้วจะต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง ไม่ได้รับยกเว้นหมดทั้งจำนวนแต่อย่างใด

แต่อย่างไรก็ตามหากบริษัทผู้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

บริษัทที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวจะไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมารวมคำนวณเป็นรายได้หรือนำมารวมคำนวณเพียงครั้งหนึ่ง แต่สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่นนั่นคือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหากได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นที่จะไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับมาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี เนื่องจากกฎหมายในมาตรา 65 ทวิ (10) ยกเว้นให้แต่เฉพาะนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดเท่านั้น⁵

จากบทบัญญัติดังกล่าวเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจำกัดเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวซึ่งนอกจากจะต้องมีฐานะเป็นบริษัทจำกัดแล้ว บริษัทดังกล่าวจะต้องจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วยซึ่งส่งผลให้บริษัทจำกัดดังกล่าวมีฐานะเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยในกรณีนี้หากได้รับเงินปันผลจากหน่วยงานต่อไปนี้ อย่างเช่น จากบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือจากกองทุนรวม หรือจากสถาบันการเงินตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (10) ในกรณีนี้บริษัทจำกัดดังกล่าวไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี (ถือว่าประเทศถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลให้การยกเว้นให้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล) ซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าวนี้ยังมีผลเกี่ยวเนื่องไปถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย กล่าวคือ สิทธิตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (10) นั้น ไม่เป็นการขัดต่อข้อบทที่ 24 ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เนื่องจากว่าสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้นให้เฉพาะบริษัทผู้รับเงินปันผลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่รวมถึงกรณีของบริษัทผู้รับเงินปันผลที่เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยถือว่ามิถิ่นที่อยู่นอกประเทศไทย การปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (10) เป็นหลักปฏิบัติสากลปรากฏอยู่ทั่วไปในกฎหมายภาษีของต่างประเทศ และสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence country) เป็นประเทศปลายทางมีสิทธิจัดเก็บภาษีรวมถึงการจัดภาษีซ้ำซ้อนต่างๆ เช่น ภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ หรือภาษีซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ นอกจากนี้หากพิจารณาจากเจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ (10) ประกอบกับหลักการภายใต้ข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้วประเทศไทย ซึ่งมีฐานะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีความจำเป็นในการขยายสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10) ให้กับบริษัทผู้รับเงินปัน

⁵ เพิ่งอ้าง, น. 56.

ผลซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศไทยแต่อย่างใด แต่ควรเป็นหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้รับเงินปันผล ในการบริหารจัดการภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ โดยประเทศถิ่นที่อยู่อาจเป็นผู้อนุญาตให้เครดิตภาษีประเภท Underlying tax credit สำหรับภาษีเงินได้ที่เก็บจากกำไรที่จ่ายปันผล ในระดับบริษัทจ่ายเงินปันผลในประเทศไทยได้ ซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าวก็ไม่ขัดต่อกรณีห้ามการเลือกปฏิบัติต่อคนชาติของรัฐผู้ทำสัญญา ตามข้อบทที่ 24 วรรคแรก แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เนื่องจากการพิจารณาให้สิทธิประโยชน์จากสถานภาพการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้รับเงินปันผล นั่นคือ สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลว่าอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ไม่เกี่ยวกับเรื่องสัญชาติของนิติบุคคลดังกล่าว ดังนี้ หากบริษัทจำกัดได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมมีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แม้ว่าจะเป็นบริษัทที่หุ้นทั้งหมดถือโดยนิติบุคคลในต่างประเทศ (Wholly-owned Foreign Subsidiary) และไม่มีสัญชาติไทย⁶

ข. การขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียวตามที่กำหนดอยู่ในกฎหมายอื่น ซึ่งกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกรณีนี้ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงและประกาศต่างๆ ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรนั่นเอง โดยในพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวงดังกล่าวต่างก็ได้กำหนดเงื่อนไขเอาไว้ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะได้รับการขจัดความซ้ำซ้อนหรือไม่ก็จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข หรือหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดเอาไว้ในพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวงดังกล่าวด้วย โดยในหัวข้อนี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็นสามกรณีนี้ด้วย ดังนี้

- 1) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500
- 2) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 263) พ.ศ. 2536
- 3) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

1) กรณีตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 : ยกเว้นรัษฎากรแก่ยูเอเอ็น ทูต และอื่นๆ (จะขอล่าวเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น)

1.1) ได้มีการกำหนดให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกรณีที่ได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า (Join Venture) ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 5 ทวิ ดังนี้

⁶หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.03)/235 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2543

“ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่

(1)บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2)บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย”

จากบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้นให้แก่

ก.บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เท่ากับว่าเป็นการให้การยกเว้นเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

ข.บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้มีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

1.2) กรณีที่ให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากบริษัทมหาชนจำกัดหรือจากการควบเข้ากัน หรือจากการโอนกิจการ ตามมาตรา 5 สัตตรส บัญญัติไว้ดังนี้ “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นการให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งน่าจะหมายความรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดซึ่งน่าจะหมายถึงบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทมหาชนหรือบริษัทจำกัดซึ่งตนเป็นผู้ถือหุ้นนั้นได้ควบเข้ากันหรือมีการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดไว้⁷

⁷ดูประกาศกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร

(ก) เป็นการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ได้เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าสามปีในรอบปีบัญชีต่อเนื่องกัน หรือ

(ข) เป็นการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตลอดระยะเวลาที่วิสาหกิจนั้นมีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน

(5) ต้องมีการมอบหมายให้ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทการจัดการเงินร่วมลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นผู้จัดการเงินร่วมลงทุนในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม”

1.4) กรณีให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน ตามมาตรา 5 เกณฑ์วิสัยทัศน์ได้ดังนี้ “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้

(1) เงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 อัญจวรรส

(2) ผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 อัญจวรรส”

จากบทบัญญัติในมาตรานี้เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งน่าจะหมายความรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยด้วย สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้เข้าไปถือหุ้นในวิสาหกิจนั้น หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีอยู่ในวิสาหกิจดังกล่าว

1.5) ให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ มาตรา 5 วิสัยทัศน์ เป็นการให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย สำหรับเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้นั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 263) พ.ศ.2536 : ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกำไรจากกองทุนรวมฯ

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ได้กำหนดขึ้นมาเพื่อที่จะยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรซึ่งนิติบุคคลได้รับจากกองทุนรวม ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 3 ดังนี้

“ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ให้แก่

(1) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จำนวนทั้งหมด

(2) บริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้ทั้งหมด

ทั้งนี้ ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่เป็นบริษัทหรือบริษัทจดทะเบียนตาม (1) หรือ (2) มีเงินได้ที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว โดยถือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้รับหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเงินส่วนแบ่งกำไรที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้จะต้องได้รับจากกองทุนรวมซึ่งได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งนอกจากจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวมานี้แล้ว ผู้รับเงินได้ดังกล่าวที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ จะต้องเป็นบริษัทจำกัดเท่านั้นไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่อย่างใดซึ่งบริษัทดังกล่าวจะต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือเป็นบริษัทที่มีการจดทะเบียนตาม

กฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจะให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรทั้งหนึ่งหรือทั้งจำนวนแล้วแต่กรณี แต่ถ้าหากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้นถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมดังกล่าวที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งกำไรไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่ได้นหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินส่วนแบ่งกำไร ในกรณีนี้จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

3) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรเพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 : ให้เครดิตภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลได้เสียในต่างประเทศ

ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าวเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วในต่างประเทศ ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 3 ดังนี้

“ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่ภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจเกิดขึ้นเนื่องจากเงินได้จำนวนเดียวกันจะต้องเสียภาษีทั้งในประเทศแหล่งเงินได้และจะต้องเสียภาษีอีกครั้งให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย ซึ่งในกรณีนี้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าวจึงให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งการยก

เว้นตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้เป็นการให้นำเอาภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิต ภาษีออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทยซึ่งมีฐานะเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด¹⁰

3.2.1.1.2 การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวตามกฎหมายอังกฤษ ในกรณีที่ประเทศอังกฤษ ไม่ได้มีการตกลงทำอนุสัญญากับประเทศใดก็ตาม หรือถึงแม้ว่าจะมีอนุสัญญาแต่ข้อตกลงในอนุสัญญานั้นไม่ได้นำไปใช้กับภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศโดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น ภาษีท้องถิ่น เป็นต้น ในกรณีนี้ประเทศอังกฤษจะให้การขจัดการะภาษีดังกล่าวแบบฝ่ายเดียวโดยอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติในมาตรา 790 ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 ซึ่งก็มีกฎหมายฉบับอื่นที่ให้การขจัดการะภาษีเช่นเดียวกันอย่างเช่น ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้จากทุน 1992 (Taxation of Chargeable Gain Act 1992) และในพระราชบัญญัติภาษีมรดก 1984 (Inheritance Act 1984) โดยในมาตราดังกล่าวได้ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการที่จะให้การบรรเทาภาระภาษี¹¹

มีข้อสังเกตว่าการบรรเทาภาระภาษีนั้นจริงๆ แล้วเป็นไปตามรูปแบบของการให้เครดิตภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ในการบรรเทาภาระภาษีตามที่กำหนดอยู่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรืออาจจะเป็นกรณีตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 790 โดยผู้เสียภาษีจะต้องแสดงให้เห็นว่าบริษัทของตนได้เสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (ประเทศแหล่งเงินได้) ไปแล้ว ซึ่งภาษีดังกล่าวนั้นอยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือมีลักษณะคล้ายกับภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทย อย่างเช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีที่เก็บจากผลได้จากทุน และภาษีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งมีลักษณะคล้ายกับภาษีเงินได้ตามที่ประเทศอังกฤษได้จัดเก็บ ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะได้รับความยินยอมจากรัฐในการที่ให้นำเอาภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตหักออกจากภาษีที่จะต้องในประเทศไทย ซึ่งการบรรเทาภาระภาษีดัง

¹⁰โปรดดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

¹¹โดยในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงเฉพาะการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวที่อยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988

กล่าวนี้ถือว่าเป็นการป้องกันการเสียภาษีในอัตราที่สูงเกินไปจากการเก็บภาษีเงินได้ของทั้งสองประเทศ (นั่นคือ ประเทศถิ่นที่อยู่ และประเทศแหล่งเงินได้)

โดยหลักเกณฑ์ที่ยอมให้มีการนำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตออกจากภาษีที่จะต้องในประเทศอังกฤษมีการนำมาใช้ก็เพื่อป้องกันว่าผู้เสียภาษีจะเรียกร้องเอาภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศเกินไปนั้นคืน โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าหากภาระภาษีในประเทศอังกฤษต่ำกว่าภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีได้เสียไปแล้วต่างประเทศ ดังนั้นการเครดิตภาษีจึงเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดสำหรับที่จะนำมาใช้ โดยการเครดิตภาษีนั้นจะจำกัดไว้ไม่เกินจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในประเทศอังกฤษตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 790 (1) ประกอบกับ (3) ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถที่จะนำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตได้ทั้งหมดถ้าหากว่าเกินตัวภาษีที่จะต้องเสียในประเทศ โดยการเครดิตภาษีนั้นจะมีการแบ่งออกเป็นประเภทต่างๆ ตามแต่ประเภทของเงินได้และตามแต่ละประเทศแหล่งเงินได้ด้วย

โดยหลักเกณฑ์ปกติทั่วไปการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวนั้นจะให้เฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้นตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 794 ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988) โดยการให้เครดิตภาษีนี้นั้นอาจจะให้กับภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ (ประเทศแหล่งเงินได้) ในกรณี

(ก) กรณีที่บริษัทได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วที่ได้จ่ายไปแล้วใน Channel Island หรือ the Isle of Man โดยบุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ใน Channel Island หรือ the Isle of Man หรืออยู่ในสหราชอาณาจักร หรือ

(ข) กรณีที่บริษัทที่ได้เสียภาษีไปแล้วในต่างประเทศเนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือหน้างานที่ทำในต่างประเทศโดยบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรและในประเทศแหล่งเงินได้นั้น หรือ

(ค) ในกรณีที่มีการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้โดยธนาคารในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวมายังสาขา หรือตัวแทนในประเทศอังกฤษ ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 794 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988)

ในท้ายที่สุดนี้ถ้าหากไม่การบรรเทาภาระภาษี ในมาตรา 811 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 อาจจะทำให้ใช้ในการช่วยบรรเทาภาระภาษีที่จะต้องเสียภาษีถึงสองแห่งหรือสองครั้งได้ โดยมาตรานี้เป็นการยอมให้นำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศนำมาหักลดหย่อนได้

ถ้าหากจะกล่าวกันในลักษณะกว้างๆ แล้ว จะเห็นได้ว่าการขจัดความซ้ำซ้อน ประเทศอังกฤษจะใช้วิธีการให้เครดิตภาษีแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้น และให้เครดิตภาษีไม่เกินจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่นั่นเอง

3.2.1.2 หน้าที่เกี่ยวกับการขจัดความซ้ำซ้อนแบบสองฝ่าย (Bilateral relief)

การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศดังกล่าวนี้เป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวทางการค้า และการลงทุน การเดินทางไปทำงาน หรือประกอบธุรกิจในแต่ละประเทศ ตลอดจนการถ่ายทอดเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ทั้งก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางในการเสียภาษีด้วย จึงมีการวิธีการเพื่อที่จะมาขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าว หรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยการขจัดภาษีซ้อนแบบนี้อาจจะเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็นการขจัดภาษีซ้อนโดยอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ (Double Taxation Treaties) ซึ่งปกติจะเป็นอนุสัญญาแบบทวิภาคีโดยมีผลผูกพันระหว่างสองประเทศเท่านั้นซึ่งมีทางเลือกในการขจัดความซ้ำซ้อนดังนี้

ก. โดยเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐหนึ่ง (Renunciation the Right to Tax by either state) หมายความว่า กำหนดให้ชัดเจนไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่าเงินได้บางประเภทเก็บได้เฉพาะประเทศถิ่นที่อยู่ หรือประเทศแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียว ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศในกรณีนี้เฉพาะประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เท่านั้นที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกิจการดังกล่าว เป็นต้น

ข. โดยวิธีการเครดิต (Credit Method) วิธีนี้ใช้กับเงินได้ที่สามารถกำหนดให้ทั้งสองประเทศมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ เป็นต้น

โดยหลักการนี้จะกำหนดให้รัฐซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ถือเอาภาษีที่เสียไปแล้วในอีกรัฐหนึ่งสำหรับเงินได้จำนวนนั้นเป็นการเครดิตภาษี คือนำภาษีที่เสียให้ประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ การเครดิตดังกล่าวมานี้เราสามารถแยกออกเป็น

1) วิธีเครดิตแบบเต็มที่ (Full Credit Method) คือ ประเทศถิ่นที่อยู่ให้นำเอาภาษีที่เสียไปในอีกรัฐหนึ่งมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้เท่าจำนวนที่เสียไปจริงเต็มจำนวน

2) วิธีเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) คือ ประเทศถิ่นที่อยู่ให้เครดิตสำหรับภาษีที่เสียไปแล้วในอีกรัฐหนึ่งเท่าจำนวนที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่เฉพาะที่อาจถือได้ว่าเป็นภาษีอันเกิดจากเงินได้ส่วนนั้น

3) วิธีเครดิตแบบทางอ้อม (Underlying Credit Method) คือ วิธีนี้จะใช้เฉพาะการขจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลเท่านั้น กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลจะยอม

ให้ผู้รับเงินปันผลนำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีกตามสัดส่วนที่ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล

4) วิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษ หรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit Method) วิธีนี้เป็นการขจัดภาษีซ้อนรูปแบบหนึ่งที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่กำหนดให้ผู้รับเงินปันผลของผู้รับเงินได้จะต้องยอมให้ผู้รับเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนสามารถนำภาษีจำนวนที่ได้รับยกเว้น หรือได้รับลดหย่อนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้นั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้

5) วิธีเครดิตแบบ Matching Credit วิธีนี้จะพบอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศเท่านั้น อย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับสวีเดน ส่วนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษนี้ไม่มีซึ่งวิธีนี้ได้บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 23 วรรคสาม (ก) (2) คือ ให้ถือเสมือนว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวีเดนที่ได้รับค่าสิทธิจากประเทศไทยได้เสียภาษีไว้แล้วในอัตราร้อยละ 20 ของค่าสิทธิถึงแม้ว่าผู้รับค่าสิทธินั้นจะเสียภาษีในประเทศไทยไว้จริงเพียงแค่อัตรา 15 ของค่าสิทธิเท่านั้น ทำให้ผู้รับค่าสิทธินั้นมีสิทธินำภาษีไทยในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งมากกว่าความเป็นจริงและสามารถนำไปใช้ในการเครดิตต่อภาษีในประเทศสวีเดนได้

ค.โดยวิธีการยกเว้น (Exemption Method) วิธีนี้ใช้กับเงินได้ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้ทั้งสองประเทศมีสิทธิเก็บภาษี แต่ประเทศถิ่นที่อยู่จะยกเว้นให้เงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้แล้วไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก การยกเว้นนี้เรายังสามารถแบ่งย่อยออกได้เป็นสองวิธี คือ

1) การยกเว้นแยกเป็นวิธียกเว้นแบบเต็มที่ (Full Exemption Method) กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีจากประเทศแหล่งเงินได้โดยเด็ดขาด

2) การวิธียกเว้นแบบก้าวหน้า (Exemption with Progression) ซึ่งเป็นการยกเว้นแบบมีเงื่อนไข คือ เงินได้ที่เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก แต่ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิบังคับให้ผู้มีเงินได้นำเงินได้จากแหล่งนอกประเทศซึ่งเสียภาษีแล้วมารวมเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณคำนวณเงินได้ก่อน ทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นซึ่งอาจทำให้เสียภาษีสูงขึ้นเพราะอัตราภาษีส่วนเพิ่มจะเปลี่ยนไปในกรณีที่อัตราภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้นั้นเป็นอัตราแบบก้าวหน้า แล้วเก็บภาษีเงินได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ที่ยังไม่ได้เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยใช้อัตราภาษีสูงขึ้น

ง. โดยวิธีแบ่งภาษีให้ประเทศทั้งสอง เช่น ประเทศแหล่งเงินได้ได้ครึ่งหนึ่ง ประเทศถิ่นที่อยู่ได้อีกรครึ่งหนึ่ง วิธีนี้เรียกว่า The Method of Division of the Tax

ที่กล่าวไปแล้วข้างต้นถือว่าเป็นการบรรเทาภาระภาษีแบบสองฝ่ายโดยทั่วไป ซึ่งต่อไปจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่เราพบอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ

การบรรเทาภาระภาษีหรือที่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษเรียกว่า การจัดการเก็บภาษีซ้อนซึ่งบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 23 โดยในข้อบทดังกล่าวได้มีการกำหนดวิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อนแบบต่างๆ ไว้หลายแบบซึ่งก็ล้วนแล้วแต่เป็นวิธีการที่กล่าวเอาไว้กว้างๆ แล้วในส่วนต้น ซึ่งข้อบทที่ 23 วรรคหนึ่งนั้นจะพูดถึงการจัดการเก็บภาษีซ้อนโดยประเทศผู้ให้การจัดการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวคือประเทศถิ่นที่อยู่ โดยตาม (ก) ได้กำหนดให้ภาษีที่เสียไปในประเทศไทยภายใต้กฎหมายไทยและสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ซึ่งอาจจะเป็นการเสียภาษีเงินได้โดยตรง (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล) หรือโดยการหัก ณ ที่จ่าย (Withholding tax) โดยเป็นภาษีที่เก็บจากกำไร เงินได้ หรือผลได้จากทุนในประเทศไทย ประเทศอังกฤษจะยอมให้ถือเป็นเครดิตต่อภาษีใดๆ ของประเทศอังกฤษซึ่งคำนวณโดยอาศัยกำไร เงินได้ และผลได้จากทุนเดียวกันกับที่ได้มีการคำนวณและเสียภาษีในประเทศไทยแล้ว ซึ่งในกรณีนี้เท่ากับเป็นการที่ประเทศอังกฤษจะยอมให้เครดิตโดยการที่จะต้องนำเอาเงินได้เหล่านั้นมารวมคำนวณภาษีในประเทศอังกฤษและค่อยนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศไทยมาเครดิตหักออกซึ่งวิธีการนี้ก็คือการเครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) และในทางกลับกันหากประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ก็ใช้วิธีการดังกล่าวเช่นเดียวกัน

ส่วนในข้อ (ข) ได้กำหนดถึงกรณีที่เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งมีการควบคุมโดยตรง หรือโดยทางอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลโดยการเครดิตนั้นจะต้องนำเอาภาษีไทยที่จะต้องชำระโดยบริษัทในส่วนที่เกี่ยวกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้นมาพิจารณาด้วย การจัดการเก็บภาษีเงินได้เข้าซ้อนตามวิธีนี้ประเทศอังกฤษซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทที่ได้รับเงินปันผลยอมให้เครดิตก็ต่อเมื่อนำเอาภาษีที่เสียในประเทศไทยไปรวมคำนวณกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศอังกฤษคิดได้เท่าไรก็ให้หักด้วยภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศไทยนั่นคือ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งวิธีการนี้เรียกว่าการให้เครดิตแบบทางอ้อม (Underlying Credit Method) นอกจากนี้ในวรรคสองของข้อบทที่ 23 ได้กล่าวถึงกรณี “ภาษีไทยที่ต้องชำระ” ซึ่งให้รวมถึงจำนวนใดๆ ที่ควรจะต้องชำระเป็นภาษีไทยสำหรับปีใดๆ แต่ไม่ได้ชำระเพราะได้รับยกเว้นหรือลดภาษีเพื่อมุ่งส่งเสริมพัฒนาการศึกษา วิทยาศาสตร์ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม หรือ

การอื่นในประเทศไทย สำหรับปีนั้นๆ หรือส่วนใดๆ ของปีนั้นตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 31 และ มาตรา 35 (3) ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน โดยการให้เครดิตซึ่งเป็นวิธีการที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษมาตั้งบริษัทในประเทศไทยซึ่งบริษัทในประเทศไทยได้รับส่งเสริมการลงทุน ดังนั้นจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ใดๆ ในรอบระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ซึ่งในกรณีนี้เมื่อบริษัทในประเทศไทยได้มีการจ่ายเงินปันผลไปให้ยังบริษัทแม่ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ประเทศอังกฤษก็จะให้การขจัดการะภาษีที่จะต้องชำระแต่ไม่ต้องชำระเนื่องจากได้รับส่งเสริมการลงทุนซึ่งวิธีการเครดิตแบบนี้ก็คือการให้เครดิตแบบให้เพิ่มเติมพิเศษ หรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit Method) ดังที่ได้กล่าวแบบกว้างๆ ไว้แล้วข้างต้น

ในข้อบทที่ 23 วรรคสามนั้นเป็นกรณีที่ประเทศไทย (ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่) จะเป็นผู้ให้การจัดการเก็บภาษีซ้อนโดยกำหนดว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระในประเทศอังกฤษนั้นจะต้องสอดคล้องกับทบบังคับของอนุสัญญาฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากแหล่งในประเทศอังกฤษโดยจะยอมให้นำมาเป็นเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น แต่อย่างไรก็ตาม การให้เครดิตดังกล่าวของประเทศไทยนั้นจะไม่เกินจำนวนภาษีไทยซึ่งได้คำนวณไว้ก่อนที่จะได้รับเครดิตซึ่งเป็นจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น ซึ่งการจัดการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวของประเทศไทยนั้นถือว่าเป็นการให้เครดิตแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) นั่นเอง

จากที่กล่าวไปแล้วนั้นเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีที่มีความซ้ำซ้อนกันทั้งในแง่ของการบรรเทาความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียว (Unilateral relief) และการบรรเทาความซ้ำซ้อนแบบสองฝ่าย (Bilateral relief) ซึ่งทำให้ภาระภาษีของผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลนั้นลดลงกว่าที่จะต้องถูกเก็บภาษีถึงสองครั้งสองคราทั้งในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ในปัจจุบันประเทศต่างๆ ซึ่งรวมทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็ใช้วิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อนโดยการให้เครดิตในรูปแบบต่างๆ ตามที่ได้ตกลงกันมากกว่าที่จะให้เป็นการยกเว้นนั้นผู้เสียภาษียังคงมีภาระภาษีที่แฝงอยู่ซึ่งก็ไม่ค่อยได้ช่วยบรรเทาภาระภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนอย่างได้ผลเท่ากับการให้เครดิตแก่ผู้เสียภาษี

3.2.2 หน้าที่ประการอื่นเกี่ยวกับภาษีซ้อน

จากที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นถึงหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งหน้าที่ในการจัดภาษีซ้อนนั้นถือว่าเป็นหน้าที่พื้นฐานทั่วไปที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องกระทำ ซึ่งในทางกลับกันก็ถือว่าเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นๆ ที่จะต้องได้รับการจัดการความซ้ำซ้อนดังกล่าว แต่นอกจากหน้าที่หลักดังกล่าวแล้วประเทศถิ่นที่อยู่ยังมีหน้าที่ประการอื่นที่จะต้องกระทำเช่นเดียวกัน

และถือว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง โดยหน้าที่ดังกล่าวต่อไปนี้เป็นหน้าที่ที่เกิดจากภาวะภาษีซ้ำซ้อนไม่ว่าจะเป็นความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ หรือความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวมีดังต่อไปนี้

3.2.2.1 หน้าที่ในการหาข้อตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement)

3.2.2.2 หน้าที่ในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ (Exchange of Information)

3.2.2.3 หน้าที่ในการปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

3.2.2.1 หน้าที่ในการหาข้อตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement) หน้าที่ดังกล่าวถือว่าเป็นหน้าที่อันเกิดจากความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐก็อาจจะได้ เนื่องจากมีการนำเอาวิธีการหาข้อตกลงร่วมกันไปบัญญัติเป็นหลักเกี่ยวกับ tie-breaker rule เพื่อที่จะแก้ไขปัญหการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกัน (dual residence) ซึ่งมีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 4 วรรคสาม แต่ถ้าเป็นวิธีการหาข้อตกลงร่วมกันโดยส่วนใหญ่จะมีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 25 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ก็ได้บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 25 เช่นเดียวกัน ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“1. ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองฝ่ายพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐใดหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากรโดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้ ผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ได้แม้จะมีทางแก้ไขดังที่กฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นบัญญัติไว้แล้วก็ตาม

2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้”

จากข้อบทดังกล่าวจะเห็นได้ว่าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเห็นว่าตนถูกประเมินภาษีอากรหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของตนจะต้องเสียภาษีอากรโดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในกรณีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวสามารถที่ยื่นเรื่องราวเพื่อร้องเรียนต่อประเทศถิ่นที่อยู่ของตนโดยจะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (competent authority) ซึ่งก็คือ อธิบดีกรมสรรพากรนั่นเอง และเมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ได้รับเรื่องราวจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องติดต่อหารือกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป หรือเพื่อหาข้อยุติสำหรับปัญหาการมีถิ่นที่อยู่สองแห่งในเวลาเดียวกัน

3.2.2.2 หน้าที่ในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ (exchange of information) หน้าที่ดังกล่าว ถือว่าเป็นอีกหน้าที่หนึ่งของประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งวัตถุประสงค์โดยทั่วไปของการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศก็เพื่อ

- 1) ขอข้อมูลที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
- 2) แลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อป้องกันการทุจริตหรือหลีกเลี่ยงภาษี

โดยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศได้มีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 26 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับอังกฤษ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรืออันจำเป็นแก่การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการบริหารกฎหมายท้องถิ่นของรัฐคู่สัญญาในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรในขอบข่ายแห่งอนุสัญญานี้ เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ข้อสนเทศใดๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลใดนอกจากบุคคล (รวมทั้งศาลและองค์กรทางบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากรหรือการฟ้องร้องหรือการพิจารณาความอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้”

จากข้อบทดังกล่าวและวัตถุประสงค์ของการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศนั้นจะเห็นได้ว่าประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหากจะต้องให้การจัดการภาษีซ้อนแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนดังกล่าว ซึ่งถือว่าเป็นการปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือเพื่อป้องกันการทุจริตและการหลีกเลี่ยงภาษี ประเทศถิ่นที่อยู่มีความจำเป็นที่จะต้องรับทราบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนดังกล่าวมีเงินได้หรือรายได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐอีกหนึ่ง (ประเทศแหล่งเงินได้) เท่าไร และได้มีการเสียภาษีไว้จำนวนเท่าใด และเป็นเงินได้ประเภทใด ดังนั้นในกรณีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่อาจมีหนังสือไปถึงประเทศแหล่งเงินได้เพื่อขอทราบข้อมูลทางภาษีดังกล่าว และประเทศแหล่งเงินได้จะต้องมีหนังสือแจ้งยืนยัน หรือหนังสือรับรองข้อมูลแจ้งมายังประเทศถิ่นที่อยู่

3.2.2.3 หน้าที่ในการปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หน้าที่ดังกล่าวนี้ได้มีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 27 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“1. อนุสัญญานี้จะได้รับการสัตยาบันและจะได้ทำการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันที่กรุงลอนดอนโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้

2. อนุสัญญานี้จะมีผลใช้บังคับในทันทีที่สิ้นสุดเวลา 30 วัน นับจากวันที่ได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันและจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันนั้นต่อไป

(ก) ในสหราชอาณาจักร

(1) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ผลได้จากทุนสำหรับปีการประเมินปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 6 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(2) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บริษัทสำหรับปีการประเมินปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(3) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสำหรับระยะเวลาที่ต้องชำระภาษีระยะใดๆ ซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ และ

(4) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีนำร่องที่ดิน สำหรับมูลค่าแห่งการบำรุงที่ได้เกิดขึ้นจริงแล้วในหรือหลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(ข) ในประเทศไทย

ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีไทยสำหรับปีภาษีและรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็มีพันธกรณีที่จะต้องให้การสัตยาบันอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ และยังมีหน้าที่ที่จะต้องมีการนำเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับดังกล่าวไปใช้บังคับกับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย กล่าวคือ

ในกรณีของประเทศไทยจะต้องมีการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ไปใช้บังคับกับภาษีเงินได้บริษัทสำหรับปีภาษีปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้มีผลใช้บังคับ

ส่วนกรณีของประเทศไทยก็เช่นเดียวกัน กล่าวคือ ประเทศไทยจะต้องนำเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ไปใช้บังคับกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มีผลใช้บังคับ