

บทที่ 1

บทนำ

1.1 สภาพและปัญหา

ในอดีตตลอดศตวรรษที่ 19 ประเทศต่าง ๆ ในโลกไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือประเทศกำลังพัฒนายังไม่ประสบปัญหาภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศมากเหมือนในสมัยปัจจุบันนี้ เนื่องจากอัตราภาษีของประเทศต่าง ๆ ยังต่ำอยู่เมื่อเทียบกับในปัจจุบัน แต่ภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 1 เหตุการณ์ต่าง ๆ ก็เปลี่ยนไป อัตราภาษีได้เพิ่มสูงขึ้นมากตามความจำเป็นในด้านงบประมาณรายจ่าย และเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเงินได้กันอย่างแพร่หลาย¹ ด้วยเหตุนี้ปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจึงได้เกิดมีมากขึ้น และได้มีความพยายามที่จะค้นหาวิธีการ หรือมาตรการในการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี จนในที่สุดก็ได้มีการพัฒนาออกมาเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบแบบต่าง ๆ ที่สำคัญได้แก่

1. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD นี้เกิดขึ้นมาจากกรรมการธิการทางการคลังของสันนิบาตชาติได้ประชุมกันที่กรุงลอนดอน ใน ค.ศ. 1946 เพื่อแก้ไข ทบทวนร่างอนุสัญญาเม็กซิโก และร่างอนุสัญญาฉบับใหม่ ที่ให้การยอมรับอำนาจเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้มากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะเงินได้บางประเภท เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปี และเงินบำนาญ²

การประชุมของสันนิบาตชาติที่กรุงลอนดอน มีข้อสรุปว่าร่างอนุสัญญาภาษีควรส่งมอบให้หน่วยงานขององค์การสหประชาชาติดำเนินการต่อไป โดยสภาเศรษฐกิจและสังคมได้รับไป³ อย่างไรก็ตาม ก้าวที่สำคัญกลับเกิดจากมติขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป (Organisation for European Economic Cooperation, OEEC) ในเดือนมีนาคม ปี 1956 มตินี้

¹ สุมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546) น. 89-90

² เพิ่งอ้าง น. 91

³ เพิ่งอ้าง น. 91

ก่อให้เกิดกรรมาธิการทางการเงินการคลัง (Fiscal Committee) สำหรับศึกษาเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และปัญหาทางการเงินการคลังต่าง ๆ ในทำนองเดียวกัน กรรมาธิการทางการเงินการคลังนี้ได้เข้าทำงานซึ่งได้เริ่มขึ้นระหว่างสงครามโลกภายใต้ความช่วยเหลือและความสนับสนุนขององค์การสันนิบาตชาติ⁴ ต่อมา OEEC ได้กลายเป็นองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ในวันที่ 30 กันยายน 1961 และได้เพิ่มประเทศสมาชิกอีกสองประเทศคือ ประเทศแคนาดา และประเทศสหรัฐอเมริกา ในปี 1971 กรรมาธิการทางการเงินการคลังของ OECD ได้เปลี่ยนชื่อใหม่เป็นกรรมาธิการเกี่ยวกับกิจการทางการเงินการคลัง (Committee on Fiscal Affairs) มติที่ตั้งกรรมาธิการนี้ระบุว่า "กรรมาธิการนี้จะต้องรับผิดชอบสำหรับการตรวจสอบวิธีการซึ่งนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะสนับสนุนการจัดสรรที่ดีขึ้นและการใช้ประโยชน์ของทรัพยากรทางเศรษฐกิจทั้งภายในและระหว่างประเทศ และเพื่อเสนอแนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีในฐานะที่เป็นเครื่องมือทางนโยบายสำหรับการบรรลุจุดประสงค์ของรัฐบาล..."⁵

กรรมาธิการเกี่ยวกับกิจการทางการเงินการคลังนี้จะประชุมกันสองครั้งต่อปี ตัวแทนของกรรมาธิการฯ นี้มาจากเจ้าหน้าที่อาวุโสของรัฐบาล กล่าวโดยทั่วไปคือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบสำหรับนโยบายทางภาษีระหว่างประเทศ กรรมาธิการฯ ได้ตั้งกลุ่มทำงานเป็นหลายกลุ่มโดยกลุ่มทำงานที่สำคัญนั้นมีดังนี้

- 1) กลุ่มทำงานที่ 1 เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซ้อนและปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวพันกัน
- 2) กลุ่มทำงานที่ 6 เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และวิสาหกิจหลายสัญชาติ (Multinational Enterprises) และ
- 3) กลุ่มทำงานที่ 8 เกี่ยวกับการหนีภาษี (Tax Evasion) และการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)⁶

ในระหว่างปี 1956 และ 1963 กรรมาธิการฯ ได้ดำเนินการโครงการเกี่ยวกับการจัดเตรียมร่างอนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุน ร่างฉบับนี้ได้รับ

⁴ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2nd ed. (London: Sweet & Maxwell, 1994): p.1

⁵ *Ibid.* p.1

⁶ *Ibid.* p. 2

การตีพิมพ์ในปี 1963 ต่อมาตั้งแต่ปี 1971 เป็นต้นมา กรรมการฯ โดยกลุ่มทำงานที่ 1 ได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขร่างอนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปี 1963 อนุสัญญาแม่แบบว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปรับปรุงได้รับการตีพิมพ์ในปี 1977 ภายหลังปี 1977 กรรมการฯ ยังคงนำอนุสัญญาแม่แบบว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปรับปรุงปี 1977 มาทบทวนอยู่เสมอตามลักษณะของการเปลี่ยนแปลงสภาพทางเศรษฐกิจ, เทคโนโลยีสมัยใหม่, วิธีการเกี่ยวกับการหนีภาษีและการหลบเลี่ยงภาษีที่สลับซับซ้อนมากขึ้น และประสบการณ์จากการใช้ร่างอนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปี 1963 และอนุสัญญาแม่แบบว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปรับปรุงปี 1977 รายงานต่าง ๆ จำนวนมากได้รับการตีพิมพ์ซึ่งรายงานส่วนมากได้เสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไข ในปี 1992 อนุสัญญาแม่แบบว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปัจจุบันได้รับการตีพิมพ์โดยนำข้อแนะนำต่าง ๆ มาพิจารณา ต่อมากรรมการฯ เกี่ยวกับกิจการทางการคลังได้นำแนวความคิดเกี่ยวกับแม่แบบที่ยืดหยุ่นมาใช้ซึ่งยอมรับสำหรับการทำให้ทันสมัยอยู่เสมอแม่แบบฉบับนี้ได้รับการตีพิมพ์ในปี 1992 โดยปราศจากการแก้ไขใด ๆ⁷ ซึ่งผู้เขียนขอเรียกว่าเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD

กรรมการฯ นั้นนอกจากจะจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD แล้วยังได้จัดเตรียมคำแนะนำในแต่ละข้อบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD โดยตีพิมพ์พร้อมกับร่างอนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปี 1963, อนุสัญญาแม่แบบว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และทุนฉบับปรับปรุงปี 1977 และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ในการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD มาปรับใช้นั้นสภาแห่ง OECD ได้อ้างถึงคำแนะนำต่าง ๆ เสมือนหนึ่งเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD นอกจากนั้นกรรมการฯ ได้พิจารณาว่าคำแนะนำต่าง ๆ แก่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD นั้นสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตีความของสนธิสัญญาต่าง ๆ ที่ได้ทำขึ้นก่อนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ด้วย⁸

⁷ Ibid. pp. 2-3

⁸ Ibid. p. 3

2. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบขององค์การสหประชาชาติ (UN)

ในปี 1967 สหประชาชาติได้ตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญขึ้นศึกษาอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาเป็นการเฉพาะกิจ สหประชาชาติได้เลือกประเทศและกำหนดจำนวนประเทศที่จะส่งผู้เชี่ยวชาญมาร่วม ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างผู้เชี่ยวชาญที่มาจากประเทศที่พัฒนาแล้ว และที่มาจากประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งพิจารณาทั้งในเรื่องภูมิภาค และระบบภาษีที่ต่างกันด้วย จนในที่สุดในปี 1980 สหประชาชาติก็ได้มีการจัดทำและตีพิมพ์อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN ขึ้น⁹

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN นั้นโดยหลักการแล้วเดินตามแนวทางของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD เพียงแต่ได้ชี้ให้เห็นทางเลือกใหม่ ๆ ที่อาจใช้พิจารณาในการจัดทำอนุสัญญาภาษีระหว่างคู่ภาคีอนุสัญญาที่มีระดับการพัฒนาประเทศต่างกัน¹⁰

3. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกา

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกานี้ได้มีการจัดทำและตีพิมพ์ในปี 1981 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาแสดงให้เห็นถึงอุปสรรค และความยุ่งยากเฉพาะประเทศในการใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาให้ข้อสังเกตและเปิดทางเลือกใหม่ ๆ แก่ประเทศที่จะเจรจาทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศสหรัฐอเมริกา เบื้องหลังทางเลือกใหม่ ๆ ได้สะท้อนเหตุผลทางด้านนโยบายของประเทศ และวิธีแก้ปัญหาลายอย่างที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ไม่ได้กล่าวไว้ นอกจากนั้นยังเป็นเรื่องของวิธีการเลี่ยงปัญหาเกี่ยวกับหลักถิ่นที่อยู่ เพราะประเทศสหรัฐอเมริกาใช้หลักสัญชาติคือเก็บภาษีจากพลเมืองไม่ว่าพลเมืองนั้นจะไปอยู่ที่ใดก็ตามในการจัดเก็บภาษี¹¹

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบเหล่านี้ถูกยึดถือเป็นพื้นฐานในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ จำนวนมาก แม้ว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบเหล่านี้จะได้รับการพัฒนามาเป็นอย่างดีแล้วก็ตาม แต่ในทาง

⁹ สุมธ ศิริคุณโชติ, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1 น. 93

¹⁰ เพิ่งอ้าง น. 92

¹¹ เพิ่งอ้าง น. 92

ปฏิบัติจริง ๆ แล้วยังเกิดปัญหาต่าง ๆ ขึ้นเป็นจำนวนมาก หนึ่งในประเด็นปัญหาในปัจจุบันที่ถือได้ว่าเป็นปัญหาลำคัญคือ ปัญหาการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แม้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ จะได้บัญญัติคำนิยามไว้ในข้อบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของตนก็ตาม แต่ก็ต้องยอมรับว่าไม่มีทางเป็นไปได้อย่างแน่นอนที่จะบัญญัติคำนิยามไว้ได้ในทุกลักษณะ ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามมา

ดังนั้นประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศหนึ่งที่ได้มีการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ จำนวนมากจึงมีความจำเป็นต้องศึกษาหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ ที่สำคัญเพื่อที่จะสามารถนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถแก้ปัญหาอันจะพึงเกิดจากความไม่ชัดเจนของถ้อยคำภาษาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้

1.2 วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปตามวิธีการที่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาว่ามีอยู่อย่างไร
2. เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย และของประเทศที่ใช้ระบบจารีตประเพณีว่าหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของทั้งสองระบบกฎหมายเป็นอย่างไร รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยว่ามีอยู่อย่างไร
3. วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนรวมทั้งแนวทางแก้ไขปัญหาต่าง ๆ

1.3 ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมันซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย และหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบจารีตประเพณี หลังจากนั้นก็จะทำการศึกษาหลักเกณฑ์ในการตีความ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย รวมทั้งปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพิจารณาคำพิพากษาทั้งของศาลต่างประเทศและของศาลไทยเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1.4 วิธีการศึกษา

รายงานฉบับนี้ศึกษาโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) ทั้งที่เป็นหนังสือตำรา และบทความข้อเขียนของผู้ทรงคุณวุฒิต่าง ๆ ทั้งในประเทศไทย และต่างประเทศ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน รวมไปถึงข้อมูลใน Internet Website ต่าง ๆ และคำพิพากษาของศาลทั้งในประเทศไทย และต่างประเทศ โดยจะเป็นการศึกษาที่เน้นไปในเชิงทฤษฎี และหลักกฎหมายเป็นสำคัญ

1.5 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งของต่างประเทศและของประเทศไทย, ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน, แนวทางแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น รวมทั้งแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรของประเทศไทย