

บทที่ 3

การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในต่างประเทศ

หลังจากที่ได้พิจารณาหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปในบทที่ 2 แล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะได้ทำการศึกษาการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยพิจารณาตามระบบกฎหมายโดยแบ่งเป็นการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศในระบบประมวลกฎหมาย และการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศในระบบจารีตประเพณี

3.1 การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศในระบบประมวลกฎหมาย

ในส่วนนี้ผู้เขียนจะพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามหลักเกณฑ์ของประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมัน

1. การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส

หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศสนั้น ตามหลักแล้ว จะพิจารณาทั้งหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 31 และ 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา และข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญานั้นไม่มีผลผูกมัดประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสเป็นเพียงประเทศเดียวที่ออกเสียงคัดค้านอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ในเวลาที่ได้นำอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มาใช้ หลักต่าง ๆ ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้รับการพิจารณาว่าเป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณี แต่ประเทศฝรั่งเศสไม่ยอมรับว่าหลักดังกล่าวนี้เป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณี กล่าวคือประเทศฝรั่งเศสคัดค้านข้อบทต่าง ๆ ของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการตีความสนธิสัญญาต่าง ๆ อันได้แก่ ข้อบทที่ 31 และ 32 อย่างชัดเจน โดยอาศัยเหตุผลว่า หลักต่าง ๆ เหล่านั้นเป็นเพียงการประมวลหลักทางจารีตประเพณีที่มีอยู่ก่อน แต่อย่างไรก็ตาม หลักต่าง ๆ ในการตีความของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ก็ได้นำมาใช้ภายในระบบของประเทศฝรั่งเศส นอกจากนั้น หลักต่าง ๆ เหล่านี้ยังได้รับการยอมรับว่าเกี่ยวข้องกับการตีความ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บางครั้งปรากฏว่า คณะกรรมาธิการของรัฐบาลอ้างถึงหลักต่าง ๆ นั้นอย่างชัดเจนก่อนที่จะสภาแห่งรัฐจะออกคำตัดสิน และบ่อยครั้งปรากฏว่า ผู้ออกความเห็นเกี่ยวกับการศึกษากฎหมายและระบบกฎหมายของสภาแห่งรัฐยืนยันว่า คำตัดสินของสภาแห่งรัฐทำตามหลักต่าง ๆ ของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ แต่อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่าสภาแห่งรัฐมิได้ยอมรับหลักเหล่านี้อย่างเป็นทางการเมื่อนำหลักเหล่านี้มาใช้

ส่วนในกรณีของข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD นั้นบัญญัติไว้ว่า

"...2. ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้ไม่ว่าในเวลาใดโดยรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาให้ถือว่ามีความหมายตามที่เป็นอยู่ ณ เวลานั้นภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งภาษีประเภทต่าง ๆ ที่อนุสัญญานี้ใช้บังคับ หรือมีความหมายใด ๆ ภายใต้กฎหมายภาษีที่ใช้บังคับของรัฐนั้นซึ่งทำให้เชื่อได้ว่าเหนือกว่าความหมายที่ได้ให้แก่ถ้อยคำภายใต้กฎหมายอื่นของรัฐนั้น"

แม่แบบ OECD นั้นไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นกฎหมายสำหรับคำตัดสินของศาล เนื่องจากแม่แบบ OECD ไม่ใช่เนื้อหากฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม ผลผูกมัดของข้อบทที่ 3 (2) นั้นได้รับการยอมรับโดยทางอ้อมผ่านถ้อยคำของอนุสัญญาภาษีสองฝ่ายซึ่งเดินตามแม่แบบ OECD นอกจากนี้ สภาแห่งรัฐดูเหมือนที่จะยอมรับว่าอนุสัญญาทั้งหมดควรได้รับการตีความตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น แม้ว่าจะไม่มีข้อความเช่นนั้นอยู่ในอนุสัญญาก็ตาม²

อย่างไรก็ตาม ถ้อยคำของวรรคสองนี้อาจแตกต่างกันจากอนุสัญญาระบบหนึ่งกับอนุสัญญาอีกฉบับหนึ่ง ถ้าอนุสัญญาระบบต่าง ๆ ทั้งหมดวางเงื่อนไขว่าข้อความต่าง ๆ ที่มีได้นิยามไว้มีความหมายตามที่เป็นอยู่ ณ เวลานั้นสำหรับจุดประสงค์ทางภาษีซึ่งอนุสัญญานั้นนำมาใช้ เว้นเสียแต่ว่าจะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นแล้ว ไม่ใช่ว่าอนุสัญญาทั้งหมดจะนำกรณีความขัดแย้งกันระหว่างความหมายทางภาษีของถ้อยคำ และความหมายทางกฎหมายที่แตกต่างกันมา

¹ Daniel Gutmann, *Tax Treaty Interpretation in France*, in EUCOTAX Series on European Taxation, ed. Michael Lang (The Hague: Kluwer Law International, 2001), p.107

² Ibid. p. 107

พิจารณา เพียงแต่ข้อตกลงล่าสุดซึ่งลงมติโดยฝรั่งเศสกำหนดไว้สำหรับหลักของการมีสิทธิก่อนของ ความหมายทางภาษีเหนือความหมายที่ถูกให้ภายใต้กฎหมายอื่นของรัฐนั้น³

หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามข้อบทที่ 31 และ 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และข้อบทที่ 3(2) แห่งแม่แบบ OECD แยกพิจารณาได้ดังนี้

1) การตีความตามตัวอักษรของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁴

หลักนิติศาสตร์ที่มีเสถียรภาพของสภาแห่งรัฐทำให้เกิดความชัดเจนว่า อนุสัญญา ทางภาษีจำเป็นต้องได้รับการตีความตามตัวอักษรเมื่อไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับถ้อยคำของอนุสัญญา ได้มี การให้ข้อสังเกตต่าง ๆ เกี่ยวกับนโยบายของการตีความตามตัวอักษรนี้ดังนี้

ประการแรก ความพยายามใด ๆ ที่จะขยายขอบเขตของอนุสัญญาทางภาษีโดยใช้ วิธีการเทียบเคียงนั้นไม่สามารถทำได้ แม้ว่าผู้แต่งหนังสือชาวฝรั่งเศสบางท่านครั้งหนึ่งได้สนับสนุน การมีผลบังคับได้ตามกฎหมายของการเทียบเคียงสำหรับจุดประสงค์ต่าง ๆ ของการตีความเนื้อหา กฎหมายภายในประเทศ แต่วิธีการนี้อาจไม่ขยายไปยังสนธิสัญญาระหว่างประเทศ

ประการที่สอง การตีความตามตัวอักษรนั้นอาจให้ผลซึ่งไม่ได้คาดหมายโดยผู้เจรจา ทำอนุสัญญา กล่าวคือการตีความตามตัวอักษรนั้นอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับประโยชน์ซึ่งตก ได้แก่เขาโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่กลับทำให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ซึ่งไม่ได้คาดหมายโดยตัว ของอนุสัญญาเอง

ยกตัวอย่างเช่น มีคดี ๆ หนึ่งเกี่ยวข้องกับ การตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศ ฝรั่งเศส กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ฉบับลงวันที่ 9 กันยายน 1966 ซึ่งตามข้อบทที่ 11 (3) ของ สนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ฯ วางหลักว่าการจัดเก็บภาษีถูกใช้ กับ

(1) บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

(2) บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และเป็นเจ้าของทุนในบริษัทที่ จ่ายเงินปันผลน้อยกว่าร้อยละ 20 ณ เวลาที่จ่ายเงินปันผล

ปัญหาคือ บริษัทที่มีคนกำกับดูแลของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ซึ่งต่อมาเปลี่ยนไปเป็น บริษัทที่ทุกคนมีส่วนร่วมกำกับดูแลสามารถได้รับประโยชน์จากข้อกำหนดนี้ แม้ว่าบริษัทดังกล่าว เป็นเจ้าของทุนในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลร้อยละ 54 หรือไม่

³ Ibid. p.108

⁴ Ibid. pp. 108-110

ผู้พิพากษากลุ่มแรกยืนยันตามคดีเกี่ยวกับภาษีที่ได้ตัดสินไว้ พวกเขาให้เหตุผลว่า บริษัทไม่มีลักษณะบุคคลในทางกฎหมายตามกฎหมายของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ด้วยเหตุนี้ บริษัทดังกล่าวจึงต้องได้รับการพิจารณาในฐานะที่เป็นกลุ่มของบุคคลธรรมดา หลักทางกฎหมายสำหรับข้อสันนิษฐานนี้คือว่า ข้อบทที่ 3 (1) (d) ของสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ๔ ให้คำนิยามของคำว่า "บุคคล" ว่า หมายถึง บุคคลธรรมดา, บริษัท และ คณะบุคคลอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม คำตัดสินนั้นถูกกลับโดยสภาแห่งรัฐบนเหตุผลที่ว่า ข้อบทที่ 11 (3) (a) ได้จำกัดไว้เฉพาะบุคคลธรรมดา ดังนั้นจึงเป็นที่กระจ่างว่า สนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ๔ จำกัดตีความโดยเคร่งครัด แต่ประเด็นที่น่าสนใจในคดีนี้คือว่า สนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ๔ รวมความหมายอย่างกว้างของคำว่า "บุคคล" ซึ่งอาจช่วยการตีความถ้อยคำที่มีลักษณะจำกัดของข้อบทที่ 11 (3) (a) หรือไม่ ยิ่งไปกว่านั้น การตีความโดยการเทียบเคียงสามารถให้คำอธิบายที่ยอมรับได้จากมุมมองทางเศรษฐกิจ เนื่องจากไม่มีคำอธิบายที่ยอมรับได้อย่างแท้จริงสำหรับการแยกหุ้นส่วนออกจากผลประโยชน์นี้ คณะกรรมาธิการของรัฐบาลได้ให้ข้อสังเกตว่า มีความเป็นไปได้อย่างมากว่าผู้เจรจาสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ๔ ในข้อบทที่ 11 (3) (a) นั้น ไม่ได้คิดถึงคำนิยามของคำว่า "บุคคล" ซึ่งบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 3 แต่ท้ายที่สุดแล้วการตีความตามตัวอักษรนั้นมีอิทธิพลเหนือกว่า

ในทางตรงกันข้าม การตีความที่มีลักษณะจำกัดเป็นกฎเกณฑ์เมื่อการตีความปรากฏผลที่ยอมให้กำไรตกแก่ผู้เสียภาษีซึ่งเกินความคาดหมายของเจ้าหน้าที่ทางภาษี ยกตัวอย่างเช่น คดีเกี่ยวกับการยอมให้เครดิตภาษีแก่ผู้ทรงพันธบัตรรัฐบาลอิตาลีโดยสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลี ลงวันที่ 29 ตุลาคม 1958 ในคดีดังกล่าวผู้ลงทุนชาวฝรั่งเศสซื้อพันธบัตรรัฐบาลอิตาลีในราคาที่ลดลง เนื่องจากผลกระทบของการเครดิตภาษีที่ยอมให้โดยกฎหมายอิตาลี แก่ผู้ทรงคนก่อน และต่อมาได้เรียกร้องการเครดิตภาษีเต็มจำนวนจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่จ่ายจากดอกเบี้ยที่ได้รับ ผลปรากฏต่อมาว่า การเครดิตภาษีที่ยอมให้โดยฝรั่งเศส ในที่สุดแล้วสูงกว่าภาระที่แท้จริงของภาษีหัก ณ ที่จ่ายของอิตาลี ปัญหาของการตีความเป็นที่ชัดเจน กล่าวคือ เราจะพิจารณาหรือไม่ว่าสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลี ๔ จำกัดการเครดิตภาษีแก่ภาระทางการเงินซึ่งเกิดขึ้นในทางเศรษฐกิจในประเทศอิตาลี หรือเราจะนำข้อบทที่ 23 แห่งสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลี ๔ ซึ่งกำหนดว่า รัฐถิ่นที่อยู่จะหักภาษีที่จัดเก็บในอีกรัฐหนึ่งจากภาษีที่เก็บจากดอกเบี้ยนี้มาใช้ตามตัวอักษร สภาแห่งรัฐเลือกที่จะใช้ข้อบทที่ 23 การเลือกซึ่งสนับสนุนการตีความตามตัวอักษรนี้น่าสนใจยิ่งขึ้นเมื่อการตีความตามตัวอักษร

นั้นขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของอนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อนซึ่งมีการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อนเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุด แต่ไม่มีการยอมให้กำไรที่เกินควรแก่ผู้เสียภาษี คณะกรรมาธิการของรัฐบาลสรุปว่า ตราบเท่าที่ถ้อยคำของสนธิสัญญานั้นชัดเจนก็ไม่มี ความจำเป็นที่จะค้นหาว่ารัฐคู่ภาคีมีเจตนาอะไร ยิ่งไปกว่านั้น ถ้าผู้ทรงไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอิตาลี ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ทรงมีความได้เปรียบทางเศรษฐกิจนั้นไม่ได้ฝ่าฝืนหลักทางภาษีใด ๆ แต่เป็นผลจากการนำสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลีฯ มาใช้

2) ความหมายของถ้อยคำ

ความหมายของถ้อยคำที่นำมาใช้ในการพิจารณาการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนในมุมมองของประเทศฝรั่งเศสนั้นจะพิจารณาความหมายตามธรรมดา และ ความหมายทางกฎหมายภายในประเทศ ตามที่ปรากฏใน ข้อบทที่ 31 แห่งอนุสัญญากรุง เวียนนาฯ และข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD ตามลำดับ โดยผู้เขียนจะขอแยกพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) ความหมายตามธรรมดา⁵

ตัวอย่างของการอ้างอิงความหมายตามธรรมดาปรากฏในคดีที่เกี่ยวข้องกับการ ตีความสนธิสัญญาฉบับลงวันที่ 9 กันยายน 1966 ระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศ สวิสเซอร์แลนด์ บริษัทของประเทศสวิสเซอร์แลนด์เป็นเจ้าของสิทธิในบริษัทเอกชนที่ขาย อสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสถึงร้อยละ 90 และตกอยู่ภายใต้ภาระทางภาษีของ ประเทศฝรั่งเศสจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ กรณีนี้จำเป็นต้องมีการพิสูจน์ว่า สนธิสัญญาระหว่าง ประเทศฝรั่งเศส กับประเทศสวิสเซอร์แลนด์ฯ ยอมให้ประเทศฝรั่งเศสเก็บภาษีจำนวนนั้นซึ่งโดย แท้จริงแล้วจะต้องเก็บตามบทบัญญัติกฎหมายภายในประเทศหรือไม่ กรณีดังกล่าว ข้อบทที่ 7 (8) แห่งสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศสวิสเซอร์แลนด์ฯ บัญญัติว่า "เงินได้จากสิทธิ ในบริษัทเอกชนของประเทศฝรั่งเศสซึ่งตกอยู่ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่นำมาใช้กับผู้ถือหุ้นนั้น ต้องเสียภาษีในรัฐคู่ภาคีซึ่งบริษัทเหล่านี้มีสถานประกอบการถาวร" ในคตินั้น สำนักงานใหญ่ของ บริษัทเอกชนที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้รับการพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรตาม สนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศสวิสเซอร์แลนด์ฯ ดังนั้นประเทศฝรั่งเศสจึงสามารถ จัดเก็บภาษีได้ เพื่อที่จะบรรลุบทสรุปนี้ สภาแห่งรัฐจำเป็นต้องพิสูจน์ว่า โดยแท้จริงแล้ว บริษัทเอกชน เป็นบริษัทตามความมุ่งหมายของข้อบทที่ 7 (8) หรือไม่ ตามที่คณะกรรมาธิการของประเทศ

⁵ Ibid. pp.111-112

ฝรั่งเศสกล่าวว่า ถ้าข้อบทนั้นได้รับการตีความตามความธรรมดาของถ้อยคำ และโดยสันนิษฐานว่าผู้ร่างมีเจตนารมณ์ที่มีเหตุผลแล้ว ย่อมเห็นได้ว่า ข้อบทที่ 7 (8) อธิบายถึงบริษัทเอกชนของประเทศฝรั่งเศสซึ่งอยู่ภายใต้หลักทางภาษีของผู้ถือหุ้น ดังนั้นบริษัทเอกชนนั้นได้รับการพิจารณาว่าบริษัทที่มีคุณลักษณะเช่นนั้นเป็นบริษัทที่ดำเนินกิจการทางธุรกิจ มีข้อสังเกตว่า วิธีการตีความนั้นไม่ได้อาศัยความหมายตามธรรมดาของคำว่า "บริษัท" ในความเป็นจริง ความหมายนี้ได้ผสมเข้ากับเจตนารมณ์ที่มีเหตุผลของผู้เจรจา และความต้องการที่จะทำให้สนธิสัญญามีผลใช้บังคับ

(2) ความหมายทางกฎหมาย⁶

ตัวอย่างเกี่ยวกับการอ้างอิงความหมายทางกฎหมายปรากฏในคำตัดสิน ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 1999 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสบริษัทหนึ่งได้ขายหุ้นจำนวนมากแก่บริษัทแม่ของตนซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ แต่ปรากฏว่าราคานั้นได้ต่ำกว่าราคาปกติอย่างชัดเจน ฝ่ายปกครองของประเทศฝรั่งเศสได้พิจารณาว่า การกระทำเช่นนี้เป็นการโอนกำไรโดยอ้อมแก่บริษัทแม่ ดังนั้นต้องเอากำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจตามธรรมดา มารวมกัน และต้องรับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย 25 % บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสนั้นจำต้องพิสูจน์ว่าสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศเนเธอร์แลนด์ ฉบับลงวันที่ 16 มีนาคม 1973 ให้อำนาจฝรั่งเศสที่จะจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้หรือไม่ ประเด็นหลักคือ การตีความข้อบทที่ 10 ของสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศเนเธอร์แลนด์ฯ ซึ่งกำหนดว่า รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินปันผล ดังนั้น สภาแห่งรัฐจำต้องแสดงว่า การกระจายกำไรโดยอ้อมสามารถถือได้ว่าเป็นเงินปันผลตามความมุ่งหมายของข้อบทที่ 10 หรือไม่

ขั้นตอนแรก สภาแห่งรัฐต้องพิจารณาข้อบทที่ 10 เพื่อที่จะให้เข้าใจว่า ข้อบทที่ 10 ได้บัญญัติคำนิยามที่แน่ชัดของเงินปันผลไว้หรือไม่ ข้อบทนี้มีการแบ่งประเภทของหุ้น และผู้มีส่วนร่วมซึ่งสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศเนเธอร์แลนด์ฯ ใช้บังคับแต่ไม่มีคำนิยามของประเภทเงินได้ตรงกันกับเงินปันผล ต่อมาสภาแห่งรัฐตรวจดูว่า คำนิยามนั้นไม่สามารถพบได้ในข้อบทอื่นของสนธิสัญญาฉบับนั้น

ขั้นตอนที่สอง สภาแห่งรัฐได้ตรวจดูคำนิยามของคำว่า "เงินปันผล" ภายในระบบกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสเอง ภายหลังจากการตรวจสอบ สภาแห่งรัฐพบว่าคำนิยามของคำว่า "เงินปันผล" ในกฎหมายว่าด้วยบริษัทพาณิชย์ ฉบับลงวันที่ 24 กรกฎาคม 1966 กล่าวไว้ว่า เงินปันผล คือกำไรซึ่งถูกแจกจ่ายโดยบริษัทหนึ่งไปยังหุ้นส่วนของบริษัทอื่นเนื่องมาจากการลงมติโดย

⁶ Ibid. pp. 112-113

ที่ประชุมโดยทั่วไปของผู้ถือหุ้นของบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทพาณิชย์ฯ ดังนั้นการโอนกำไรโดยอ้อมอาจไม่ถือว่าเป็นเงินปันผล

ขั้นตอนสุดท้าย สภาแห่งรัฐอ้างถึงข้อบทที่ 22 ของสนธิสัญญาระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์ กับประเทศฝรั่งเศสซึ่งนำหลักการของการจัดเก็บภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่มาใช้กับเงินได้อื่น

3) วิธีการเสริมของการตีความ⁷

แม่แบบ OECD และคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD มีอิทธิพลสำคัญในทางปฏิบัติ แม้ว่าแม่แบบ OECD และคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD นั้นจะมีได้มีผลผูกมัดอย่างเป็นทางการ อิทธิพลนี้ค่อนข้างแน่นอนสำหรับตัวของแม่แบบ OECD เองเนื่องจากแม่แบบ OECD ช่วยตีความข้อกำหนดต่าง ๆ ที่คลุมเครือของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ยกตัวอย่างเช่น สภาแห่งรัฐได้ตีความคำว่า "ที่ทำการถาวร" (Permanent installation) ในสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศอิตาลี ฉบับลงวันที่ 29 ตุลาคม 1958 โดยพิจารณาถึงคำว่า "ที่ตั้งถาวร" (Fixed base) ของแม่แบบ OECD ซึ่งนำมาใช้กับการบริการส่วนบุคคลอิสระ

อิทธิพลของคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD นั้นก็สำคัญ ตามที่สมาชิกที่มีอิทธิพลของฝ่ายบริหารทางภาษีท่านหนึ่งได้เคยกล่าวไว้ว่า ประเทศสมาชิกต่าง ๆ อย่างน้อยที่สุดก็มีความผูกมัดทางศีลธรรมต่อคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD นักวิชาการทางกฎหมายบางท่านยังยอมรับว่ามีความเป็นไปได้ที่จะหันไปขอความช่วยเหลือจากคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD โดยอาศัยข้อบทที่ 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา

อย่างไรก็ตาม คำตัดสิน ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 1999 ที่กล่าวถึงในส่วนของความหมายทางกฎหมายข้างต้นนั้นแสดงว่า คำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD ไม่ได้นำไปสู่ทางแก้ของคดีภาษีเสมอไป กล่าวคือ รัฐบาลได้อ้างคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD เพื่อพิสูจน์ว่า การกระจายกำไรอย่างลับ ๆ ควรที่จะถือว่าเป็นเงินปันผลตามความมุ่งหมายของข้อบทที่ 10 ของสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศส กับประเทศเนเธอร์แลนด์ฯ แต่สภาแห่งรัฐกลับตัดสินว่า การกระจายกำไรอย่างลับ ๆ นั้นไม่ถือว่าเป็นเงินปันผล เหตุผลสำหรับความล้มเหลวของข้อพิสูจน์นี้ไม่ใช่คำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD นั้นไม่มีผลผูกมัด โดยแท้จริงแล้ว คณะกรรมาธิการนั้นยอมรับว่าคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD เป็นปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกันที่จะได้รับการพิจารณาตามข้อบทที่ 31-32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เหตุผลสำหรับการปฏิเสธที่จะนำคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD มาพิจารณามีสองประการกล่าวคือ ประการแรก ประเทศฝรั่งเศสมีข้อสงวนเกี่ยวกับคำแนะนำต่าง

⁷ Ibid. pp. 113-115

ๆ ของ OECD เมื่อกล่าวถึงข้อบทเฉพาะว่าด้วยเงินปันผลซึ่งข้อสงวนนั้นแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของประเทศฝรั่งเศสในการทำให้เจตนารมณ์นั้นสมบูรณ์เพื่อครอบคลุมเงินได้อื่นใดซึ่งตกอยู่ภายใต้หลักทางภาษีที่นำมาใช้กับเงินปันผล ประการที่สอง สนธิสัญญาซึ่งตามมาภายหลังได้นำคำนิยามของเงินปันผลที่สมบูรณ์มากกว่ามาใช้ซึ่งอ้างอย่างชัดเจนถึงเงินได้ที่อยู่ภายใต้หลักกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผลของรัฐคู่ภาคีซึ่งบริษัทที่จ่ายเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่

2. การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมัน

ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมันนั้น แหล่งที่มาของหลักต่าง ๆ เกี่ยวกับการตีความยังคงคลุมเครือ โดยหลักแล้ว แหล่งที่มาของหลักต่าง ๆ นั้นขึ้นอยู่กับสิ่งที่พวกเราถือว่าเป็นแหล่งที่มาของกฎหมายที่มีการตีความ แม้ว่าสนธิสัญญาระหว่างประเทศต่าง ๆ ได้นำมาใช้ภายในประเทศอันเนื่องมาจากกฎหมายที่ตราขึ้นโดยรัฐภาคีตาม โดยทั่วไปสนธิสัญญาระหว่างประเทศต่าง ๆ นั้นได้รับการยอมรับว่า การตีความสนธิสัญญาเหล่านั้นไม่ได้เดินตามหลักกฎหมายภายในที่นำมาใช้กับกฎหมายธรรมดาภายในประเทศ ในทางตรงกันข้าม สนธิสัญญาระหว่างประเทศ และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนำหลักการตีความของตนเองมาใช้จากกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองมาสู่ขอบเขตของกฎหมายภายใน⁸

วิธีการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามมุมมองของประเทศเยอรมัน ผู้เขียนจะขอแยกพิจารณาเป็น 2 ประการ กล่าวคือ วิธีการทั่วไปของการตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศโดยทั่วไป ประการหนึ่ง และวิธีการเฉพาะสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน อีกประการหนึ่ง

1) วิธีการทั่วไปของการตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศโดยทั่วไป

ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น เมื่อพิจารณากฎหมายภายในของประเทศเยอรมันแล้วไม่ปรากฏว่า มีกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันฉบับใดบัญญัติหลักเกณฑ์ที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี

⁸ Ekkehart Reimer, Tax Treaty Interpretation in Germany, in EUCOTAX Series on European Taxation, ed. Michael Lang (the Hague: Kluwer Law International, 2001), p. 121

ซ้อนไว้ มีประเด็นโต้เถียงกันว่า วิธีการทั่วไปของการตีความซึ่งใช้ในกฎหมายระหว่างประเทศนั้น ควรจะนำมาใช้กับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีบางท่านได้โต้แย้งการนำวิธีการทั่วไปของการตีความซึ่งใช้ในกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้ แต่ในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า ไม่มีเหตุผลสำหรับการแยกข้อแตกต่างเกี่ยวกับหลักการขั้นมูลฐานนี้ระหว่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับสนธิสัญญาระหว่างประเทศอื่น ดังนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมไม่ได้รับการยกเว้นจากหลักต่าง ๆ โดยทั่วไปของการตีความตามที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา⁹

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ คู่ภาคีสามารถหลีกเลี่ยงมาตรฐานการตีความของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้หรือไม่

จากมุมมองทางรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมัน มาตรฐานของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นได้รับการพิจารณาในฐานะที่เป็นหลักทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองตามถ้อยคำของมาตรา 25 แห่งรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมัน ดังนั้น มาตรฐานของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นจึงมีความสำคัญเหนือกว่ากฎหมายแห่งรัฐ รวมถึงกฎหมายต่าง ๆ ที่รวมเข้ากับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในทางตรงกันข้าม จากมุมมองของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ตั้งอยู่บนระดับที่เหมือนกันภายในลำดับชั้นของกฎหมาย ดังนั้น หลัก *lex posterior*¹⁰ หรืออย่างน้อยที่สุด หลักกฎหมายพิเศษ (*Lex Specialis*) ได้นำมาใช้ กล่าวคือ ปัญหาดังกล่าวอาจได้รับการแก้ไขโดยการสันนิษฐานว่า ข้อบทที่ 31 (1) หรือข้อบทที่ 31 (4) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้หลีกเลี่ยงให้กับกฎเกณฑ์ที่เคร่งครัดซึ่งเหมาะสมและมีลักษณะเฉพาะมากกว่าของหลักในการตีความ¹¹

วิธีการต่าง ๆ สำหรับการตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศโดยทั่วไปที่นำมาใช้สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มีดังต่อไปนี้

⁹ *Ibid.* p. 122

¹⁰ เป็นหลักที่กฎหมายฉบับที่ตราออกมาภายหลังลบล้างผลของกฎหมายฉบับที่ตราออกมาก่อน ถ้ากฎหมายฉบับที่ตราออกมาภายหลังนั้นยกเลิก หรือต่อต้านกฎหมายฉบับที่ตราออกมาก่อนนั้นอย่างชัดเจน

¹¹ Ekkehart Reimer, *supra* note 8, p. 123

(1) การตีความตามตัวอักษร

ศาลต่าง ๆ ของประเทศเยอรมันได้ยอมรับหลักการพื้นฐานว่าไม่มีการตีความที่ขัดแย้งกับถ้อยคำที่ชัดเจนของบทบัญญัติสนธิสัญญา แม้ว่าผลลัพธ์ต่าง ๆ นั้นจะไม่ใช่ที่พอใจหรือขัดแย้งกับการปฏิบัติทางฝ่ายบริหารที่ดำเนินต่อเนื่องมาก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้เพิกเฉยต่อหลักการนี้ในคดีต่าง ๆ จำนวนมากซึ่งแสดงให้เห็นว่าวัตถุประสงค์และจุดมุ่งหมายของข้อบทในสนธิสัญญาเหนือกว่าถ้อยคำ¹²

(2) การตีความอย่างเป็นระบบ

ระบบซึ่งสามารถถูกอ้างถึงนั้นไม่ใช่เป็นเพียงตัวเนื้อหาในสนธิสัญญาเองเท่านั้น แต่ประกอบด้วยจุดหมายที่ได้โต้ตอบ ณ เวลาที่สนธิสัญญานั้นได้ถูกลงมติ, เอกสารข้อสัญญา แต่ไม่รวมถึงเนื้อหาสาระที่ถูกอ้างถึงในข้อบทที่ 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งเป็นเพียงวิธีการเสริมในการตีความ บางครั้งคำแนะนำของแม่แบบ OECD ได้รับการสันนิษฐานว่าให้นำมาใช้สำหรับการตีความอย่างเป็นระบบ¹³

(3) การตีความในเชิงประวัติศาสตร์¹⁴

การตีความในเชิงประวัติศาสตร์แสดงบทบาทสำคัญในกฎหมายที่เกิดจากคำพิพากษาเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมัน บางครั้งศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันเคยอ้างถึงคำอธิบายเมื่อไม่นานมานี้ซึ่งให้โดยสมาชิกของคณะผู้แทนในการเจรจาของประเทศเยอรมันเพื่อที่จะพินิจพิจารณาถึงความหมายของข้อบทในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่วิธีดังกล่าวนี้ไม่ได้มีการนำมาใช้ตั้งแต่กลางทศวรรษที่ 70

ในปัจจุบันนี้ ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้ลดความสัมพันธ์ของการตีความในเชิงประวัติศาสตร์ลงโดยการยืนยันว่า จะไม่มีการอ้างถึงเจตนารมณ์แท้ ๆ ของคู่ภาคีสำหรับจุดประสงค์ของการตีความเว้นเสียแต่ว่า คำแนะนำสามารถพบได้ในเนื้อหาของสนธิสัญญา หรือในเอกสารทางประวัติศาสตร์ที่ได้ตีพิมพ์ออกมา ณ เวลาของการลงมติสนธิสัญญา ในคดีปี 1977 ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้วางหลักว่า เจตนารมณ์ในทางประวัติศาสตร์ไม่ได้จำกัดการตีความ

¹² Ibid. pp. 124-125

¹³ Ibid. p. 125

¹⁴ Ibid. pp. 125-126

(4) การตีความตามเจตนารมณ์¹⁵

แม้ว่าการตีความตามเจตนารมณ์ตามที่กล่าวไว้ในข้อบทที่ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้รับการยอมรับในหลักการ แต่การตีความตามเจตนารมณ์นี้ได้รับการพิจารณาที่จะมีขอบเขตที่จำกัดในกฎหมายเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เหตุผลหลักคือว่า จุดมุ่งหมายเด่นสองประการของกฎหมายภาษี หรือกฎหมายเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะไม่นำมาพิจารณากล่าวคือ ประการแรก ตามความเห็นของนักวิชาการส่วนใหญ่ ความต้องการสำหรับการจัดสรรเงินเกี่ยวกับงบประมาณสาธารณะของผู้บัญญัติกฎหมายไม่ได้ถูกใช้ในฐานะที่เป็นพื้นฐานสำหรับการตีความตามเจตนารมณ์ภายใต้กฎหมายภาษีภายในประเทศ และไม่ได้ถูกใช้ในฐานะที่เป็นพื้นฐานสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ได้มีการโต้แย้งว่า บทบัญญัติต่าง ๆ ส่วนใหญ่ซึ่งกำหนดภาระทางภาษีนั้นมิได้มีความมุ่งหมาย โดยเฉพาะ หน้าที่ของบทบัญญัติเหล่านั้นคือเพื่อที่จะจัดสรรเงินให้แก่งบประมาณสาธารณะ แต่อย่างไรก็ตาม การจัดสรรเงินให้แก่งบประมาณสาธารณะนั้นได้รับการพิจารณาว่าเป็นเพียงจุดมุ่งหมาย หรือแรงจูงใจเท่านั้นซึ่งปราศจากความสัมพันธ์สำหรับการตีความตามเจตนารมณ์

ประการที่สอง จุดมุ่งหมายซึ่งครอบงำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ทั้งหมดกล่าวคือเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อนและการไม่จัดเก็บภาษีที่เป็นการซ้ำซ้อน (Double non-taxation) นั้นไม่ได้ถูกใช้ในฐานะที่เป็นความมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ในความหมายของข้อบทที่ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ

ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้ยอมรับเสมอว่า จุดประสงค์ที่เป็นรูปธรรมมากขึ้น และเป็นการเฉพาะเจาะจงของบทบัญญัติต่าง ๆ อาจมีการนำมาใช้ในฐานะที่เป็นพื้นฐานสำหรับการตีความตามเจตนารมณ์ เช่น ในคำตัดสินปี 1995 เกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศเยอรมัน กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้อ้างถึงความมุ่งหมายของการแยกให้เห็นความแตกต่างระหว่าง active income¹⁶ และ passive income¹⁷

¹⁵ Ibid. pp. 126-127

¹⁶ เป็นประเภทเงินได้ตาม Tax Reform Act ปี 1986 ซึ่งรวมถึงเงินเดือน, ค่าจ้าง และ ค่านายหน้า

¹⁷ เป็นเงินได้ประเภทค่าเช่าที่ดิน และเงินได้จากธุรกิจซึ่งผู้เสียภาษีไม่ได้มีส่วนร่วมในสาระสำคัญ

(5) คำแปลของภาษาที่แตกต่างกัน¹⁸

ภาษาที่แตกต่างกันมีบทบาทสำคัญในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมัน ยกตัวอย่างเช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศต่าง ๆ ที่เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปจำนวน 15 ฉบับซึ่งมีการใช้ภาษาที่แตกต่างกัน โดยแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีคำแปลที่น่าเชื่อถือภาษาเดียวในภาษาทางการของรัฐคู่ภาคีรัฐหนึ่งนอกจากภาษาเยอรมัน ได้แก่ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศเดนมาร์ก, ประเทศฟินแลนด์, ประเทศฝรั่งเศส, ประเทศอิตาลี, ประเทศเนเธอร์แลนด์, ประเทศนอร์เวย์, ประเทศสเปน, ประเทศสวีเดน และสหราชอาณาจักร

2. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีคำแปลภาษาอังกฤษเป็นส่วนเสริมซึ่งนำมาใช้ในกรณีที่เกิดข้อสงสัย ได้แก่ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศกรีซ, ประเทศไอร์แลนด์ และประเทศโปรตุเกส

3. อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีคำแปลที่น่าเชื่อถืออย่างเท่าเทียมกันสามภาษา ได้แก่ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศเบลเยียมโดยมีคำแปลเป็นภาษาฮอลันดา, ภาษาฝรั่งเศส และภาษาเยอรมัน

แต่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศออสเตรเลีย และประเทศลัคเซมเบิร์กเท่านั้นที่ทำเป็นภาษาเยอรมันเพียงภาษาเดียว

ดังนั้นศาลภาษีของประเทศเยอรมันบ่อยครั้งได้อ้างถึงคำแปลภาษาอื่นที่ไม่ใช่ภาษาเยอรมัน และปฏิบัติตามหลักต่าง ๆ ของข้อบทที่ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ในกรณีของความแตกต่างระหว่างคำแปลภาษาที่แตกต่างกัน โดยแท้จริงแล้ว ข้อบทที่ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ไม่ได้เพียงแต่ทำให้ศาลอ้างถึงคำแปลอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ไม่ใช่ภาษาเยอรมันเท่านั้น ในทางตรงกันข้าม ในบางครั้งศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้เน้นอย่างชัดเจนว่าฉบับภาษาเยอรมันนั้นก็น่าเชื่อถือเช่นกัน และศาลดูเหมือนที่จะไว้วางใจในฉบับภาษาเยอรมันในฐานะที่เป็นแหล่งที่มาหลัก และใช้ข้อบทที่ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ในฐานะที่เป็นการให้เหตุผลสำหรับการไม่ใช้ภาษาต่างประเทศอย่างเต็มที่

มีข้อควรสังเกตว่า แม้แต่ข้อบทที่ 33 (2) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ก็ยังไม่สามารถแก้ปัญหาในข้อสงสัยทั้งหมดซึ่งเป็นผลจากคำแปลภาษาที่แตกต่างกัน ดังนั้น ถ้าความพยายามที่

¹⁸ Ekkehart Reimer, *supra* note 8, p. 128

จะประนีประนอมคำแปลภาษาที่แตกต่างกันนั้นล้มเหลว บทบัญญัติสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกัน
 จำต้องถือว่าไม่มีผลบังคับ และเป็นโมฆะ

(6) ความเหมือนกันและความแตกต่างกันของถ้อยคำในสนธิสัญญา¹⁹

กฎหมายภาษีระหว่างประเทศมีลักษณะทางเทคนิคมากกว่ากฎหมายระหว่าง
 ประเทศประเภทอื่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งเป็นสนธิสัญญาที่มีผลบังคับใช้ทันที
 โดยไม่ต้องมีการประกาศกฎหมายเพิ่มเติมนั้นมีกลุ่มผู้ใช้ที่กว้างขวางกว่าข้อตกลงที่มีลักษณะ
 ในทางการเมืองระหว่างประเทศอื่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นได้มีการนำมาใช้
 โดยผู้พิพากษาศาลภาษี และโดยเจ้าหน้าที่ทางภาษี สำหรับเหตุผลทั้งหลายเหล่านี้ ถ้อยคำของ
 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจำเป็นต้องมีความชัดเจน และความแน่นอนสูง ดังนั้นความ
 แตกต่างของถ้อยคำของสนธิสัญญาจำต้องไม่ตีความให้เหมือนกันในสาระสำคัญ และในทำนอง
 กลับกัน ถ้อยคำของสนธิสัญญาที่เหมือนกันจำต้องไม่ตีความให้ต่างกันในสาระสำคัญ

(7) การให้เหตุผลในทางตรงกันข้าม (a contrario arguments)²⁰

เนื่องจากความแม่นยำ และความถูกต้องที่สูงของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี
 ซ้อน การให้เหตุผลในทางตรงกันข้ามควรจะได้รับการยอมรับในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้น
 การเก็บภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นควรได้ทำขึ้นถ้าการเปรียบเทียบนั้นไม่ได้มีการทำขึ้น
 ภายในสนธิสัญญาที่เหมือนกันแต่ระหว่างสนธิสัญญาที่แตกต่างกัน

(8) การตีความในลักษณะพลวัต²¹

ตามหลักในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมัน การปรับปรุงแก้ไขสนธิสัญญาต้องได้รับ
 ความยินยอมของรัฐสภาก่อนที่สนธิสัญญานั้นจะกลายมาเป็นกฎหมาย แต่ข้อตกลงร่วมกันเพียง
 ระหว่างฝ่ายบริหารทางภาษีของรัฐสองรัฐซึ่งไม่ได้รับความเห็นชอบโดยสภาล่างของสหพันธรัฐ
 เยอรมันมิได้มีผลผูกพันศาล ยิ่งกว่านั้น การนำข้อบทที่ 31 (3) (a) หรือ (b) แห่งอนุสัญญากรุง
 เวียนนาฯ มาใช้ในประเทศเยอรมันนั้นไม่สามารถนำไปสู่ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน แต่ในความเป็นจริง
 แล้ว ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้พิจารณาข้อตกลงระหว่างฝ่ายบริหารเหล่านี้เพื่อ
 วัตถุประสงค์ของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

¹⁹ Ibid. p. 129

²⁰ Ibid. p. 129

²¹ Ibid. pp. 129-130

(9) การตีความในลักษณะที่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญ²²

การตีความในลักษณะที่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญนั้นปรากฏในคำตัดสินของศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันในปี 1994 ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้นำวิธีการนี้มาใช้ประโยชน์ แต่คดีนั้นไม่เพียงแต่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวข้องกับการแก้ไขขอบเขตชั่วคราวบางอย่างซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันซึ่งทำให้สนธิสัญญานั้นเป็นผล ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันนำวิธีการตีความในลักษณะที่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญมาใช้อย่างชัดเจนเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงกรณีของการไม่จัดเก็บภาษีที่เป็นการซ้ำซ้อน

2) วิธีการเฉพาะสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

สำหรับวิธีการเฉพาะสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นผู้เขียนจะแยกพิจารณาดังต่อไปนี้

(1) การตีความโดยวิธีสามัญ

โดยทั่วไปแล้ว การตีความโดยวิธีสามัญได้รับการยอมรับในกฎหมายภาษีระหว่างประเทศของประเทศเยอรมันว่า รัฐคู่ภาคีควรพยายามที่จะค้นหาการตีความโดยวิธีสามัญเท่าที่เป็นไปได้²³

1.1 พื้นฐานทางทฤษฎี²⁴

จุดประสงค์ของการตีความโดยวิธีสามัญเป็นผลสืบเนื่องมาจากข้อบทที่ 31 (1) และ (3) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ กล่าวโดยเฉพาะคือ ข้อบทที่ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งเกี่ยวกับการตีความตามจุดประสงค์และเจตนารมณ์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้กำหนดการตีความโดยวิธีสามัญไว้โดยจุดประสงค์ที่ครอบงำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งหมดคือ เพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน และการไม่จัดเก็บภาษีที่เป็นการซ้ำซ้อน จุดมุ่งหมายนี้อาจเกิดความสับสน ถ้าการตีความของถ้อยคำในสนธิสัญญาฉบับที่เหมือนกันโดยสิ้นเชิงเกิดความแตกต่างในรัฐคู่ภาคีสองรัฐ

นอกจากนี้ แนวความคิดเกี่ยวกับการตีความโดยวิธีสามัญได้รับการพิสูจน์ว่าถูกต้องโดยการเทียบเคียงต่อข้อบทที่ 33 (4) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ข้อบทที่ 33 (4) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการ

²² Ibid. p. 130

²³ Ibid. p. 130

²⁴ Ibid. p. 131

ปัญหาของคำแปลภาษาที่ต่างกันโดยได้กำหนดไว้เพื่อการพิจารณาเกี่ยวกับจุดประสงค์ และความมุ่งหมายของสนธิสัญญา

ตัวอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเองได้กำหนดหน้าที่ทางกฎหมายแก่คู่ภาคีเพื่อที่จะบรรลุผลของการตีความโดยวิธีสามัญถ้าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีข้อบทที่เกี่ยวกับข้อตกลงร่วมกันซึ่งสอดคล้องกับประโยคแรกของข้อบทที่ 25 (3) แห่งแม่แบบ OECD ซึ่งบัญญัติว่า ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐพยายามแก้ไขข้อยุ่งยาก หรือข้อสงสัยที่เกิดขึ้นจากการตีความ หรือบังคับใช้อนุสัญญาโดยความตกลงร่วมกัน ข้อบทที่ 25 (3) แห่งแม่แบบ OECD มีจุดประสงค์พื้นฐานเกี่ยวกับการตีความโดยวิธีสามัญ จุดประสงค์นี้ได้ผูกพันศาลภาษีภายในประเทศด้วย

1.2 ลักษณะทางกฎหมายของข้อตกลงร่วมกัน²⁵

เมื่อข้อตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีประสบผลสำเร็จ ข้อตกลงนั้นทำให้เกิดลักษณะทางกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการผูกพันภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ แต่ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศเยอรมัน ข้อตกลงนั้นมีลักษณะของคำแนะนำทางฝ่ายบริหารโดยแท้ อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงนั้นมีผลผูกพันฝ่ายบริหารทางภาษีแต่ไม่มีผลผูกพันผู้เสียภาษี และศาลเพราะข้อตกลงนั้นขาดความยินยอมโดยรัฐสภา

1.3 การตีความโดยวิธีสามัญในทางปฏิบัติ²⁶

นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1997 เมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับใหม่ระหว่างประเทศเยอรมัน กับประเทศเดนมาร์กได้นำมาใช้ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศต่าง ๆ ที่เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปจำนวน 15 ฉบับได้มีข้อบทที่ซึ่งสอดคล้องกับข้อบทที่ 25 (3) แห่งแม่แบบ OECD อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติของศาลเยอรมัน วิธีการตีความโดยวิธีสามัญไม่ได้ถูกอ้างถึงบ่อย ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้ทิ้งประเด็นปัญหาไว้ว่า หลักนี้มีลักษณะเป็นการชี้ขาดเลยหรือไม่ แต่ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้กล่าวไว้ว่า หลักนี้ไม่ควรที่จะมีอิทธิพลในด้านลบต่อผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม ทั้งศาลภาษีสูงสุดของประเทศเยอรมัน และศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้ปฏิบัติตามแนวความคิดของความสอดคล้องกันในการตีความสองฝ่าย ยกตัวอย่างเช่น ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันให้ความสนใจต่อข้อบังคับทางฝ่ายบริหาร

²⁵ Ibid. p. 131

²⁶ Ibid. pp. 132-133

แม้ว่าข้อบังคับเหล่านั้นจะไม่มีผลผูกพันศาล ถ้าข้อบังคับเหล่านี้ได้ออกมาโดยความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ทางภาษีสหรัฐคู่ภาคอื่น ยิ่งกว่านั้น ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้คำนึงถึงการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ทำกับรัฐที่สาม หรือการตีความสนธิสัญญาที่ได้ให้โดยศาลภาษีต่างประเทศ และคำตัดสินของเจ้าหน้าที่ทางภาษีของต่างประเทศในกรณีที่อยู่ในประเด็น วิธีการต่าง ๆ เหล่านี้ทั้งหมดได้ตั้งอยู่บนแนวความคิดของการตีความโดยวิธีสามัญ แต่วิธีการเหล่านี้ยังคงถูกจำกัดโดยความรู้ในภาษาต่างประเทศ, ในจารีตประเพณีทางกฎหมายของต่างประเทศ หรือในกฎหมายที่เกิดจากคำพิพากษาของต่างประเทศที่ไม่เพียงพอ

(2) การเปรียบเทียบกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่น ๆ

เมื่อมีการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยเฉพาะ ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้อ้างถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่นบ่อยครั้ง ในบางกรณี การอ้างอิงได้ทำขึ้นไม่ใช่เพื่อการตีความ แต่เพียงเพื่อกำหนดขอบเขตของวัตถุประสงค์ แต่ในกรณีต่าง ๆ ส่วนมาก การอ้างอิงถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่นไม่ได้ใช้ในฐานะที่เป็นเครื่องมือตีความโดยแท้²⁷ ผู้เขียนจะขอแยกพิจารณาเป็นกรณีต่าง ๆ 3 กรณีคือ

2.1 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับก่อนระหว่างรัฐคู่ภาคเดิม²⁸

การเปรียบเทียบสนธิสัญญาฉบับหนึ่งกับสนธิสัญญาฉบับก่อนของตัวสนธิสัญญาฉบับนั้นเองไม่ได้มีความลบล้างซ้อน อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมันจำนวนมากได้มีการเพิ่มเติม หรือการแทนที่ภายหลังการลงมติ ดังนั้นฝ่ายบริหารทางภาษีของประเทศเยอรมันได้นำสนธิสัญญาฉบับเก่ามาเพื่อตีความถ้อยคำของสนธิสัญญาฉบับใหม่

2.2 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศเยอรมันทำกับประเทศที่สาม²⁹

วิธีการเปรียบเทียบนั้นเกิดความไม่แน่นอนมากขึ้นถ้าคู่ภาคของสนธิสัญญาที่นำมาเปรียบเทียบนั้นไม่มีลักษณะที่เหมือนกัน ทั้งศาลภาษีสูงสุดของประเทศเยอรมันและศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันบ่อยครั้งได้อ้างถึงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งประเทศเยอรมันได้เข้าทำสัญญากับประเทศที่สาม และบางครั้งได้คำนึงถึงเครือข่ายสนธิสัญญาของประเทศเยอรมันทั้งหมด อย่างไรก็ตาม นักวิชาการทั้งหลายได้ชี้ให้เห็นว่า มันเป็นการยากที่จะพิจารณาพิเคราะห์ในทุก ๆ คดีว่า ความแตกต่างของถ้อยคำในสนธิสัญญาเป็นไปตามเจตนาของคณะ

²⁷ Ibid. p. 133

²⁸ Ibid. p. 133

²⁹ Ibid. pp. 133-134

ผู้แทนของประเทศเยอรมันหรือไม่ หรือว่าความแตกต่างของถ้อยคำในสนธิสัญญานั้นเกิดจากรายละเอียดโดยเฉพาะของการเจรจากับรัฐที่สามเท่านั้นหรือไม่

2.3 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่ภาคีกับประเทศที่สาม³⁰

บางครั้ง ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้เปรียบเทียบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่กำลังเป็นปัญหากับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่นซึ่งรัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งได้ทำสนธิสัญญากับประเทศที่สาม ในกรณีที่เกิดความแตกต่าง ความยากลำบากก็จะเกิดขึ้น กล่าวคือ ศาลจำต้องเผชิญกับงานที่ซับซ้อนในการพินิจพิเคราะห์ถึงการปฏิบัติทางสนธิสัญญาของรัฐต่างประเทศสองรัฐ

(3) การให้น้ำหนักแก่คำแนะนำของ OECD

คำแนะนำที่เป็นทางการของ OECD ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปว่าเป็นเครื่องมือที่สำคัญของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งจะเห็นได้ว่าศาลภาษีของประเทศเยอรมันได้อ้างถึงแม่แบบ OECD และคำแนะนำต่าง ๆ ของ OECD เป็นเวลานานมากกว่า 60 ปี ในบางกรณี ความเกี่ยวพันของเนื้อหา OECD ได้มีการนำมาใส่ไว้ในพิรุธในการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมันอย่างชัดเจน³¹

อย่างไรก็ตาม กฎหมายที่เกิดจากคำพิพากษา และทฤษฎีทางกฎหมายของประเทศเยอรมันไม่ได้คำนึงถึงคำแนะนำของ OECD ว่าเป็นแหล่งที่มาโดยแท้จริงของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง และปฏิเสธที่จะยอมรับผลผูกพันของคำแนะนำของ OECD ในขณะเดียวกันก็ได้มีการคำนึงถึงเนื้อหาของ OECD ในฐานะที่เป็นส่วนของเนื้อหาในความหมายของข้อบทที่ 31 (2) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เนื่องจาก เนื้อหาของ OECD ไม่ได้ทำขึ้นเกี่ยวเนื่องกับการลงมติของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามที่กำหนดไว้ในข้อบทที่ 31 (2) และไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของงานขั้นเตรียมการทำสนธิสัญญาซึ่งเป็นวิธีที่ใช้ประกอบในการตีความภายใต้ข้อบทที่ 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ แต่เหตุผลที่คำแนะนำของ OECD มีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น มีนักวิชาการบางท่านได้อธิบายถึงข้อบทที่ 31 (3) (c) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เพื่ออธิบายถึงอิทธิพลของแม่แบบ OECD และคำแนะนำของ OECD ที่มีต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยหลักต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องของกฎหมายระหว่างประเทศซึ่งนำมาใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างคู่ภาคีตามที่บัญญัติไว้

³⁰ Ibid. p. 134

³¹ Ibid. p. 134

ในข้อบทที่ 31 (3) (c) นั้นหมายรวมถึงทั้งแม่แบบของ OECD และคำแนะนำของ OECD นอกจากนั้น อีกเหตุผลหนึ่งคือ เนื้อหาของ OECD ได้กำหนดความหมายธรรมดาของถ้อยคำในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งหมดซึ่งเท่าเทียม หรือคล้ายกับถ้อยคำที่ถูกใช้โดย OECD เนื่องจากแม่แบบ OECD ได้นำไปสู่การพัฒนาของถ้อยคำภาษาทางภาษีระหว่างประเทศ แม่แบบ OECD นั้นอาจได้รับอิทธิพลเบื้องต้นโดยข้อบทที่ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งข้อบทที่ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ดูเหมือนที่จะให้ความสนใจกับความเข้าใจธรรมดาที่ไม่ใช่ในทางกฎหมาย ในทางตรงกันข้าม ข้อพิจารณาทางกฎหมาย (เหมือนกับเนื้อหาของคำแนะนำของ OECD) ได้รับอิทธิพลอันเนื่องมาจากข้อบทที่ 31 (3) และ (4) แต่ ข้อบทที่ 31 (1) ไม่เปิดรับอิทธิพลทางกฎหมายของคำแนะนำของ OECD³²

ด้วยเหตุนี้ คำแนะนำของ OECD ย่อมสามารถมีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แม้ว่าสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องไม่ได้เดินตามแม่แบบ OECD ตามตัวอักษร และเนื้อหานั้นได้ทิ้งช่องว่างไว้สำหรับการตีความตามแม่แบบ OECD ในทางตรงกันข้าม สนธิสัญญาฉบับหนึ่งจำเป็นต้องตีความสอดคล้องกับคำแนะนำของ OECD ถ้าเนื้อหาของสนธิสัญญาเสนอการตีความที่แตกต่างแต่ตัวของข้อบทของสนธิสัญญาฉบับนั้นเหมือนกันกับข้อบทของแม่แบบ OECD ตามตัวอักษร แต่ถ้าทั้งถ้อยคำ และเนื้อหาแตกต่างกับแม่แบบ OECD สนธิสัญญาฉบับนั้นก็ไม่ต้องตีความตามคำแนะนำของ OECD³³

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือว่า คำแนะนำของ OECD มีอิทธิพลใด ๆ หรือไม่ ถ้าคำแนะนำของ OECD หรือส่วนที่เกี่ยวข้องของคำแนะนำ OECD ได้มีการเขียนขึ้น หรือแก้ไขภายหลังจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประสงค์จะตีความ

คณะกรรมการของ OECD ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีคาดหวังว่า การเปลี่ยนแปลง หรือการแก้ไขคำแนะนำนั้นควรมีอิทธิพลต่อการตีความ และการนำไปใช้ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับที่ออกมาก่อน เมื่อคำแนะนำของ OECD นั้นได้รับความเห็นชอบโดยประเทศสมาชิกของ OECD โดยทั่วไปแล้ว คู่มืออาจปรับใช้คำแนะนำของ OECD ฉบับใหม่ หรือฉบับที่ถูกแก้ไขโดยความตกลงสองฝ่ายแก่การตีความสนธิสัญญาฉบับก่อนอย่างเต็มที่ ยกตัวอย่างเช่น ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันได้เคยตัดสินว่า คำแนะนำของ OECD ฉบับปี 1963 มีอิทธิพลต่อการตีความของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับปี 1954 ที่ทำขึ้นระหว่างประเทศ

³² *Ibid.* p. 135

³³ *Ibid.* p. 136

เยอรมัน กับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยแท้จริงแล้ว คำตัดสินนี้ตั้งอยู่บนข้อเท็จจริงที่ว่า พิธีสารฉบับปี 1965 ได้แก้ไขอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศเยอรมัน กับประเทศสหรัฐอเมริกา นี้ แต่ในคดีนี้ศาลมิได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า การตีความอาจแตกต่างกันไปถ้าไม่มีพิธีสารฉบับนั้น โดยแท้จริงแล้ว การปฏิบัติตามคำแนะนำของ OECD ฉบับที่ออกภายหลังสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับก่อนสามารถอธิบายได้โดยข้อบทที่ 31 (3) (b) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา³⁴ แต่อย่างไรก็ดี ได้มีการอ้างถึงทฤษฎีกฎหมายจำนวนมากได้แย้งการนำคำแนะนำของ OECD ฉบับที่ออกภายหลังมาใช้สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับก่อน กล่าวคือ การอ้างอิงนั้นโดยหลักแล้วให้ความสนใจกับเจตนารมณ์ในทางประวัติศาสตร์ของคู่ภาคี คู่ภาคีไม่ได้รู้ถึงบทบัญญัติของ OECD ที่ออกมาภายหลัง ณ เวลาที่คู่ภาคีเหล่านั้นได้เข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ยิ่งกว่านั้น ได้มีการตั้งข้อสังเกตว่า รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันห้ามการอ้างอิงในลักษณะพลวัตเช่นนั้นของสนธิสัญญาระหว่างประเทศต่อบทบัญญัติของ OECD ที่จะออกมาในอนาคต เว้นเสียแต่ว่า บทบัญญัติของ OECD ฉบับใหม่เป็นเพียงการประกาศถึงสถานการณ์ทางกฎหมายที่เป็นอยู่ กล่าวคือ ในประโยคแรกของมาตรา 59 (2) แห่งรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันไม่อนุญาตในการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญของสัญญาระหว่างประเทศโดยปราศจากความยินยอมของรัฐสภา ดังนั้น คณะกรรมการของ OECD เกี่ยวกับภาษีไม่มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่มีอยู่ระหว่างรัฐคู่ภาคีสองรัฐเพราะสิ่งนั้นอาจเป็นการล่วงละเมิดอำนาจอธิปไตยของรัฐเหล่านี้³⁵

(4) การอ้างถึงกฎหมายภายใน

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่าง ๆ อ้างถึงกฎหมายภายในในแนวทางที่แตกต่างกันสองแนวทาง³⁶ กล่าวคือ

1. การอ้างเพียงแต่ผลทางกฎหมายซึ่งเกิดขึ้นจากการนำกฎหมายภายในมาใช้เท่านั้น แต่ไม่ได้มีจุดมุ่งหมายในการให้คำจำกัดความด้วยคำในสนธิสัญญา การอ้างอิงในลักษณะนี้ผู้เขียนจะไม่ขอกล่าวถึงเนื่องจากไม่มีประโยชน์ต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่ประการใด

³⁴ *Ibid.* pp. 136-137

³⁵ *Ibid.* p. 137

³⁶ *Ibid.* p. 144

2. การอ้างอิงถึงกฎหมายภายในซึ่งเกี่ยวข้องกับคำนิยามในสนธิสัญญา นอกจากนั้น ยังมีหลักของสนธิสัญญาซึ่งอ้างถึงความเข้าใจของถ้อยคำโดยเฉพาะซึ่งถูกใช้ทั้งในกฎหมายสนธิสัญญา และในกฎหมายภายใน โดยผู้เขียนจะพิจารณาการอ้างอิงถึงกฎหมายภายในในลักษณะนี้เนื่องจากการอ้างอิงในลักษณะนี้จะทำให้ความหมายของถ้อยคำที่ถูกใช้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดความชัดเจน

การอ้างอิงถึงกฎหมายภายในซึ่งเกี่ยวข้องกับคำนิยามในสนธิสัญญานั้น ผู้เขียนจะขอแยกพิจารณาดังต่อไปนี้

4.1 การยอมรับในหลักการ³⁷

การอ้างอิงถึงกฎหมายภายในเป็นข้อยกเว้นจากหลักการตีความถ้อยคำในสนธิสัญญาที่เป็นอิสระ แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายที่เกิดจากคำพิพากษาของศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมัน และนักวิชาการในทฤษฎีกฎหมายของประเทศเยอรมันส่วนใหญ่สนับสนุนว่ากฎหมายภายในประเทศ และวิธีการตีความกฎหมายภายในประเทศสามารถเป็นวิธีการเสริมในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ การอ้างกฎหมายภายในสำหรับการตีความกฎหมายระหว่างประเทศนี้ได้รับแรงดลใจโดยแนวความคิดว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีความสัมพันธ์กับกฎหมายภายในที่ใกล้ชิดมากกว่าสนธิสัญญาระหว่างประเทศประเภทอื่น ๆ ส่วนใหญ่สนธิสัญญาระหว่างประเทศแบบธรรมดาจะควบคุมกิจการระหว่างรัฐอย่างอิสระ กิจการเหล่านี้เป็นเพียงเรื่องทางนโยบายซึ่งไม่ได้ต้องการการแก้ไขกฎหมายภายในใด ๆ แต่แม้ว่ากิจการเหล่านี้ต้องการการแก้ไขกฎหมายภายใน ระบบกฎหมายภายในของสองประเทศที่เกี่ยวข้องนั้นโดยปกติไม่จำเป็นต้องปรับให้เข้ากับแต่ละประเทศเพื่อที่จะทำให้น้ำหนักของสนธิสัญญาเป็นไปอย่างเหมาะสม แต่ในทางตรงกันข้าม อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นตัวเชื่อมระหว่างระบบกฎหมายภายในของสองประเทศ

4.2 การอ้างอิงหลักและข้อกำหนดแห่งกฎหมาย³⁸

การอ้างอิงกฎหมายภายในสามารถกำหนดได้ในสี่แนวทางที่แตกต่างกันกล่าวคือ

1. โดยบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งอ้างถึงกฎหมายภายในของรัฐแหล่งเงินได้อย่างชัดเจน

³⁷ Ibid. pp. 144-145

³⁸ Ibid. pp. 145-146

2. โดยบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งอ้างถึงกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่อย่างชัดเจน

3. โดยหลักแห่งกฎหมายแห่งถิ่นที่ศาลซึ่งพิจารณาคดีตั้งอยู่ตามข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD บ่อยครั้งได้มีผู้วิจารณ์ว่าถ้อยคำของข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD และในแม่แบบ OECD ฉบับปี 1995 ให้สิทธิพิเศษที่จะอ้างกฎหมายภายในเหนือการตีความโดยอิสระในทางตรงกันข้าม แนวโน้มสมัยใหม่ในประเทศเยอรมันสนับสนุนการตีความโดยอิสระในทุกโอกาสที่มีความเป็นไปได้ การอ้างถึงกฎหมายภายในจำต้องทำในลักษณะที่เป็นสิ่งประกอบเท่านั้น

4. ตามวิธีการทั่วไปของการตีความ

4.3 คำนิยามซึ่งมีลักษณะเหมือนกันและเป็นการสังเคราะห์³⁹

ประเด็นที่น่าสนใจต่อมาคือ ขอบเขตซึ่งกฎหมายภายในได้ถูกนำมาใช้โดยสนธิสัญญาตามหลักการอ้างอิงที่ประเภทที่กล่าวไว้ข้างต้น ในบางกรณี สนธิสัญญาไม่ได้มีการระบุการพิสูจน์ที่เป็นอิสระสำหรับความหมายของถ้อยคำ ดังนั้น ถ้อยคำซึ่งจำต้องตีความให้สอดคล้องกับกฎหมายภายในกลายเป็นถ้อยคำคำเดียวกับถ้อยคำของกฎหมายภายใน การอ้างอิงถึงกฎหมายภายในอย่างเต็มที่นี้สร้างคำนิยามที่มีลักษณะเหมือนกันขึ้น เช่น คำว่า “สัญชาติ” ในข้อบทที่ 3 (1) (g) (i)⁴⁰ หรือคำว่า “เป็นเจ้าของ”⁴¹ ในข้อบทที่ 22 (1) แห่งแม่แบบ OECD

ในทางตรงกันข้าม ถ้อยคำส่วนใหญ่อ้างถึงกฎหมายภายในในขอบเขตที่จำกัดเท่านั้น ถ้อยคำเหล่านั้นถูกให้ความหมายซึ่งรวมเอาองค์ประกอบของกฎหมายภายใน และองค์ประกอบอิสระที่มีอยู่ในตัวสนธิสัญญาเข้าไว้ด้วยกัน คำนิยามเหล่านี้ได้รวมองค์ประกอบต่าง ๆ จากแหล่งที่มาทางกฎหมายสองแหล่งที่แตกต่างกัน และอาจถูกเรียกว่า คำนิยามที่มีลักษณะเป็นการสังเคราะห์ ยกตัวอย่างเช่น ในข้อบทที่ 4 (1) แห่งแม่แบบ OECD ซึ่งมีได้บัญญัติคำนิยามของถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภายในประเทศ แต่ได้จำกัดขอบเขตโดยกลุ่มของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกัน

³⁹ Ibid. p. 146

⁴⁰ ข้อบทที่ 3 (1) (g) (i) บัญญัติว่า คำว่า “พลเมืองของชาติหนึ่ง” หมายถึง (i) บุคคลธรรมดาใด ๆ ที่มีสัญชาติของรัฐคู่สัญญาารัฐหนึ่ง

⁴¹ ข้อบทที่ 22 (1) บัญญัติว่า ทูนในลักษณะที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ระบุไว้ในข้อ 6 ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเป็นเจ้าของ...อาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

4.4 ขอบเขตที่การอ้างอิงถูกใช้⁴²

การอ้างอิงกฎหมายภายในมาใช้นั้นสามารถแยกได้เป็น 3 กลุ่มคือ

1. การอ้างอิงกฎหมายภายในมาใช้ในการแบ่งประเภทเงินได้ และสำหรับโครงสร้างของประเภทเงินได้ที่แตกต่างกัน
2. การอ้างอิงกฎหมายภายในมาใช้ในการกำหนดกำไร และกับการถือเอาเงินได้แก่ผู้เสียภาษี และหรือสถานประกอบการถาวร

แต่การอ้างอิงกฎหมายภายในไม่นำมาใช้กับประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ถูกควบคุมโดยการตีความโดยอิสระ

4.5 การอ้างอิงในลักษณะพลวัต กับ การอ้างอิงในลักษณะคงที่⁴³

ปัญหาว่ากฎหมายภายในซึ่งอ้างถึงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือกฎหมาย ณ เวลาที่ลงมติสนธิสัญญานั้น (การอ้างอิงในลักษณะคงที่) หรือคือกฎหมาย ณ เวลาที่นำสนธิสัญญานั้นมาใช้ (การอ้างอิงในลักษณะพลวัต) นั้นยังคงเป็นปัญหาอยู่ การตีความในลักษณะพลวัตโดยทั่วไป และการนำข้อแนะนำของ OECD มาใช้ในลักษณะพลวัตนั้นอาจขัดแย้งกับกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมัน แต่อย่างไรก็ตาม รัฐสภาไม่ได้ถูกขัดขวางจากการอ้างอิงในลักษณะพลวัตต่อกฎหมายฉบับที่ออกภายหลังของรัฐสภาเอง ดังนั้น ดูเหมือนที่จะไม่มีข้อโต้แย้งในทางรัฐธรรมนูญแก่การอ้างอิงในลักษณะพลวัตต่อกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันจากมุมมองของประเทศเยอรมัน เนื่องจากหลักในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่สำคัญที่สุดซึ่งอ้างถึงกฎหมายภายในซึ่งได้แก่ ข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD นั้น เพียงแต่กำหนดสำหรับการอ้างอิงกฎหมายของรัฐซึ่งนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ภาษี และศาลภาษีภายในประเทศไม่ได้ถูกผูกมัดภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่จะอ้างถึงกฎหมายภายในของรัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งอย่างเป็นพลวัต

อย่างไรก็ตาม ปัญหาว่ารัฐสภาสามารถได้รับสิทธิภายใต้รัฐธรรมนูญที่จะยอมรับสนธิสัญญาซึ่งรัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งก็มีสิทธิภายใต้สนธิสัญญานั้นต่อการตีความในลักษณะพลวัตที่สอดคล้องกับกฎหมายภายในของรัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งนั้นได้อย่างไรก็ยังคงเป็นปัญหาอยู่ เป็นที่ชัดเจนว่า ความยินยอมของรัฐสภาภายใต้มาตรา 59 (2) (1) ของรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันจำต้องครอบคลุมสนธิสัญญาทั้งฉบับ ดังนั้นกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันดูเหมือนที่จะ

⁴² Ekkehart Reimer, *supra* note 8, p. 147

⁴³ *Ibid.* pp. 147-148

จะกำหนดว่าคณะผู้แทนของประเทศเยอรมันทำให้เกิดความชัดเจนระหว่างการเจรจาสนธิสัญญาว่ารัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่ง (เมื่อนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้) จำต้องใช้อำนาจของการตีความในลักษณะพลวัตของตนภายใต้ข้อบทที่ 3 (2) อย่างจำกัดโดยขึ้นอยู่กับความตีความซึ่งสามารถคาดหมายได้ และได้รับความยินยอมโดยคู่ภาคีทั้งสอง ณ เวลาที่ลงมติสนธิสัญญา ดังนั้นในเวลาต่อมาการแก้ไขกฎหมายภายในของรัฐอีกรัฐหนึ่ง (ฝ่ายเดียว) จำต้องไม่ส่งผลในการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งสามารถทำให้ความสมดุลในหลักต่างตอบแทนเป็นอันตราย ดังนั้นการที่จะสันนิษฐานว่าประเทศเยอรมันยังคงมีสิทธิต่อการอ้างอิงในลักษณะที่เป็นพลวัต ในขณะที่รัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งไม่มีสิทธินั้นอาจเป็นปัญหาอย่างชัดเจนและอาจฝ่าฝืนหลักสุจริต ด้วยเหตุนี้ ประเทศเยอรมันควรกำหนดให้มีข้อจำกัดที่เหมือนกันกับรัฐคู่ภาคีอีกรัฐหนึ่งแก่ประเทศเยอรมันเองซึ่งเป็นไปตามหลักการมีสัดส่วน และความสอดคล้องกัน

4.6 การอ้างอิงถึงกฎหมายที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษี⁴⁴

ข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่แบบ OECD ยอมรับและแนะนำการอ้างอิงกฎหมายภายในประเทศ และกฎหมายภายในสาขาอื่น โดยแท้จริงแล้ว อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศเยอรมันส่วนใหญ่มีข้อจำกัดโดยชัดแจ้ง หรือโดยปริยาย กล่าวคือ ข้อบทที่อ้างอิงนั้นเกี่ยวข้องกับกฎหมายภายในประเทศ ด้วยเหตุนี้ ศาลภาษีแห่งรัฐของประเทศเยอรมันจึงไม่ได้หันไปใช้กฎหมายสาขาอื่นบ่อยครั้งนัก

ได้มีการตั้งข้อสังเกตในทางหลักเกณฑ์ว่า การอ้างอิงกฎหมายที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษี อาจทำได้ถ้าถ้อยคำที่ใช้ในกฎหมายที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษินั้นได้นำมาใช้ในกฎหมายภาษีด้วย

4.7 การอ้างอิงวิธีการตีความภายในประเทศ⁴⁵

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือว่า วิธีการตีความสนธิสัญญาตามธรรมดาสามารถเพิ่มเติม หรือทำให้สมบูรณ์โดยวิธีการที่ใช้สำหรับการตีความหลักเกณฑ์ของกฎหมายภายในโดยแท้หรือไม่

ในกรณีนี้เมื่อมีการอธิบายถ้อยคำในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการอ้างอิงถึงกฎหมายภายในนั้น การจะกำหนดความหมายของถ้อยคำของกฎหมายภายในโดยการหันไปใช้วิธีการตีความซึ่งนำกฎหมายสนธิสัญญามาใช้อาจจะไม่มีเหตุผลมากนัก วิธีการเช่นนั้นอาจไม่สนับสนุนกระบวนการตีความ และไม่ได้กำหนดผลที่เหมือนกันในสาระสำคัญ ในทางตรงกันข้าม วิธีการเช่นนั้นอาจก่อให้เกิดอุปสรรคอีกอย่างหนึ่งสำหรับความเข้ากันได้ของกฎหมาย

⁴⁴ Ibid. pp. 148-149

⁴⁵ Ibid. p. 149

ภายในกับกฎหมายสนธิสัญญา ดังนั้น วิธีการตีความจำต้องเดินตามแหล่งที่มาที่สำคัญของ ถ้อยคำซึ่งกำลังมีการตีความ ด้วยเหตุนี้ ถ้อยคำในสนธิสัญญาทั้งหมดซึ่งอยู่ภายใต้การตีความที่ สอดคล้องกับกฎหมายลายลักษณ์อักษรภายในประเทศจำต้องมีการตีความโดยวิธีการตีความ ตามกฎหมายภายในประเทศ

3.2 การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศในระบบจารีตประเพณี

ในส่วนนี้ผู้เขียนจะพิจารณาเฉพาะหลักเกณฑ์การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการ เก็บภาษีซ้อนตามหลักเกณฑ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา

ก่อนที่จะพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการ เก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ผู้เขียนจะขอพิจารณาถึงแหล่งที่มาของการตีความ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้สำหรับการ ตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1) แหล่งที่มาของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะตรวจสอบคำแนะนำ และแหล่งที่มาบางประการซึ่งศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

(1) คำแนะนำทั่วไป

1.1 อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบ⁴⁶

มีความตกลงร่วมกันระหว่างประเทศที่เด่นชัดซึ่งเกี่ยวข้องกับแนวความคิดทั่วไป และ ถ้อยคำของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งอย่างน้อยที่สุดก็คือ สนธิสัญญาว่าด้วยการ จัดเก็บภาษีซ้อน ความตกลงนี้มีการพัฒนาในสนธิสัญญาและด้วยการทำงานโดยสันนิบาตชาติ ก่อนทศวรรษปี 1950 ในช่วงปลายทศวรรษปี 1950 OECD ซึ่งในเวลานั้นยังไม่รวมประเทศ สหรัฐอเมริกาเริ่มร่างอนุสัญญาแม่แบบสำหรับการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อนในเงินได้ และทุน

⁴⁶ John A. Townsend, "Tax Treaty Interpretation",

<http://web2.westlaw.com/find/default.wl?mt=WestlawInternational&fn=_top&sv=Split&cite=55+Tax+Law.+219&rp=%2ffind%2fdefault.wl&vr=2.0&rs=WLV5.11>, Fall 2001

ในช่วงเวลานั้นมีเครือข่ายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันท่ามกลางประเทศที่พัฒนาแล้ว ต่อมาในปี 1963 OECD ซึ่งในเวลานั้นได้รวมประเทศสหรัฐอเมริกาเข้าเป็นสมาชิกได้ตีพิมพ์อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 ขึ้น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 ได้มีการทำให้ทันสมัยขึ้นในปี 1977 และในปี 1992 และ มีการทำให้ทันสมัยโดยการเพิ่มเติมภายหลังจากนั้น

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 ได้ตั้งอยู่บนพื้นฐานประสบการณ์ของผู้ร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น เนื้อหาที่น้อยครั้งได้สอดคล้องกับเนื้อหา และแนวความคิดจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับต่าง ๆ ที่มีอยู่ ยกตัวอย่างเช่น ข้อบทเกี่ยวกับกำไรธุรกิจของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 สอดคล้องกับแนวความคิดหลัก และคำศัพท์ที่แท้จริงที่ถูกรับในสนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักร ฉบับปี 1945 สนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักรฯ นั้นได้นำแนวความคิดที่ว่ากำไรธุรกิจของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีหนึ่งซึ่งทำธุรกิจในประเทศภาคีอีกประเทศหนึ่งอาจต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อกิจกรรมทางธุรกิจนั้นเพิ่มขึ้นถึงระดับของสถานประกอบการถาวรมาใช้ซึ่งเป็นความคิดที่เป็นส่วนที่สำคัญที่สุดของสนธิสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศพัฒนาอื่น ๆ ก่อนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 และเป็นความคิดที่ถูกนำมาใช้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 นั้นได้รวมคำแนะนำซึ่งอธิบายถ้อยคำของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 เข้าไว้ด้วย คำแนะนำเหล่านี้แสดงว่า ผู้ร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนรู้ว่าถ้อยคำของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจำนวนมากไม่สามารถอธิบายได้ด้วยตัวของมันเอง และจำเป็นต้องมีคำอธิบายเพิ่มเติม คำแนะนำนั้นมิได้มีเจตนาที่จะรวมเข้ากับเนื้อหาของสนธิสัญญา คำแนะนำเหล่านี้มีเจตนาที่จะช่วยในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่น ๆ ซึ่งรวมเนื้อหาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD เข้าไว้ด้วย

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับที่ออกภายหลัง (ฉบับปี 1977 และ 1992) ได้ขัดเกลาทั้งเนื้อหา และคำแนะนำ และยังคงดำเนินต่อไปที่จะสะท้อนความตกลงร่วมกันซึ่งเกี่ยวข้องกับแนวความคิด และความหมายซึ่งถูกใช้บ่อยในสนธิสัญญาทวิภาคีซึ่งใช้อยู่ในปัจจุบัน

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้พัฒนาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของตนในปี 1976 โดยได้นำแนวความคิดส่วนใหญ่ และภาษาส่วนมากในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 มาใช้ เช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศไทยฉบับปี 1976 ใช้เนื้อหาของหลักหน่วยภาษีที่แยกต่างหาก (Separate Enterprise Construct) เกือบทั้งหมดตามถ้อยคำจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ฉบับปี 1963 ความสัมพันธ์ระหว่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศไทยฯ ตามที่ได้มีการทำให้ทันสมัยเป็นประจำ และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECDฯ ตามที่ได้มีการทำให้ทันสมัยเป็นประจำได้ดำเนินต่อไป โดยทั่วไปแล้วเป็นที่ยอมรับกันว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศไทยฯ และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยฯ มีความคล้ายคลึงกันอย่างมากต่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECDฯ ซึ่งส่งผลให้การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECDฯ โดยเฉพาะในคำแนะนำมีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยฯ

ในเมื่อประเทศไทยมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบเป็นของตนเองแล้ว ดังนั้น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศไทยฯ ที่ใช้อยู่ ณ เวลาที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยฯ ได้ถูกเจรจาจึงเป็นแหล่งที่มาโดยตรงมากกว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECDฯ สำหรับการกำหนดว่าผู้เจรจามีเจตนาให้ถ้อยคำของสนธิสัญญามีความหมายอย่างไร ในทำนองเดียวกัน คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังสำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศไทยฯ เป็นแหล่งที่มาโดยตรงมากกว่าคำแนะนำของ OECD สำหรับการกำหนดว่าโดยแท้จริงแล้ว ผู้เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยฯ มีเจตนาอย่างไรโดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาดั้งเดิมของถ้อยคำภาษาของสนธิสัญญา

1.2 อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา⁴⁷

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาเป็นสนธิสัญญาพหุภาคีซึ่งเกี่ยวข้องกับการตีความสนธิสัญญา นับตั้งแต่การร่างในปี 1969 รัฐต่าง ๆ มากมายได้ให้สัตยาบัน

⁴⁷ Ibid.

แก่นุสัญญากรุงเวียนนาฯ และเสนอความตกลงร่วมกันโดยทั่วไปในประชาคมโลกในเนื้อหาสาระที่มั่นคงรอบคอบ แม้ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้ให้สัตยาบันแก่นุสัญญากรุงเวียนนาฯ แต่ได้กล่าวไว้โดยตลอดว่า อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เป็นคำแนะนำที่เชื่อถือได้ต่อกฎหมายสนธิสัญญาและการปฏิบัติในปัจจุบัน

อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ กำหนดสิทธิพิเศษสำหรับการแก้ปัญหาประเด็นเกี่ยวกับเจตนา หรือความคาดหวังร่วมกัน (Shared expectation) ของคู่ภาคีโดยการอ้างถึงความหมายตามธรรมดาของเนื้อหาสนธิสัญญาโดยปราศจากการใช้แหล่งที่มาจากภายนอก แต่เนื่องจากอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นำวิธีการตีความสนธิสัญญาตามความหมายที่เรียบง่ายมาใช้ วิธีการนั้นไม่ได้เห็นว่าการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงค่อนข้างสบายใจที่อ้างถึงแหล่งที่มาภายนอกสำหรับความหมายในการตีความกฎหมาย และสัญญา และสบายใจที่จะใช้แหล่งที่มาในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเหล่านั้นอย่างเท่าเทียมกัน

1.3 ALI Restatement of the Law⁴⁸

โดยทั่วไป Restatement ยอมรับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ยกเว้นแต่ในบางกรณีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย และทางปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกาแตกต่างจากอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ Restatement ซึ่งบางครั้งมีเนื้อหาคลุมเครือมากกว่าเนื้อหาของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้แยกออกจากอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ในส่วนสำคัญในเรื่องที่ว่าเมื่อใดที่การอาศัยความชัดเจนของความหมายจากแหล่งภายนอกได้รับการยอมรับ Restatement ให้ข้อสังเกตว่า อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ไม่สอดคล้องกับทางปฏิบัติของศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาอันเป็นผลเนื่องจากการยอมรับการอาศัยความชัดเจนจากแหล่งภายนอกเช่นนั้นก็ต่อเมื่อการตีความตามตัวอักษรคลุมเครือ หรือไม่มีเหตุผล

⁴⁸ ชุดของหนังสือที่แต่งโดยสถาบันกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา (ALI) ซึ่งบอกว่าการกฎหมายในสาขาทั่วไปคืออะไร, กำลังเปลี่ยนแปลงอย่างไร และทิศทางใดที่ผู้แต่งคิดว่าการเปลี่ยนแปลงนี้ควรจะเป็น Restatements ที่หลากหลายมีผลบังคับทางกฎหมายมากในการสร้างหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ของกฎหมายที่ครอบคลุมถึง Restatements เหล่านั้นบ่อยครั้งได้มีการนำมาอ้าง, ปฏิบัติตาม หรือทำให้แตกต่างโดยศาลต่าง ๆ

1.4 แผนการของ ALI⁴⁹

แผนการเกี่ยวกับภาษีเงินได้แห่งรัฐของ ALI ได้แนะนำแหล่งที่มาภายนอกที่กว้างขวางพร้อมด้วยระดับที่หลากหลายของสิ่งที่มาในมน้าวเพื่อใช้ในการกำหนดความหมายของเนื้อหาสนธิสัญญา

(2) เนื้อหาสนธิสัญญา⁵⁰

ตัวสนธิสัญญาเองถือได้ว่าเป็นเอกสารชั้นพื้นฐาน สนธิสัญญานั้นประกอบด้วยตัวเนื้อหา และความตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรอื่น ๆ ซึ่งสะท้อนถึงความตกลงของคู่ภาคี Restatement ใส่รายชื่อสำหรับความตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรอื่นเช่นนั้นให้รวมถึง อนุสัญญา (Convention), ความตกลง (Agreement), พิธีสาร (Protocol), ข้อตกลง (Covenant), กฎบัตร (Charter), ธรรมนูญ (Statute), กฎหมาย (Act), ปฏิญญา (Declaration), ข้อตกลงเป็นทางการ (Concordat), หนังสือแลกเปลี่ยน (Exchange of notes), บันทึกซึ่งได้ตกลงกันแล้ว (Agreed minute), บันทึกความตกลง (Memorandum of agreement), บันทึกความเข้าใจ (Memorandum of understanding) และวิธีครองชีพ (Modus vivendi) ทั้งหมดที่กล่าวมานั้นมีสถานะทางกฎหมายที่เหมือนกันเว้นเสียแต่ว่าบทบัญญัติเหล่านั้น หรือรายละเอียดของการทำสนธิสัญญา ระบุไว้เป็นอย่างอื่น ในทางเทคนิค ข้อตกลงทั้งหมดสามารถใส่ไว้ในตัวของสนธิสัญญาเอง และในบางกรณีไม่มีข้อตกลงที่แยกต่างหาก ในโอกาสอื่น ๆ และสำหรับเหตุผลที่แตกต่างกัน พิธีสาร, บันทึกความเข้าใจ หรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรอื่นที่แยกต่างหากได้มีการเจรจามากกว่าที่จะนำข้อตกลงเหล่านั้นมารวมในสนธิสัญญาตามที่ระบุไว้

ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อตกลงทั้งหมดเหล่านี้แม้แต่ข้อตกลงที่ไม่ต้องได้รับความยินยอมจากวุฒิสภาโดยชัดแจ้งนั้นได้มีการเสนอต่อวุฒิสภาเพื่อว่าวุฒิสภาได้รับการบอกกล่าวถึงรายละเอียดทั้งหมดเกี่ยวกับข้อตกลงเหล่านั้น แม้ว่าวุฒิสภาอาจจะไม่มีความจำเป็นที่จะให้ความยินยอมต่อข้อตกลงเช่นนั้น วุฒิสภาสามารถบันทึกการไม่เห็นด้วยของวุฒิสภาต่อข้อตกลงเหล่านั้น บางครั้ง วุฒิสภาจะคัดค้านต่อข้อตกลงที่กล่าวไว้ในเอกสารต่าง ๆ เอกสารต่าง ๆ เหล่านี้ควรจะมึผลในกระบวนการตีความแม้ว่าจะไม่ได้รับความยินยอมอย่างเป็นทางการก็ตาม

⁴⁹ John A. Townsend, *supra* note 46

⁵⁰ *Ibid.*

การกระทำทั้งหมดในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในเนื้อหาสนธิสัญญานั้น แม้แต่ในเวลาซึ่งแหล่งที่มาต่าง ๆ จากภายนอกได้รับการพิจารณาเพื่อที่จะบอกถึงการตีความเนื้อหาสนธิสัญญา การตีความซึ่งปรากฏออกมาจะต้องอยู่บนพื้นฐานของเนื้อหาสนธิสัญญานั้น

(3) แหล่งที่มาจากภายนอกของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁵¹

ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้แหล่งที่มาจากภายนอกสำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พิจารณาแหล่งที่มาเช่นนั้นสำหรับการตีความสัญญาเป็นเวลานานมาแล้ว และได้พัฒนาทักษะเกี่ยวกับการวิเคราะห์เพื่อให้แหล่งที่มาจากภายนอกเพื่อส่งเสริมการค้นหาความหมายที่ชัดเจนสำหรับความหมาย หรือความคาดหวังร่วมกันของภาคี

การเปรียบเทียบกับสัญญามีอิทธิพลมากที่สุดศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาในคดีเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน Restatement ยอมรับความมีประโยชน์ของการเปรียบเทียบกับสัญญาในการกำหนดผลทางกฎหมายของสนธิสัญญา แม้ว่าการนำกฎหมายเกี่ยวกับสัญญาทั้งหมดมาใช้อาจจะไม่เหมาะสม ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ยอมรับหลักการต่าง ๆ ของกฎหมายเกี่ยวกับการตีความสัญญาในฐานะที่เป็นประโยชน์สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยแท้จริงแล้ว คดีทุกคดีโดยเฉพาะคดีเมื่อเร็ว ๆ นี้ระบุว่าจุดมุ่งหมายของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือ เพื่อที่จะค้นหา และทำให้ความคาดหวังร่วมกันของภาคีเกิดขึ้น ศาลต่าง ๆ พบว่าเทคนิคสำหรับการกำหนดความคาดหวังร่วมกันสำหรับสัญญาของคู่สัญญามีประโยชน์ในการกำหนดความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสนธิสัญญาสำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

มุมมองที่เด่นในการตีความสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาคือว่า ศาลจะพิจารณารับใช้ทั้งหมดรวมทั้งแหล่งที่มาจากภายนอกเพื่อที่จะกำหนด และทำให้ความหมายในถ้อยคำที่คู่สัญญาได้ใช้เกิดผลขึ้น ศาลต่าง ๆ จะเพิกเฉยต่อถ้อยคำซึ่งคู่สัญญาใส่ไว้ในสัญญาของตน แต่ศาลต่าง ๆ จะพิจารณาถึงความเป็นไปได้ซึ่งคู่สัญญามีเจตนาต่อความหมายหนึ่งนอกเหนือจากความหมายตามธรรมดา ดังนั้นศาลต่าง ๆ ซึ่งให้ความเคารพต่อความคิดเห็นซึ่งศาลต่าง ๆ จำต้องกำหนด และทำให้ความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสนธิสัญญาเกิดผลนั้นได้ให้ความสนใจต่อหลักฐานของเจตนาที่แท้จริงของภาคีสถิติสนธิสัญญา ถ้าเนื้อหาไม่ชัดเจนแล้ว หลักฐานใด ๆ อาจถูก

⁵¹ Ibid.

นำมาพิจารณาถ้าเกี่ยวข้องกับจุดมุ่งหมายของการกำหนดความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสัญญา ดังนั้น โดยการยอมรับการเทียบเคียงกับสัญญา โดยทั่วไปแล้วศาลต่าง ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกาในคดีเกี่ยวกับสนธิสัญญา และโดยเฉพาะในคดีภาษีต่างสันนิษฐานว่าศาลสามารถพิจารณาแหล่งที่มาต่าง ๆ จากภายนอกได้ ด้วยเหตุนี้ ทางปฏิบัติของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาอาจค่อนข้างแตกต่างจากทางปฏิบัติของภาคีสถิติสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งอาจจะใกล้ชิดกับกฎเกณฑ์ที่ได้รับการสนับสนุนจากอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มากกว่า

ถ้อยคำ "บริบท" ได้ใช้ในความหมายอย่างกว้างกล่าวคือ หมายความว่า บริบทโดยรวมในเนื้อหาซึ่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้มีการเจรจา และได้รับความเห็นชอบ สิ่งนี้รวมถึง แหล่งที่มาต่าง ๆ จากภายนอก ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้แหล่งที่มาต่าง ๆ จากภายนอกสำหรับบริบทเพื่อที่จะตีความภาษาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ประเด็นปัญหาที่ยากคือ กรณีที่ไม่สามารถพบได้ว่าคู่สัญญามีความคาดหวังร่วมกันอย่างไร กรณีนี้ไม่ได้หมายความว่า ศาลจะไม่ใช้บังคับการตีความที่คู่สัญญาไม่ได้มีส่วนร่วม ถ้อยคำที่เลือกโดยคู่สัญญาอาจประกอบด้วยความหมายที่ได้รับการยอมรับซึ่งศาลเลือกที่จะใช้บังคับไม่ว่าความหมายนั้นได้รับการโน้มน้าวว่าคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเข้าใจ หรือยอมรับความหมายนั้นหรือไม่ กรณีขึ้นอยู่กับบทบาทของศาลว่าศาลเข้าใจบทบาทของศาลเองว่ามีอยู่อย่างไร ถ้าศาลมองบทบาทของศาลเองในฐานะที่มีผลกระทบเพียงความคาดหวังที่แท้จริงซึ่งมองออกได้ของภาคีสถิติสัญญาแล้ว ศาลจะไม่สอดเข้าไปอุดช่องว่างซึ่งศาลไม่สามารถเข้าใจว่าภาคีสถิติสัญญามีความเข้าใจที่แท้จริงร่วมกันเกี่ยวกับประเด็นนั้นอย่างไร ศาลจะมองหาสำหรับหลักฐานที่ชัดเจนและไม่คลุมเครือรวมทั้งหลักฐานที่มาจากภายนอกซึ่งภาคีสถิติสัญญามีความคาดหวังร่วมกันในทางตรงกันข้าม ถ้าศาลมองบทบาทของศาลเองอย่างกว้างขวางมากแล้ว ศาลจะสอดเข้าไปอุดช่องว่างรวมทั้งคาดเดา และจะกำหนดผลซึ่งศาลเชื่อว่าควรจะเป็นในความคิดของผู้ร่าง

ต่อไปนี้ผู้เขียนจะพิจารณาแหล่งที่มาจากภายนอกโดยทั่วไปซึ่งพบได้ในการตีความสนธิสัญญา

3.1) ประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

การเจรจาสนธิสัญญานั้นก่อให้เกิดการสื่อสารโต้ตอบไปมาระหว่างกัน และงานเขียนที่เกิดขึ้นพร้อมกันอื่น ๆ ระหว่างผู้แทนของภาคีสถิติสัญญาซึ่งสามารถทำให้ความคาดหวังร่วมกันของผู้ร่างปรากฏออกมาอย่างชัดเจน ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พิจารณา

ประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการเจรจาเพื่อที่จะตีความบทบัญญัติสนธิสัญญา⁵² โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) จุดเริ่มต้นของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกา⁵³

เมื่อการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเริ่มขึ้น ผู้เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งปฏิบัติได้ และคำอธิบายทางเทคนิคของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งอธิบายด้วยคำภาษาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และความเข้าใจของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับด้วยคำภาษาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนี้ผู้เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกายังมีแหล่งที่มาของเนื้อหาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่นไม่ว่าจะในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้มีการเจรจาไปก่อนของแต่ละประเทศ หรือในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบอื่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบอื่นที่เด่นที่สุดซึ่งได้มีการนำมาใช้ในการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาคือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของสหประชาชาติ เป็นที่แน่นอนว่า ประเทศอื่นในกลุ่ม OECD ซึ่งไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบภายในประเทศของตนจะมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ในฐานะที่เป็นสิ่งที่อ้างอิง และมีความเป็นไปได้ว่าจะคล้ายคลึงกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และคำแนะนำของ OECD มากกว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกา และคำอธิบายทางเทคนิคของแม่แบบนั้น

คำแนะนำของ OECD นั้นค่อนข้างสำคัญในการทำความเข้าใจความหมายของเนื้อหาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ในทำนองเดียวกัน คำแนะนำเหล่านั้นอาจจะโน้มน้าวใจในการตีความเนื้อหาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ให้อยู่จริงซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD แต่อย่างไรก็ดี สมาชิกของ OECD อาจแสดงการคัดค้าน และความสนใจต่อบทบัญญัติต่าง ๆ ของ

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid.

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD หรือคำแนะนำของ OECD ผ่านข้อสงวน และข้อสังเกต เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ไม่ใช่เอกสารที่มีผลผูกมัด ความตกลงนั้นอาจจะมีผลในทางปฏิบัติก็ต่อเมื่อภาษาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ได้นำมาใช้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ใช้อยู่จริงโดยปราศจากคำอธิบายเพิ่มเติมว่ามันหมายความว่าอย่างไร

แผนการของ ALI แนะนำว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และเอกสารที่เป็นคำแนะนำของ OECD ควรจะได้รับการยอมรับว่ามีน้ำหนักมาก กล่าวคือคำแนะนำของ OECD ไม่ได้เป็นข้อสรุปโดยแน่แท้ในเรื่องความคาดหวังร่วมกัน แต่คำแนะนำนั้นได้รับการให้น้ำหนักมากในการค้นหาความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสัญญาเมื่อเนื้อหาและแนวความคิดของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาเหมือนกันกับเนื้อหาและแนวความคิดของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD

นอกจากนี้ ถ้าประวัติศาสตร์ในการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระบุว่าเนื้อหาสนธิสัญญาควรจะมีการตีความบัญญัติไว้ในคำแนะนำของ OECD แล้ว ก็ย่อมจะเป็นไปตามนั้น เว้นเสียแต่ว่าประวัติศาสตร์การบัญญัติกฎหมายของวุฒิสภาจะระบุไว้เป็นอย่างอื่น

2) บันทึกเกี่ยวกับการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁵⁴

ผู้เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งหลายจะมีการสื่อสารที่เกิดขึ้นพร้อมกันซึ่งอาจสะท้อนถึงความคาดหวังร่วมกันเกี่ยวกับความหมาย และการนำเนื้อหาสนธิสัญญาโดยเฉพาะมาใช้ ประวัติศาสตร์การเจรจານี้จำนวนมากไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณะ การเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการเจรจาทางการทูตระหว่างรัฐบาลซึ่งโดยปกติไม่ได้กระทำโดยเปิดเผย สิ่งนี้เป็นจริงเกี่ยวกับสนธิสัญญาทวิภาคี เช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาทุกฉบับ แต่ในส่วนตัวอย่างทั้งหมด หรือบางส่วนของบันทึกการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ได้เปิดเผยนั้นอาจมีการนำมาใช้เพื่อช่วยในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

3) คำอธิบายทางเทคนิคของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁵⁵

จากมุมมองของประเทศสหรัฐอเมริกา คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนั้นรวมเนื้อหาของความคาดหวังร่วมกัน และลักษณะที่เกี่ยวกับการตีความของประวัติศาสตร์การ

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้าไว้ด้วย คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนั้นได้มีการเสนอต่อวุฒิสภาพร้อมกับตัวอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ภาคีสสนธิสัญญาอาจเตรียมเอกสารที่เหมือนกันสำหรับใช้ในกระบวนการให้สัตยาบัน ในเอกสารเหล่านี้ ผู้เจรจาสนธิสัญญาแต่ละฝ่ายจะบรรยายสิ่งซึ่งผู้เจรจาสนธิสัญญาเชื่อซึ่งได้เพ็งมีการเจรจาไป คำอธิบายทางเทคนิคฯ ต่าง ๆ ให้สิทธิแก่การพิจารณาที่สำคัญเพราะคำอธิบายทางเทคนิคฯ เหล่านั้นเกิดขึ้นพร้อมกัน และคำอธิบายทางเทคนิคฯ เหล่านั้นเป็นการตีความของฝ่ายบริหาร ยิ่งกว่านั้น การตีความในคำอธิบายทางเทคนิคฯ และคำอธิบายขึ้นต่อวุฒิสภาโดยฝ่ายบริหารมีความสำคัญอย่างมากเพราะว่าการตีความเหล่านั้นเป็นความเข้าใจซึ่งวุฒิสภาให้ความยินยอม เว้นเสียแต่ว่าได้มีการโต้แย้งการตีความเหล่านั้นในกระบวนการให้ความยินยอมของวุฒิสภา ลำเนาต่าง ๆ ของคำอธิบายทางเทคนิคฯ ได้แจกให้แก่ภาคีสสนธิสัญญาต่าง ๆ ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก่อนที่ภาคีสสนธิสัญญาต่าง ๆ นั้นจะสรุปผลการเจรจา และส่งต่อไปยังวุฒิสภา ในกรณีเช่นนั้น จุดประสงค์อันหนึ่งของการจัดหาคำอธิบายทางเทคนิคให้แก่ภาคีสสนธิสัญญา คือ เพื่อที่จะแนะนำภาคีสสนธิสัญญาเกี่ยวกับความเข้าใจของผู้เจรจาชาวสหรัฐ และเพื่อที่จะขจัดความไม่เห็นด้วยซึ่งสามารถแก้ไขได้ในกระบวนการนั้น นอกเหนือจากการกำหนดการตีความของฝ่ายบริหาร คำอธิบายทางเทคนิคฯ ประกอบขึ้นเป็นรากฐานสำหรับความคาดหวังของวุฒิสภา

4) หลักฐานของผู้เจรจาสนธิสัญญา⁵⁶

ตัวแปรประการหนึ่งที่เกิดขึ้นภายหลังซึ่งพยายามที่จะฟื้นฟูประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือ หลักฐานของการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกี่ยวกับว่าเจตนาของผู้เจรจาสนธิสัญญาคืออะไร กรณีนี้เป็นการกระทำที่เสี่ยงเพราะถ้าเจตนาของผู้เจรจาสนธิสัญญาคนหนึ่งเป็นเรื่องสำคัญ เจตนาของผู้เจรจาทั้งหมดก็เป็นเรื่องสำคัญ และถ้าเป็นไปตามที่ตั้งสมมติฐานไว้ข้างต้น เจตนาของวุฒิสภาก็ย่อมมีอำนาจเหนือ หรืออย่างน้อยที่สุดก็เป็นสิ่งสำคัญ หลักฐานของการลงคะแนนเสียงของวุฒิสภาแต่ละคนอาจเป็นสิ่งสำคัญในการกำหนดว่ามีความเข้าใจโดยทั่วไปของวุฒิสภาหรือไม่ และมีวิธีไหนบ้างที่จะตีความสนธิสัญญา

⁵⁶ Ibid.

ศาลต่าง ๆ ได้ตัดสินว่า การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการตรวจสอบกฎหมายมากกว่าการตรวจสอบข้อเท็จจริง หลักฐานของแต่ละบุคคลไม่ว่าจะเป็นของผู้เจรจาสนธิสัญญา หรือของผู้บัญญัติกฎหมายไม่ใช่สิ่งสำคัญ

3.2) ประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการให้สัตยาบันอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ขั้นต่อมาในกระบวนการภายหลังจากที่ได้เสนอให้วุฒิสภาให้ความยินยอมแล้วคือการให้สัตยาบันอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยในส่วนนี้สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) คำอธิบายทางเทคนิคของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และของกระทรวงการคลัง

สำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การพิจารณาของวุฒิสภาเริ่มขึ้นด้วยการที่ประธานาธิบดีเสนออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้พิจารณาพร้อมกับคำอธิบายอย่างย่อจากกระทรวงการต่างประเทศ หลังจากนั้น กระทรวงการคลังซึ่งเป็นกระทรวงที่เจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยแท้จริงจะเสนอคำอธิบายในรายละเอียดซึ่งทำให้เข้ากับรูปแบบคำอธิบายทางเทคนิคของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้พิจารณาคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังระบุมความเข้าใจของผู้เจรจาชาวสหรัฐเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ผู้เจรจาเพียงเจรจาไป นอกจากนั้นคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนั้นเป็นจุดมาตรฐานซึ่งใช้โดยวุฒิสภาเพื่อที่จะทำความเข้าใจอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ยกเว้นความเข้าใจที่ขัดแย้งกันใด ๆ ซึ่งเกิดขึ้นในกระบวนการพิจารณาของวุฒิสภา⁵⁷ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังเป็นคำแนะนำที่เป็นทางการแก่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และได้มีการจัดเตรียมสำหรับการใช้ประโยชน์ของวุฒิสภาในการให้คำแนะนำ และความยินยอมของวุฒิสภา คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนี้อธิบาย นโยบายที่เป็นรากฐาน และมีคำอภิปรายข้อบ่งชี้ข้อบ่งทโนรายละเอียดของสนธิสัญญา⁵⁸

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ernest R. Larkins, "U.S. Income Tax Treaties in research and planning", <
http://web2.westlaw.com/find/default.wl?mt=WestlawInternational&fn=_top&sv=Split&cite=18+Va.+Tax+Rev.+133&rp=%2ffind%2fdefault.wl&vr=2.0&rs=WLV5.11>, Summer
1998

คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนั้นให้สิทธิแก่การให้น้ำหนักที่มากในกระบวนการตีความเนื่องจากบทบาทสำคัญของวุฒิสภา เว้นเสียแต่ว่า กระบวนการของวุฒิสภาจะมีความกังวล หรือความไม่เห็นด้วยบางประการกับคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลัง⁵⁹

2) การเสนออื่น ๆ ให้ฝ่ายบริหารพิจารณา⁶⁰

มีเอกสารอื่น ๆ ที่เสนอให้พิจารณาจากกระทรวงการคลัง หรือจากกระทรวงการต่างประเทศต่อประธานาธิบดี และจากประธานาธิบดีต่อวุฒิสภา โดยปกติ สิ่งเหล่านี้มีลักษณะทั่วไปอย่างมาก และไม่มีประโยชน์ในการค้นหาสำหรับความหมายของข้อตกลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม อาจจะมีหลักฐานจากเจ้าหน้าที่กระทรวงการคลัง บางครั้งหลักฐานเช่นนั้นได้มีการทำให้เกิดขึ้นโดยคำแถลงที่ได้จัดเตรียมไว้ ทั้งหลักฐาน และคำแถลงที่ได้จัดเตรียมไว้สามารถทำให้การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของกระทรวงการคลัง และความเข้าใจในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของวุฒิสภาเปิดเผยออกมาอย่างชัดเจน

3) คำอธิบายของเจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วม (JCT)⁶¹

ภายหลังการรับคำอธิบายทางเทคนิค และที่เกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วมได้ศึกษาการเสนอให้พิจารณา และดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่เห็นว่าเหมาะสม ต่อจากนั้น เจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วมได้จัดให้มีการทบทวนโดยอิสระ และอาจแสดงความสนใจ หรือความแตกต่างเกี่ยวกับคำแถลงของกระทรวงการคลังต่อวุฒิสภา ในการนี้ เจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วมได้จัดเตรียมรายงานที่เรียกว่า "คำอธิบาย" ซึ่งวิเคราะห์อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และอภิปรายประเด็นต่าง ๆ หรือปัญหาต่าง ๆ ซึ่งคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภา (SFRC) และวุฒิสภาควรพิจารณา

คำอธิบายของเจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วมใช้คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังในฐานะที่เป็นประเด็นหลักของข้อปลีกย่อยเกี่ยวกับความหมายของเนื้อหาสนธิสัญญา โดยพื้นฐานแล้ว คำอธิบายของเจ้าหน้าที่คณะกรรมการการร่วมอาศัยคำอธิบายทาง

⁵⁹ John A. Townsend, *supra* note 46

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

เทคนิคของกระทรวงการคลังในฐานะที่เป็นความเข้าใจของสนธิสัญญา เว้นเสียแต่ว่าคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังได้เขียนไว้เป็นอย่างอื่น

4) การพิจารณา และรายงานของคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภา⁶²

คณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาได้ทำการตรวจสอบ และการพิจารณาตามที่เห็นว่าเหมาะสม คณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาได้รับเอกสารที่เสนอให้พิจารณาจากภาคีสนธิสัญญาที่รู้สึกสนใจ และทำการพิจารณาเอกสารที่ตัวแทนกระทรวงการคลังได้พิสูจน์ และเสนอให้พิจารณาเป็นลายลักษณ์อักษรเพิ่มเติมตามที่เห็นว่าเหมาะสม ในการสรุปการพิจารณาของคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภา คณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาทำคำแนะนำต่อวุฒิสภา และจัดให้รายงานของคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาติดไปกับคำแนะนำ รายงานนั้นได้สรุปข้อตกลงที่สำคัญของสนธิสัญญาซึ่งคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาให้ความสนใจ และการวิเคราะห์สนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นรายชื่อในรูปแบบที่เหมือนกันกับคำอธิบายทางเทคนิค หรือคำอธิบายของเจ้าหน้าที่คณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภา

มติที่ได้มีการเสนอโดยคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาประกอบด้วย Biden Condition⁶³ ซึ่งระบุถึงเจตนาของคณะกรรมการทางด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาว่า ประธานาธิบดียอมถือตามคำแถลงซึ่งตนเสนอต่อวุฒิสภาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

⁶² Ibid.

⁶³ ในการให้ความเห็นชอบสนธิสัญญา วุฒิสภาได้รวมมติอันหนึ่งไว้เป็นประจำซึ่งบ่อยครั้งได้มีการอ้างถึงในฐานะที่เป็น Biden Condition กล่าวคือ ประเทศสหรัฐอเมริกาจะตีความสนธิสัญญาให้สอดคล้องกับความเข้าใจโดยทั่วไปเกี่ยวกับสนธิสัญญาซึ่งประธานาธิบดี และวุฒิสภามีความเข้าใจร่วมกัน ณ เวลาที่วุฒิสภาได้ให้คำแนะนำ และความยินยอมแก่การให้สัตยาบัน

5) ความยินยอมของวุฒิสภา⁶⁴

วุฒิสภาให้ความยินยอมโดยการลงมติเกี่ยวกับการให้สัตยาบันซึ่งเป็นการให้ความยินยอมต่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และให้อำนาจประธานาธิบดีที่จะให้สัตยาบันสนธิสัญญา การลงมติตามที่ได้รับความเห็นชอบโดยวุฒิสภาจะยังประกอบไปด้วย Biden Condition

6) การให้สัตยาบันของประธานาธิบดี⁶⁵

ประธานาธิบดีให้สัตยาบันสนธิสัญญาโดยการแลกเปลี่ยนตราสารกับภาคีสนธิสัญญา ตราสารของการให้สัตยาบันแก่ภาคีสนธิสัญญารวมถึงเงื่อนไข หรือความเข้าใจตามที่ได้รับการชี้แนะโดยวุฒิสภา ตราสารของการให้สัตยาบันนี้ไม่ได้รวม Biden Condition เข้าไว้ด้วย

3.3) การทำให้บทบัญญัติเป็นผลสำเร็จร่วมกัน⁶⁶

การที่ภาคีสนธิสัญญาตีความ และทำให้บทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นผลสำเร็จร่วมกันได้อย่างไรนั้นอาจจัดให้มีตัวบ่งชี้ที่มั่นคงเกี่ยวกับว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นควรตีความอย่างไร ความคาดหวังร่วมกันอาจสะท้อนออกมาในข้อตกลง หรือการตีความและการนำมาใช้ที่สอดคล้องกัน การตีความร่วมกันเช่นนั้นโดยปกติแล้วควรจะมีผลบังคับ เว้นเสียแต่ว่าการตีความนั้นไม่สอดคล้องกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมากเกินไปจนกระทั่งก่อให้เกิดการแก้ไขซึ่งสามารถทำให้เกิดผลได้โดยผ่านกระบวนการทางสนธิสัญญาอย่างเป็นทางการของแต่ละประเทศเท่านั้น

3.4) แหล่งที่มาอื่น ๆ

นอกจากแหล่งที่มาของการตีความที่กล่าวมาข้างต้นแล้วยังมีแหล่งที่มาอื่น ๆ อีกสำหรับการตีความ เช่น ถ้อยคำบทบัญญัติหนึ่งของประเทศสหรัฐอเมริกาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับหนึ่งได้มีการตีความโดยทางศาล หรือโดยทางบริหาร การตีความนั้นสามารถใช้ประโยชน์ได้ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกาอีกฉบับหนึ่งที่มิบบทบัญญัติที่เหมือนกัน⁶⁷

⁶⁴ John A. Townsend, *supra* note 46

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

นอกจากนั้น โดยทั่วไปแล้ว กระทรวงการต่างประเทศได้ตีพิมพ์สนธิสัญญาในสิ่งตีพิมพ์ที่ชื่อ Treaties and Other International Agreements Series (T.I.A.S.) เป็นเวลาหลายปี หลังจากที่สนธิสัญญามีผลใช้บังคับ ต่อมาสิ่งตีพิมพ์ของ T.I.A.S. ถูกรวมเข้าไว้ในสิ่งตีพิมพ์ที่ชื่อ The United States Treaties and Other International Acts Series (U.S.T.) สิ่งตีพิมพ์ของ T.I.A.S. รวมถึงสนธิสัญญาทั้งในฉบับภาษาอังกฤษ และภาษาของภาคีสถิตินธิสัญญา, ข้อสงวนและความเข้าใจที่นำมาปรับใช้ และประวัติศาสตร์ของสนธิสัญญาฉบับนั้น สิ่งตีพิมพ์ของ T.I.A.S. อาจรวมถึง ต้นร่างสนธิสัญญา และบันทึกที่ทำเป็นเอกสารเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเอกสารในการให้สัตยาบัน⁶⁸

2) หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา

หลังจากที่ได้พิจารณาถึงแหล่งที่มาของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ในส่วนนี้ผู้เขียนจะขอพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา

ความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิตินธิสัญญา⁶⁹

หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้รับการอ้างถึงบ่อยมากที่สุดคือ ความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิตินธิสัญญา ความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิตินธิสัญญานี้เป็นคำแนะนำมาตรฐานสำหรับการตีความสัญญา อย่างไรก็ตาม Restatement (ฉบับที่ 3) เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยความสัมพันธ์กับต่างประเทศ (ปี 1986) ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่เชื่อถือได้ของกฎหมายสนธิสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้สรุปว่ากฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยสนธิสัญญามีแหล่งที่มาจากหลักทั่วไปในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งเหมือนกับระบบกฎหมายแห่งรัฐเกี่ยวกับกฎหมายสัญญา แม้ว่าการเปรียบเทียบกับกฎหมายสัญญานั้นจะไม่สมบูรณ์เนื่องจากแนวความคิดเกี่ยวกับสัญญา เช่น มัดจำ หรือสิ่งอื่นที่เหมือนกัน ไม่ได้นำมาใช้กับสนธิสัญญาก็ตาม

⁶⁸ Ernest R. Larkins, *supra* note 58

⁶⁹ John A. Townsend, *supra* note 46

ดังนั้น โดยปกติ คดีต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้เข้าใกล้การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเสมือนหนึ่งเป็นการตีความสัญญาโดยมีจุดมุ่งหมายคือ เพื่อที่จะเข้าใจ และส่งผลต่อความคาดหวังร่วมกันของคู่สัญญา

เครื่องมือที่ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในการตีความที่ได้รับการพัฒนาอย่างดีเพื่อที่จะรับภาระในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนคือ แม่แบบสัญญา (Contract Model) หรือแม่แบบเกี่ยวกับความคาดหวังร่วมกัน

1. แม่แบบสัญญาของสหรัฐอเมริกา⁷⁰

ถ้าประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้แม่แบบสัญญาในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แม่แบบและข้อจำกัดของแม่แบบสัญญานั้นจำเป็นต้องมีความชัดเจน ความพยายามในการตีความสัญญาคือ การกำหนดความหมายของคำต่าง ๆ ตามการตีความกฎหมาย ผู้พิพากษา Oliver Wendell Holmes กล่าวไว้ในคดีภาษีคดีหนึ่งว่า "ถ้อยคำหนึ่งถ้อยคำใดไม่ใช่สิ่งที่ชัดเจน เป็ดเผย และไม่เปลี่ยนแปลง ถ้อยคำนั้นเป็นพื้นผิวของความคิดที่มีอยู่ และอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมากในรายละเอียด และเนื้อหาตามแต่สภาพการณ์ และช่วงเวลาถ้อยคำนั้นได้มีการนำมาใช้"

ในการตีความสัญญา และกฎหมายนั้นได้มีความขัดแย้งกันระหว่างความหมายในทางภาวะวิสัย (การตีความตามตัวอักษร) และความหมายในทางอติวิสัย (การตีความตามเจตนารมณ์) มีข้อโต้แย้งที่โน้มน้าวใจจำนวนมากในการอภิปรายของทั้งสองฝ่าย แม้ว่ามีความเห็นที่ให้ความเคารพต่อการตีความตามตัวอักษรก็ตาม แต่ตามมุมมองในการตีความสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ศาลต่าง ๆ จะพิจารณาบริบททั้งหมดรวมถึงแหล่งที่มาจากภายนอกเพื่อที่จะกำหนด และส่งผลต่อความหมายของถ้อยคำที่คู่สัญญาใช้ ศาลต่าง ๆ จะไม่เพิกเฉยต่อถ้อยคำซึ่งตัวคู่สัญญาเองเขียนไว้ในสัญญา อย่างไรก็ตาม ศาลจะพิจารณาความเป็นไปได้ซึ่งคู่สัญญามีเจตนาต่อความหมายหนึ่งนอกเหนือจากความหมายธรรมดาของถ้อยคำ และจะตีความให้เป็นไปตามความหมายที่คู่สัญญาเจตนา นั้น ปอยครั้งที่ศาลต่าง ๆ ห้ามคู่สัญญาที่จะแสดงความหมายเป็นอย่างอื่น เมื่อเป็นที่แน่นอน หรือมีความเป็นไปได้ว่า คู่สัญญาไม่มีความหมาย หรือความคาดหวังเฉพาะ

⁷⁰ Ibid.

ปัญหาที่เกิดขึ้นประการหนึ่งของการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน คือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควรจะมีการตีความอย่างแคบ หรือการตีความอย่างอิสระ ในกรณีนี้มีความเห็นแยกเป็นสองฝ่ายกล่าวคือ

ฝ่ายแรกมีความเห็นว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจำเป็นต้องมีการตีความอย่างแคบซึ่งจำกัดอธิปไตยของแต่ละรัฐเพียงเท่าที่เนื้อหาสนธิสัญญา และแหล่งที่มาภายนอกที่ชักจูงใจและเกี่ยวพันกันได้กำหนดไว้ด้วยระดับของความแน่นอนในระดับหนึ่งซึ่งรัฐนั้นมีเจตนาที่จะถูกจำกัด

ฝ่ายที่สองมีความเห็นว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควรจะได้รับ การตีความอย่างอิสระ และโดยสุจริตเพื่อที่จะบรรลุจุดประสงค์ซึ่งทำให้ชัดเจนโดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน วิธีการนี้ดูเหมือนที่จะปฏิเสธวิธีการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามตัวอักษร และให้อำนาจกับการอ่านเนื้อหาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอย่างกว้างเพื่อที่จะบรรลุจุดประสงค์ที่รับรู้ได้ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแทน

2. ข้อบกพร่องในแม่แบบสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกา

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะแยกพิจารณาเป็นสองส่วนกล่าวคือส่วนแรกจะพิจารณาถึง บทบาททางรัฐธรรมนูญของวุฒิสภา ต่อมาก็จะพิจารณาถึงการเคารพต่อฝ่ายบริหาร

2.1 บทบาททางรัฐธรรมนูญของวุฒิสภา⁷¹

เพื่อที่จะทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลเป็นกฎหมาย และทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นที่ยอมรับในฐานะที่เป็นกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีผลใช้บังคับในศาลภายในประเทศนั้น วุฒิสภาจำเป็นต้องให้คำแนะนำ และความยินยอม จากการอ่านรัฐธรรมนูญโดยเคร่งครัดตามตัวอักษร สนธิสัญญาซึ่งวุฒิสภาให้ความยินยอมเท่านั้นเป็นกฎหมายของแผ่นดิน ดังนั้นจึงได้เกิดปัญหาขึ้นเกี่ยวกับบทบาทของความคาดหวังของวุฒิสภาเกี่ยวกับความหมายของเนื้อหาสนธิสัญญาที่วุฒิสภาให้ความยินยอม

ในคดีระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ Stuart ศาลสูงสุดได้นำเนื้อหาสนธิสัญญามาใช้ตามตัวอักษรแต่ก็ยังได้อ้างถึงแหล่งที่มาภายนอกต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ ประวัติศาสตร์การบัญญัติกฎหมายของวุฒิสภาในกระบวนการให้ความยินยอมเพื่อสนับสนุนความหมายที่เรียบง่ายของเนื้อหานั้น ผู้พิพากษาชื่อ Scalia ได้แสดงความคิดเห็นซึ่งแย้งกับผู้พิพากษาส่วนใหญ่ที่หันไปใช้ปัจจัยต่าง ๆ ของวุฒิสภาที่ไม่เคยมีการวางบรรทัดฐานไว้ก่อน ท่าน Scalia ได้อ้างการขาด

⁷¹ Ibid.

ความสามารถที่จะค้นหาคติซึ่งศาลในคดีนี้ได้พิจารณาจากการถกเถียงของวุฒิสภา, การพิจารณาของคณะกรรมการธิการ หรือรายงานของคณะกรรมการในการตีความสนธิสัญญา

ประเด็นของท่าน Scalia คือว่า ในการตีความสัญญา เจตนาของผู้เจรจานั้นเป็นที่โน้มน้าวใจมากกว่าเจตนาของคณะกรรมการบริษัท เช่นเดียวกับกรณีของสนธิสัญญาที่เจตนาของผู้เจรจาสنธิสัญญานั้นเป็นที่โน้มน้าวใจมากกว่าเจตนาของวุฒิสภา

ประเด็นสุดท้ายที่ท่าน Scalia ยกขึ้นมาคือ มีวิธีที่เป็นหลักการบางอย่างที่จะทำให้รู้ว่าอะไรเป็นความหมายตามธรรมดาหรือไม่ และถ้าเนื้อหานั้นได้รับการถือว่าไม่ใช่ความหมายตามธรรมดาแล้ว แหล่งที่มาใดที่น่าโน้มน้าวใจ ท่าน Scalia ยืนยันว่า ความเข้าใจ และความคาดหวังฝ่ายเดียวของวุฒิสภาไม่เป็นที่น่าโน้มน้าวใจ เนื่องจากไม่ได้มีการกำหนดไว้ในเงื่อนไขบนความยินยอมของวุฒิสภา มีมุมมองที่แตกต่างประการหนึ่งของบทบาทของวุฒิสภาในกระบวนการให้ความยินยอมที่ได้รับมอบอำนาจมาจากรัฐธรรมนูญ มุมมองนี้ให้ความสำคัญอย่างใหญ่หลวงต่อความเข้าใจของวุฒิสภาในการตีความสนธิสัญญา ถ้ามุมมองนี้ฟังขึ้น มุมมองนี้ก็จะขัดแย้งกับแม่แบบสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บ่อยครั้งที่การตีความของวุฒิสภาซึ่งมาจากประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายอาจเหมือนกับความเข้าใจของผู้เจรจา อย่างไรก็ตามมีความเป็นไปได้ในแนวความคิดว่า ผู้เจรจาทั้งสองฝ่ายสามารถมีความคาดหวังร่วมกันอย่างหนึ่งเกี่ยวกับความหมายของเนื้อหาสนธิสัญญา และวุฒิสภาสามารถมีความคาดหวังอีกอย่างหนึ่ง ในอีกมุมมองหนึ่งมองว่า เนื่องจากในทางรัฐธรรมนูญ กฎหมายเพียงฉบับเดียวที่ศาล และฝ่ายบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถนำมาใช้คือสนธิสัญญาซึ่งวุฒิสภาให้ความยินยอม การตีความเนื้อหาของวุฒิสภาจำต้องได้รับการพิจารณา ดังนั้น ความคาดหวังของวุฒิสภาย่อมเหนือกว่าเจตนาของผู้เจรจา แม้ว่าความคาดหวังของวุฒิสภาไม่ได้มีการกำหนดเสมือนหนึ่งเป็นเงื่อนไขที่ชัดเจนบนความยินยอมของวุฒิสภาซึ่งได้ถ่ายทอดไปยังภาคีสนธิสัญญาในกระบวนการให้สัตยาบัน และแม้ว่าความคาดหวังของวุฒิสภาไม่ได้เป็นที่ทราบทั้งหมดแก่ภาคีสนธิสัญญาก็ตาม

Restatement ได้ให้ข้อสังเกตว่าวุฒิสภาสามารถกำหนดเงื่อนไขความยินยอมบนการตีความของวุฒิสภาเองในกรณีซึ่งการตีความได้มีการนำมารวมเข้าไว้ในวิธีการของการให้สัตยาบันโดยประธานาธิบดี และผูกมัดการตีความของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยชัดเจน แม้แต่ในกรณีที่ความยินยอมของวุฒิสภาไม่ได้กำหนดเงื่อนไขบนการตีความของวุฒิสภา Restatement ได้ตรวจสอบประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายของวุฒิสภาซึ่งรวมถึงรายงานของ

คณะกรรมการธิการ และข้อถกเถียงในชั้นวุฒิสภาในฐานะที่สัมพันธ์กันในวิธีการที่เหมือนกันอย่างมากกับที่ประวัติศาสตร์การบัญญัติกฎหมายของรัฐบัญญัติสัมพันธ์กับการตีความรัฐธรรมนูญ

2.2 การเคารพต่อฝ่ายบริหาร⁷²

ปัจจัยอีกประการหนึ่งที่ทำให้ความสนใจของแม่แบบสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสัญญาฉบับข้อนี้คือ การตีความของฝ่ายบริหาร การตีความของฝ่ายบริหารมีสิทธิที่จะได้รับความเคารพ แม้ว่าฝ่ายบริหารจะไม่สามารถเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้โดยคำสั่งทางฝ่ายบริหาร แต่ "ความเคารพ" หมายความว่า ความสงสัยอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับความหมายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นควรจะได้รับการตัดสินโดยสอดคล้องกับการตีความของฝ่ายบริหาร

มีเหตุผลอยู่สองประการสำหรับการเคารพในบริบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ประการแรกคือ ฝ่ายบริหารได้รับมอบหมายอำนาจโดยทางรัฐธรรมนูญเพื่อที่จะทำสนธิสัญญาด้วยคำแนะนำ และความยินยอมของวุฒิสภา และเพื่อที่จะดำเนินกิจการต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกา ประการที่สองคือ ศาลต่าง ๆ ได้ตัดสินว่า การตีความของหน่วยงานทางฝ่ายบริหารภายในขอบเขตของอำนาจของหน่วยงานเหล่านั้นควรจะได้รับความเคารพในระดับหนึ่ง กรณีนี้สามารถอ้างถึงในฐานะที่เป็นความเคารพในทางปกครอง ความเคารพในทางปกครองนี้ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมโดยรัฐธรรมนูญ แต่เกิดขึ้นจากบทบาทของหน่วยงานทางฝ่ายบริหารในการจัดการกฎหมายในขอบเขตของความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายโดยทางรัฐสภา

ปัญหาคือ ภายใต้แม่แบบสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญานั้น การตีความฝ่ายเดียวของฝ่ายบริหารมีสิทธิที่จะได้รับความเชื่อถือใด ๆ หรือไม่ แม่แบบสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาแนะนำว่าการตีความฝ่ายเดียวนั้นไม่ควรจะได้รับความเคารพ

ในการตีความ ศาลควรนำการวิเคราะห์ความคาดหวังของวุฒิสภามาใช้เป็นประการแรก และภายหลังจากนั้นก็จะพิจารณาความคาดหวังร่วมกันโดยแท้จริงของภาคีสถิติสัญญา เพียงแต่เมื่อยังมีระดับความสงสัยที่มีเหตุผล ปัญหาของความเคารพก็จะเกิดขึ้น

โดยทั่วไป การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถือว่าเป็นประเด็นข้อกฎหมาย แต่มีการเปรียบเทียบการค้นหาคำแท้จริงซึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงแนวทางของความเคารพโดยพิจารณาการพิจารณาพิพากษาในคดีแพ่งซึ่งต้องการความเหนือกว่าของพยานหลักฐาน

⁷² Ibid.

บ่อยครั้งภาระการพิสูจน์นี้ได้มีการคิดออกมาโดยทางคณิตศาสตร์ว่า ความเหนือกว่าของ พยานหลักฐานนั้นต้องเหนือกว่าอย่างน้อย 51% ประเด็นบางประเด็นกำหนดภาระการพิสูจน์ที่สูงขึ้น และประเด็นเหล่านั้นได้นำมาใช้สำหรับผู้ฟ้องคดีภาษีคือ ภาระการพิสูจน์เกี่ยวกับการช้อลทางแพ่ง และทางอาญา การช้อลทางแพ่งกำหนดว่า พยานหลักฐานต้องชัดเจน และน่าเชื่อถือ และการช้อลทางอาญากำหนดการพิสูจน์ว่าต้องปราศจากความสงสัยตามสมควร ถ้าความเหนือกว่านั้นสามารถเปรียบเทียบเท่ากับ 51% แล้ว ความชัดเจน และความน่าเชื่อถือน่าจะเท่ากับ 67%-75% และโดยปราศจากความสงสัยตามสมควรต้องมากกว่า 95% การนำการเปรียบเทียบนี้มาใช้กับกระบวนการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยไม่คำนึงถึงความเคารพนั้น ศาลอาจปรับใช้การตีความถ้าศาลเพียงแต่ถูกชักจูงใจว่าการตีความนั้นถูกต้อง แม้ว่าการตีความนั้นไม่ใช่ความคิดเห็นของฝ่ายบริหาร ส่วนการนำการเปรียบเทียบนี้มาใช้กับกระบวนการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยคำนึงถึงความเคารพนั้น ศาลควรจะปรับใช้ความคิดเห็นในทางตรงกันข้ามก็ต่อเมื่อการตีความนั้นได้รับการสนใจในระดับที่สูงกว่าว่าการตีความที่ไม่เป็นไปตามความเคารพนั้นเป็นการตีความที่ผิด การตีความของฝ่ายบริหารอาจได้รับความเคารพ และควรจะมีอำนาจเหนือเว้นเสียแต่ว่า ศาลนั้นได้ถูกจูงใจว่าการตีความอีกประการหนึ่งมีความถูกต้องมากกว่า 60%, 70%, 80% ในทางประวัติศาสตร์ คำชี้ขาดของกรมสรรพากรได้มีการทำให้สอดคล้องกับลำดับของความเคารพจากที่แต่เดิมไม่ได้รับความเคารพเลยในศาลภาษี แม้ว่าคำตัดสินเมื่อเร็ว ๆ นี้ของศาลสูงในคดี Mead Data Corp. ได้แถลงว่า คำชี้ขาดของกรมสรรพากร และการตีความอื่นของหน่วยงานราชการนอกเหนือจากกฎข้อบังคับฉบับอาจได้รับสิทธิที่จะได้รับความเคารพในระดับหนึ่ง

การเคารพต่อฝ่ายบริหารนี้สามารถแยกพิจารณาเป็นสองประการกล่าวคือความเคารพต่อรัฐธรรมนูญประการหนึ่ง กับความเคารพในทางปกครองอีกประการหนึ่ง

1) ความเคารพต่อรัฐธรรมนูญ⁷³

โดยทั่วไปแล้วเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจยอมรับว่า ฝ่ายบริหารมีความสามารถ และอำนาจพิเศษในขอบเขตของกิจการต่างประเทศ ความสามารถ และอำนาจนี้ได้มีอยู่อย่างถาวรในอำนาจที่มอบให้แก่ประธานาธิบดีตามรัฐธรรมนูญ แม้ว่าอำนาจที่ได้รับมอบโดยชัดแจ้งบางประการซึ่งได้มอบให้แก่ประธานาธิบดีนั้นเกี่ยวกับกิจการต่างประเทศ โดยทั่วไปแล้วศาลต่าง ๆ และเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจได้ยอมรับความสามารถพิเศษของประธานาธิบดีในขอบเขตทั่วไปของกิจการต่างประเทศ

⁷³ Ibid.

และได้ยอมรับความเคารพเป็นพิเศษต่อทัศนคติ และการตีความของฝ่ายบริหารในขอบเขตนั้น การตีความสนธิสัญญาตกอยู่ภายในขอบเขตโดยทั่วไปของความสามารถพิเศษนี้ การที่ประธานาธิบดีได้รับมอบหน้าที่ให้ทำการแทนในทางรัฐธรรมนูญโดยทั่วไปเหนือกิจการต่างประเทศ และหน้าที่ให้ทำการแทนโดยเฉพาะเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญานั้น โดยทั่วไปศาลต่าง ๆ ได้ยอมรับการให้น้ำหนักที่มากแก่การตีความสนธิสัญญาของฝ่ายบริหาร

Restatement สรุปประการแรกว่า ประธานาธิบดีมีอำนาจเหนือการตีความสนธิสัญญาในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับประเทศอื่น ๆ ประการที่สอง แม้ว่าศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกามีอำนาจในขั้นสุดท้ายที่จะตีความสนธิสัญญาเหมือนกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ศาลต่าง ๆ นั้นจะให้น้ำหนักที่มากแก่การตีความของฝ่ายบริหารเนื่องจากแหล่งที่มาของการมอบอำนาจแก่ฝ่ายบริหารตั้งอยู่บนพื้นฐานของเนื้อหาของรัฐธรรมนูญ และการตีความและการนำมาใช้ในทางปฏิบัติของรัฐธรรมนูญโดยตลอด ประวัติศาสตร์ของประเทศสหรัฐอเมริกาปรากฏว่า ฝ่ายบริหารกลายเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมากที่สุดอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับสนธิสัญญา

2) ความเคารพในทางปกครอง

ในส่วนนี้ผู้เขียนขอแยกพิจารณาเป็นกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

2.1) กฎข้อบังคับ⁷⁴

การตีความสนธิสัญญาของกรมสรรพากรซึ่งประกาศไว้ในกฎข้อบังคับมีสิทธิที่จะได้รับความเคารพในทางปกครอง ยกตัวอย่างเช่น ในคดี NatWest ในการพัฒนากฎข้อบังคับต่าง ๆ ที่มีอยู่แต่เดิมภายใต้หลักเกณฑ์ที่มีแหล่งที่มาจากประมวลกฎหมายนั้น กรมสรรพากรได้รับและพิจารณาคำแนะนำต่าง ๆ จากธนาคารซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีสนธิสัญญาที่ได้นำหลักวิสาหกิจที่แยกต่างหากมาใช้ (Separate Enterprise Construct)⁷⁵ ถ้าหลักเกณฑ์เกี่ยวกับดอกเบี้ยไม่ได้นำมาใช้กับหลักวิสาหกิจที่แยกต่างหากแล้ว การให้คำแนะนำของธนาคารนั้นก็ไม่มีผลจำเป็น ดังนั้นธนาคารคาดหวังว่าหลักเกณฑ์ที่มีแหล่งที่มาจากประมวลกฎหมายอาจนำมาใช้ กฎข้อบังคับซึ่งประกาศใช้ในปี 1981 ไม่ได้ระบุไว้โดยเฉพาะว่า กฎข้อบังคับนั้นนำมาใช้กับหลักวิสาหกิจที่แยกต่างหาก แต่กรมสรรพากรได้ประกาศโดยทางคำชี้ขาดของกรมสรรพากรในปี 1978

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ เป็นหลักที่ใช้อยู่ในบทบัญญัติเกี่ยวกับกำไรธุรกิจของสนธิสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีซ้อน

ให้นำหลักวิสาหกิจที่แยกต่างหากมาใช้ ต่อมาในปี 1985 และ 1989 กรมสรรพากรประกาศว่า กฎข้อบังคับฉบับปี 1981 นำมาใช้กับหลักวิสาหกิจที่แยกต่างหากของสนธิสัญญา ดังนั้น การตีความที่ประกาศไว้ในกฎข้อบังคับนั้นอาจมีสิทธิได้รับความเคารพถ้าการตีความนั้นได้รวมอยู่ในกฎข้อบังคับที่มีอยู่แต่เดิม

2.2) คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลัง⁷⁶

คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังที่ได้มีการเสนอต่อวุฒิสภาเพื่อพิจารณา ณ จุดเริ่มต้นของกระบวนการให้สัตยาบันนั้นประกอบไปด้วยวิธีการที่เป็นหลักโดยการที่ฝ่ายบริหารประกาศการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของฝ่ายบริหาร คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังเข้าแทนที่การปฏิบัติในอดีตของกฎข้อบังคับที่ประกาศใช้เป็นกฎหมาย คำอธิบายทางเทคนิคนั้นมีสิทธิที่จะได้รับความเคารพเพราะคำอธิบายทางเทคนิคนั้นเป็นตัวแทนของกฎข้อบังคับ และมีคุณลักษณะต่าง ๆ ที่สำคัญซึ่งพิสูจน์ถึงความเคารพต่อฝ่ายปกครองกล่าวคือ คำอธิบายทางเทคนิคนั้นเป็นการตีความที่เกิดขึ้นในคราวเดียวกันเนื่องจากคำอธิบายทางเทคนิคนั้นได้รับการเตรียมการ ณ เวลาที่ทำการเจรจาสนธิสัญญา และได้รับการเสนอพร้อมกับสนธิสัญญาต่อวุฒิสภา ณ จุดเริ่มต้นของกระบวนการให้ความยินยอม คำอธิบายทางเทคนิคนั้นเป็นเอกสารสาธารณะ และได้มีการประกาศต่อภาคีสนธิสัญญาที่สนใจ โดยปกติแล้วกระทรวงการคลังได้แจกคำอธิบายทางเทคนิคต่อภาคีสนธิสัญญา ภาคีสนธิสัญญาสามารถให้ข้อคิดเห็นแก่กระทรวงการคลัง หรือแก่วุฒิสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับการตีความที่ภาคีสนธิสัญญานั้นเชื่อว่าไม่ได้รับการพิสูจน์ว่าเป็นการตีความที่ถูกต้อง ยิ่งกว่านั้นผู้เสียภาษีซึ่งได้รับผลกระทบโดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสามารถให้ข้อคิดเห็น หรือพยายามโน้มน้าวใจภาคีสนธิสัญญา, กระทรวงการคลัง หรือวุฒิสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อให้ดำเนินการเพื่อให้แน่ใจว่าการตีความที่เป็นประโยชน์ได้นำมาใช้อย่างเต็มที่ ดังนั้น การแก้ไขที่เหมาะสมสามารถทำได้ในกระบวนการให้ความยินยอมของวุฒิสภา

สรุปแล้ว คำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังมีสิทธิที่จะได้รับการให้น้ำหนักที่มาก เพราะคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังนั้นระบุความเข้าใจของวุฒิสภาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งวุฒิสภาให้ความยินยอม นอกจากนั้นคำอธิบายทางเทคนิคยังเป็นถ้อยแถลงที่มีอำนาจของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับว่าเนื้อหาของสนธิสัญญามีความหมายว่าอย่างไร และวุฒิสภามีสิทธิที่จะไว้วางใจในถ้อยแถลงนั้นเมื่อดำเนินการเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการ

⁷⁶ John A. Townsend, *supra* note 46

เว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลังจึงมีความสำคัญในการกำหนดความคาดหวังของวุฒิสภา

2.3) คำชี้ขาดของกรมสรรพากรและความคิดเห็นอื่น ๆ ของฝ่ายปกครอง⁷⁷

กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ประกาศความคิดเห็นของตนในทางปกครองในสิ่งตีพิมพ์ซึ่งรวมคำชี้ขาดของกรมสรรพากร คำชี้ขาดของกรมสรรพากรเป็นสิ่งที่เป็นการมากที่สดนอกเหนือจากกฎข้อบังคับ เพราะคำชี้ขาดของกรมสรรพากรได้รับการมุ่งหมายที่จะให้ผู้พ้นกรมสรรพากรฯ และเพราะคำชี้ขาดนั้นกำหนดคำแนะนำที่เป็นทางการสำหรับผู้เสียภาษี แต่มีประเภทอื่น ๆ ของข้อคิดเห็นในทางปกครองซึ่งระบุถึงความคิดเห็นของกรมสรรพากร เช่น บันทึกคำแนะนำทางเทคนิค (Technical advice memoranda) ความคิดเห็นเหล่านี้ได้นำมาปรับใช้ด้วยระเบียบแบบแผนในทางปกครองที่น้อยกว่ากฎข้อบังคับหรือคำชี้ขาดของกรมสรรพากร และความคิดเห็นเหล่านี้ได้รับการมุ่งหมายที่จะแก้ปัญหาเป็นคดี ๆ ไปมากกว่าที่จะกำหนดเป็นบรรทัดฐาน ความคิดเห็นเหล่านี้ได้มีการเปิดเผยต่อสาธารณะเพียงเพื่อที่จะยอมให้สาธารณะได้รับรู้เกี่ยวกับการใช้กฎหมายในทางปกครองของกรมสรรพากร แต่ไม่มีผลผูกพันผู้เสียภาษีอื่น ๆ หรือแม้แต่ผู้เสียภาษีคนเดียวกันในนิติกรรมอื่น ความคิดเห็นในลักษณะนี้ไม่ควรที่จะได้รับความเคารพ

2.4) ความคิดเห็นในการฟ้องร้องคดี⁷⁸

ความคิดเห็นในการฟ้องร้องคดีเป็นความคิดเห็นที่ได้มีการแถลงผ่านตัวแทนผู้มีอำนาจของฝ่ายบริหารเช่น พนักงานอัยการ เพื่อที่จะชนะคดีโดยไม่คำนึงถึงว่า ความคิดเห็นนั้นเป็นความคิดเห็นที่ดีหรือไม่ ดังนั้นศาลบางศาลไม่ได้ให้ความเคารพต่อความคิดเห็นในการฟ้องร้องคดีซึ่งรวมถึงคดีเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนด้วย

แต่อย่างไรก็ดี ในคดีระหว่าง Connecticut General life Ins. Co. กับประเทศสหรัฐอเมริกาได้วางแนวทางแก้ไขไว้ว่า แม้ว่าโดยทั่วไปแล้ว ศาลไม่ยอมรับความเคารพต่อความคิดเห็นในการฟ้องร้องคดีของกรมสรรพากร ข้อโต้แย้งประการหนึ่งได้เกิดขึ้นกล่าวคือ ความคิดเห็นในการฟ้องร้องคดีที่ได้มีการเสนอโดยฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีสิทธิได้รับความเคารพเพราะโดยทั่วไปแล้วความเคารพในทางรัฐธรรมนูญนั้นสอดคล้องกับฝ่ายบริหาร อย่างไรก็ตาม เลขานุการผู้ช่วยสำหรับนโยบายภาษี ที่ปรึกษาภาษี

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

ระหว่างประเทศ หรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศสหรัฐอเมริกาควรที่รับรองความถูกต้องต่อศาลว่าการตีความนั้นเป็นการตีความของฝ่ายบริหาร

3. การใช้ถ้อยคำที่ไม่ได้นิยามไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁷⁹

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 3 (2) ว่าในกรณีที่สนธิสัญญาไม่ได้ให้คำนิยามแก่ถ้อยคำซึ่งจะให้คำนิยามจากบริบทก็ไม่ได้เช่นกัน คำนิยามนั้นย่อมหาได้จากกฎหมายภายในของรัฐบาลที่สนธิสัญญา สิ่งนี้เป็นการอนุญาตทางสัญญาแก่ภาคีสนธิสัญญาที่จะปรับใช้การตีความที่แตกต่างกันซึ่งกำหนดการจัดเก็บภาษีซ้อนภายในปัจจัยต่าง ๆ ที่ได้มีการเสนอโดยการตีความต่าง ๆ ที่มีเหตุผลของถ้อยคำที่ไม่ได้ให้คำนิยามไว้ เช่น

ในคดีระหว่าง Maximov กับประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลสูงสุดได้นำคำนิยามตามกฎหมายภายในที่ไม่ขัดกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักรยอมให้พลเมืองและผู้มีถิ่นที่อยู่ชาวสหราชอาณาจักรได้รับยกเว้นกำไรจากการขายทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกาจากการเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีคือ ทรัสต์ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีผู้รับผลประโยชน์เป็นชาวสหราชอาณาจักร ผู้เสียภาษีได้รับกำไรจากการขายทรัพย์สินแต่ไม่ได้แบ่งสรรกำไรเหล่านั้นแก่ผู้รับผลประโยชน์ชาวสหราชอาณาจักร ดังนั้นผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจากกำไรนั้น ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่า เนื่องจากผู้รับประโยชน์ซึ่งแบกรับภาระของภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคือผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ชาวสหราชอาณาจักร กำไรจากการขายทรัพย์สินนั้นจึงไม่ถูกเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักร เนื่องจากทรัสต์นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างชัดเจนซึ่งไม่ได้มีคุณสมบัติสำหรับประโยชน์ตามสนธิสัญญา ผู้เสียภาษีจึงไม่ควรต้องเสียภาษีดังกล่าว ศาลสูงสุดตัดสินว่า การอ้างอิงคำนิยามตามกฎหมายภายในได้นำมาใช้ ดังนั้นทรัสต์นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีที่แยกต่างหากในประเทศสหรัฐอเมริกา และไม่มีคุณสมบัติสำหรับผลประโยชน์ตามสนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักร

หลักคือ กฎหมายภายใน ณ เวลานั้นได้นำมาใช้ คำว่า "ณ เวลานั้น" หมายถึงกฎหมายภายใน ณ เวลาที่ตีความสนธิสัญญามากกว่า ณ เวลาที่สนธิสัญญามีผลใช้บังคับ กรณีนี้อาจทำให้ถ้อยคำหนึ่งถ้อยคำใดเกิดความไม่แน่นอนถ้าประเทศสหรัฐอเมริกา หรือคู่ภาคี

⁷⁹ Ibid.

สนธิสัญญาเลือกที่จะเปลี่ยนกฎหมายภายในของตัวเอง แต่ตราบเท่าที่การเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในกฎหมายภายในไม่ก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องแล้ว ภาคีสสนธิสัญญาแต่ละฝ่ายอาจเปลี่ยนแปลงการตีความได้โดยปราศจากการเปลี่ยนแปลง หรือการตราทบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น หลักดังกล่าวนี้ใช้ได้ตราบเท่าที่มีค่านิยมของกฎหมายท้องถิ่นที่สามารถนำมาใช้ได้ ยกตัวอย่างเช่น แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ (beneficial ownership) ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ซึ่งมีอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นถ้อยคำที่ไม่ได้มีค่านิยม โดยถ้อยคำดังกล่าวได้รับแนวความคิดมาจากแนวความคิดของกฎหมายจารีตประเพณี แนวความคิดดังกล่าวมีว่า เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ (beneficial owner) คือบุคคลผู้ได้รับประโยชน์จากความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์แม้ว่าสิทธิในทรัพย์สินนั้นมีชื่อเป็นของอีกบุคคลหนึ่ง เมื่อธนาคารถือครองหุ้นแทนเจ้าของหุ้นที่แท้จริงในบริษัทลงทุนที่ออกหุ้นโดยไม่จำกัดและต้องซื้อกลับเมื่อผู้ถือหุ้นต้องการขาย (mutual fund) หรือเมื่อนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ถือครองหลักทรัพย์แทนเจ้าของหลักทรัพย์ที่แท้จริงแล้วเจ้าของที่แท้จริงเป็นเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์แม้ว่าธนาคารนั้นหรือนายหน้านั้นถือสิทธินั้น ๆ อยู่ก็ตาม⁸⁰

ถ้อยคำ “ความเป็นเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์” (beneficial ownership) นี้อาจจะไม่ได้มีความหมายเฉพาะใด ๆ ต่อภาคีสสนธิสัญญาซึ่งมีระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย เช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับสหราชอาณาจักรซึ่งภาคีสสนธิสัญญาทั้งสองประเทศนั้นเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี ประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถนำแนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ (beneficial ownership) มาใช้ได้เพราะแนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดสำคัญในระบบกฎหมายและภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าสมมติว่าภาคีสสนธิสัญญากับประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ใช่ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีแล้ว ภาคีสสนธิสัญญานั้นจะสามารถตีความแนวความคิดนั้นอย่างไร และการตีความของภาคีสสนธิสัญญาจะสอดคล้องกับการตีความของประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่ก็ยังไม่แน่นอน⁸¹

⁸⁰ D. Larry Crumley, Jack P. Friedman and Susan B. Anders, Dictionary of Tax Terms, (New York: Barron's Educational Series, Inc., 1994) p. 33

⁸¹ John A. Townsend, *supra* note 46

ในทางตรรกะแล้ว อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่าง ๆ ใช้ได้ดีที่สุดเมื่อมีการตีความที่มั่นคงโดยภาคีสถิติสัญญาฝ่ายต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม การให้การเจรจาสนธิสัญญามีลักษณะเป็นการพลวัตโดยเฉพาะการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่นำมาซึ่งหน้าที่ที่สำคัญมากที่สุดประการหนึ่งของรัฐบาลคือ หน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ผู้เจรจาจำต้องสร้างช่องว่างซึ่งยอมให้ประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะที่จะตีความ และนำบทบัญญัติที่เหมือนกันมาใช้อย่างแตกต่างกันซึ่งมีการจำกัดโดยปัจจัยโดยรวมของเนื้อหาสนธิสัญญา ทางเลือกต่าง ๆ นั้นก็เพื่อที่จะมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่พยายามที่จะให้คำนิยามในทุก ๆ ประเด็น แม้ว่าจะไม่สามารถเป็นไปได้ก็ตาม หรือมีศาลระหว่างประเทศ หรือกระบวนการอื่นซึ่งแก้ปัญหาความแตกต่างต่าง ๆ⁸²

4. หลักเกณฑ์ที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิด⁸³

ในลักษณะที่เหมือนกับประมวลกฎหมาย สนธิสัญญาเป็นการรวบรวมถ้อยคำต่าง ๆ ที่สามารถนำมาใช้ในทางที่ผิด นับตั้งแต่การแสดงปฏิกิริยาตอบสนองของผู้พิพากษา Learned Hand ต่อดีริระหว่าง Mr. Gregory กับ Helvering ศาลต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พัฒนาหลักเกณฑ์ทางจารีตประเพณีจำนวนมากเกี่ยวกับการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิดเพื่อจำกัดผลประโยชน์ต่อเจตนา หรือความคาดหวังของสภา นอกจากนี้ บางครั้งสภาได้นำหลักเกณฑ์ที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิดที่มีลักษณะเป็นลายลักษณ์อักษรมาใช้

ในคำอธิบายทางเทคนิคของกระทรวงการคลัง กระทรวงการคลังแนะนำวุฒิสภาว่า กระทรวงการคลังได้สังเกตการเพิ่มขึ้นของการนำบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ผิดซึ่งไม่ได้ถูกต่อต้านโดยหลักเกณฑ์ที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิดที่มีอยู่ในปัจจุบัน ดังนั้น กระทรวงการคลังได้ตัดสินใจที่จะรวมบทบัญญัติที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิดที่แน่นอนเข้าไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กระทรวงการคลังได้ให้ข้อสังเกตว่า แม้ว่าจะปราศจากบทบัญญัติที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิด แต่หลักเกณฑ์ที่เป็นการต่อต้านการนำกฎหมายภายในมาใช้ในทางที่ผิดของภาคีสถิติสัญญาสามารถนำมาใช้เพื่อป้องกันการนำผลประโยชน์จากสนธิสัญญามาใช้

นอกจากนี้ หลักเกณฑ์โดยทั่วไปที่เป็นการต่อต้านการนำกฎหมายจารีตประเพณีมาใช้ในทางที่ผิดก็ควรจะนำมาใช้ได้ เนื่องจากหลักเกณฑ์เหล่านี้เป็นเครื่องมือในการตีความที่ตั้งอยู่

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

บนเจตนาของสภานิติบัญญัติซึ่งจำกัดผลประโยชน์ทางภาษี เครื่องมือเหล่านี้เหมือนกับเครื่องมือในการตีความอื่นคือ ควรนำมาใช้ในการกำหนดว่าวุฒิสภา หรือภาคีสันธิสัญญา มีเจตนาอย่างไร

ศาลต่าง ๆ ของสหรัฐได้นำหลักเกณฑ์ที่เป็นการต่อต้านการนำมาใช้ในทางที่ผิดมาใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการนำหลักเกณฑ์เช่นนั้นมาใช้มีความชอบด้วยกฎหมายในประชาคมระหว่างประเทศ เพราะรัฐอื่น ๆ มีผลประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงการนำผลประโยชน์จากสนธิสัญญามาใช้โดยไม่ตั้งใจ