

ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดา  
ที่มีเงินได้จากต่างประเทศ

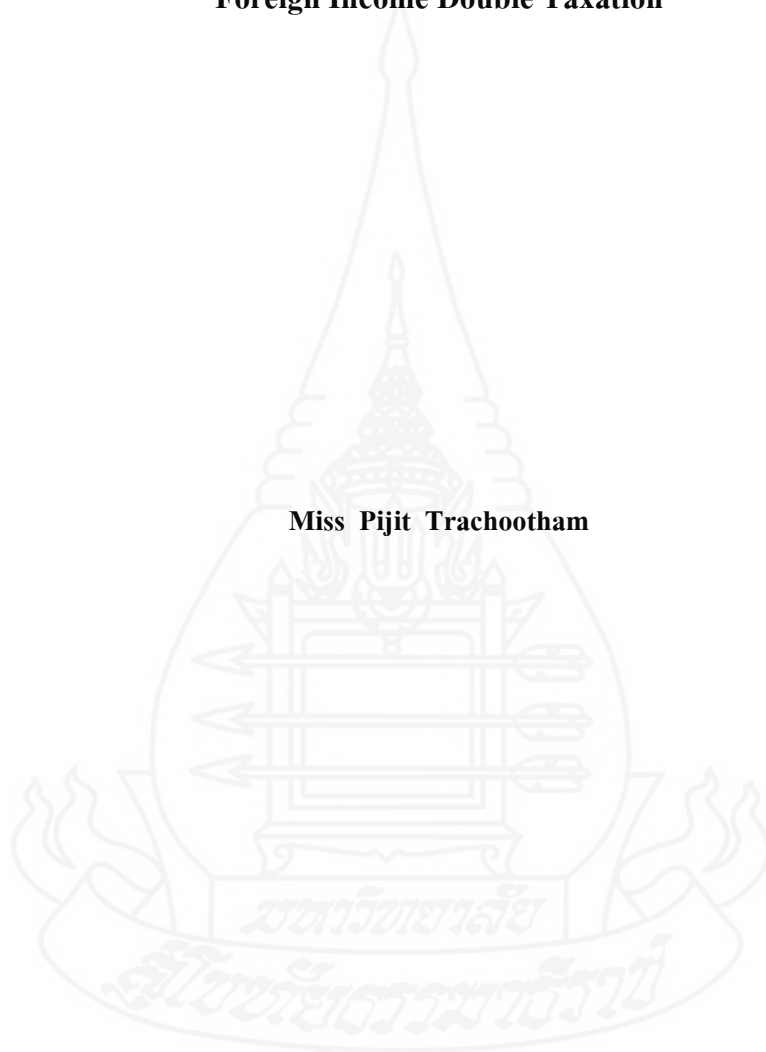
นางสาวพิจิต ตราชูธรรม

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
วิชาเอกกฎหมายธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2553

**The Unfair Problems on Individuals’  
Foreign Income Double Taxation**

**Miss Pijit Trachootham**



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for  
the Degree of Master of Laws in Business Law

School of Law

Sukhothai Thammathirat Open University

2010

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดา ที่มีเงินได้จากต่างประเทศ
ชื่อและนามสกุล	นางสาวพิจิต ตราชูธรรม
วิชาเอก	กฎหมายธุรกิจ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา	1. รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์ 2. อาจารย์สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์

วิทยานิพนธ์นี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา  
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 31 พฤษภาคม 2554

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ฉัฐพงศ์ โปษกะบุตร)

กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์)

กรรมการ

(อาจารย์สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์)

ประธานกรรมการบัณฑิตศึกษา

(รองศาสตราจารย์ ดร. สุจินต์ วิสวธีรานนท์)

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้สำเร็จลุล่วงด้วยความกรุณาจาก รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์ และอาจารย์สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์ ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และรองศาสตราจารย์ ฌรัฐพงศ์ โปษกะบุตร ที่รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ทั้งสามท่านได้ให้ข้อคิดเห็นทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้ศึกษาตลอดจนให้คำปรึกษา ตรวจสอบ วิทยานิพนธ์ พร้อมให้คำแนะนำในการแก้ไขข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ให้มีความสมบูรณ์ ยิ่งขึ้น ผู้ศึกษาจึงขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทั้งสามท่านเป็นอย่างสูง

ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่าน ทั้งจากมหาวิทยาลัยรามคำแหงและ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชาที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้ศึกษา ทำให้ผู้ศึกษาสามารถ ศึกษาและมีความรู้จนทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ได้สำเร็จ

สุดท้ายนี้ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ประธานศาลอุทธรณ์ บิดาของผู้ศึกษาที่นอกจากจะให้กำลังใจและให้การสนับสนุนผู้ศึกษาแล้ว ยังให้ความรู้ทางด้านกฎหมายและคำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้แก่ผู้ศึกษา และขอกราบ ขอบพระคุณอาจารย์ วิรุณลักษณ์ ตราชูธรรม มารดาของผู้ศึกษา อาจารย์คุณลักษณ์ ตราชูธรรม และอาจารย์ทันตแพทย์หญิง ดร.คุณพร ตราชูธรรม พี่สาวทั้งสองของผู้ศึกษาที่ให้กำลังใจและให้ การสนับสนุนผู้ศึกษาตลอดมา

ผู้ศึกษาหวังว่าวิทยานิพนธ์เล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่ทุกท่านที่ได้อ่าน ประโยชน์และ คุณค่าของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้ศึกษาขอมอบเป็นกตเวทิตาแด่บิดามารดา พี่สาวทั้งสองและอาจารย์ ทุกท่าน หากวิทยานิพนธ์เล่มนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว.

พิจิต ตราชูธรรม

พฤษภาคม 2554

**ชื่อวิทยานิพนธ์** ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ

**ผู้วิจัย** นางสาวพิจิต ตราชูธรรม รหัสนักศึกษา 2524000581 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต  
**อาจารย์ที่ปรึกษา** (1) รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์ (2) อาจารย์สุพัศตราสืบสม อนันตพงศ์  
**ปีการศึกษา** 2553

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงการออกกฎหมายภายในเพื่อจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยนำกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์ มาวิเคราะห์เป็นแนวทางเพื่อออกกฎหมายภายในของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าประเทศส่วนใหญ่ในโลกนี้ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเป็นเหตุให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) ประเทศไทยก็ใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นเหตุให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน กล่าวคือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเมื่อมีเงินได้จากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่อีก เมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แม้ประเทศไทยจะจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศต่างๆ ถึงปัจจุบันรวม 54 ประเทศ แต่ก็จัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้เฉพาะกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเท่านั้น หากมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ไม่ได้ได้รับการจัดหรือบรรเทา ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจึงเกิดขึ้นจากการที่หากมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะเสียภาษีมากกว่า

ผลจากการศึกษาพบว่าวิธีแก้ปัญหาค่าความไม่เป็นธรรมดังกล่าว 3 วิธี ได้แก่ วิธียกเว้น วิธีเครดิตธรรมดา และวิธีหักค่าใช้จ่าย ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่าประเทศไทยควรใช้วิธีเครดิตธรรมดาโดยออกเป็นกฎหมายภายใน เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะใช้วิธีนี้ ฉะนั้น ไม่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะมีเงินได้จากประเทศที่มีหรือไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ได้ได้รับการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยวิธีเครดิตธรรมดาเท่าเทียมกัน

**คำสำคัญ** ความไม่เป็นธรรม การเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ต่างประเทศ

**Thesis title:** The Unfair Problems on Individuals' Foreign Income Double Taxation

**Researcher:** Miss Pijit Trachootham; **ID:**2524000581; **Degree:** Master of Laws;

**Thesis advisors:** (1) Lawan Honopparat, Associate Professor;

(2) Supattra Sueabsom Anantapong; **Academic year:** 2010

### Abstract

The objectives of this thesis are to study the legislation of domestic law in order to remove or relieve the burden of international double taxation in case of Thai residents earning income from foreign countries not having double taxation agreement with Thailand. It found that the domestic law of the United States of America, the United Kingdom and the Philippines are the best means for enacting such domestic law.

The study found that most countries have utilized both Residence Rule and Source Rule for taxing individual income. Using such two rules together creates international double taxation. Thailand also falls into similar situation. A resident in Thailand obtaining foreign income must pay taxes to both the country of Source and the country of Resident, which is Thailand, if he/she brings such income into Thailand in the same taxable year of earning. Although Thailand has signed the double taxation agreements with fifty four countries, these can remove or relieve international double taxation only if the sources of income are from those countries. Therefore, Thai residents still need to pay double taxes to both Thailand and other countries of source, which do not have double taxation agreement with Thailand.

From the study, there are three methods currently used to resolve the problem, i.e. exemption method, ordinary credit method and deduction method. The recommendation is that Thailand should use the Ordinary credit method to relieve the double taxation problems because most of the existing double taxation agreements between Thailand and other countries use such method. Therefore, it is fair to enact a new domestic law with ordinary credit method, which is applicable to all Thai residents regardless of their sources of income.

**Keywords:** The unfair, Double taxation of individual's foreign income

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
สารบัญตาราง .....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย .....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา .....	4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	4
1.6 วิธีการศึกษาวิจัย .....	4
บทที่ 2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปและหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ .....	6
1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไป .....	6
1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี .....	6
1.2 ภาระภาษี .....	10
1.3 ภาษีซ้อน .....	11
2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ .....	12
2.1 หลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศ .....	12
2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี .....	15
2.3 ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ .....	16
2.4 การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ .....	17
(1) วิธียกเว้น .....	17
(2) วิธีเครดิต .....	19
(3) วิธีหักค่าใช้จ่าย .....	25
2.5 การห้ามเก็บภาษีอากรอย่างเลือกปฏิบัติ .....	25

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ	
ของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์ .....	27
1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศตาม	
ประมวลรัษฎากร .....	27
1.1 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) .....	27
1) มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ .....	29
2) มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ .....	30
3) มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ .....	30
1.2 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) .....	32
1) มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย .....	32
2) มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย .....	33
3) มีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย .....	34
4) มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย .....	40
1.3 การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ .....	44
2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของ	
ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์ .....	50
2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา .....	50
1) การเก็บภาษีโดยใช้หลักสัญชาติของประเทศสหรัฐอเมริกา .....	50
2) การเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ .....	51
3) ภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ .....	54
4) การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของสหรัฐอเมริกา .....	55
2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหราชอาณาจักร .....	61
1) การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักร .....	61
2) การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ .....	64



สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดา ที่มีเงินได้จากต่างประเทศ.....	73
4.1 เงินได้บางประเภทได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ไม่ได้รับยกเว้น ในประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย.....	73
4.1.1 กำไรจากธุรกิจ .....	73
4.1.2 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ .....	75
4.1.3 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ .....	78
4.1.4 เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย .....	80
4.1.5 เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม .....	82
4.1.6 ผลได้จากทุน .....	83
4.2 เงินได้บางประเภทไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากมี อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ต้องเสียภาษีในประเทศ ถิ่นที่อยู่หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย .....	84
4.2.1 เงินบำนาญเอกชน .....	84
4.2.2 เงินบำนาญรัฐบาล.....	85
4.3 การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ .....	86
4.3.1 กรณีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ , บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ , เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย , นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมและผลได้จากทุน.....	86
4.3.2 กรณีเงินได้ประเภทเงินบำนาญเอกชนและเงินบำนาญรัฐบาล.....	88
บทที่ 5 สรุปการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ .....	91
สรุปการวิจัย .....	91
ข้อเสนอแนะ .....	92
บรรณานุกรม .....	94
ภาคผนวก .....	98

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ก ตารางสรุปข้อบทว่าด้วยการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อน ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ.....	99
ข อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อ การเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้.....	116
ค อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย กับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้.....	150
ประวัติผู้วิจัย.....	174



## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 2.1	สรุปจำนวนภาษีที่เสียน้อยลงในประเทศ R (กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ ใช้อัตราก้าวหน้า)..... 21
ตารางที่ 2.2	สรุปจำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดในประเทศ R และเงินสุทธิที่ได้รับ (กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราก้าวหน้า)..... 22
ตารางที่ 3.1	เปรียบเทียบต่อไปนี้อย่างแสดงให้เห็นว่าวิธีคิดดีกว่า ..... 60
ตารางที่ 3.2	สรุปการเสียภาษีเงินได้จากต่างประเทศของสหราชอาณาจักร (U.K.)..... 62



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1. ความเป็นมา และความสำคัญของปัญหา

โลกในปัจจุบันเป็นโลกไร้พรมแดน คนในประเทศหนึ่งสามารถไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในอีกประเทศหนึ่งได้ไม่ยาก คนในประเทศไทยก็เช่นเดียวกันเดินทางไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเป็นจำนวนมาก อาจไปเป็นลูกจ้าง ผู้รับจ้าง ผู้ลงทุนหรือผู้ประกอบการ นำรายได้เข้าประเทศเป็นจำนวนมาก ตามบัญชีดุลการชำระเงินของธนาคารแห่งประเทศไทยปรากฏว่าระหว่างเดือนกรกฎาคม 2552 ถึง มิถุนายน 2553 ประเทศไทยมีผลประโยชน์จากการลงทุนที่โอนกลับเข้ามาในประเทศไทยจำนวน 113,577.90 ล้านบาท (<http://www.bot.or.th/statistics>) และจากข้อมูลเว็บไซต์ของธนาคารแห่งประเทศไทยปรากฏว่าในปี พ.ศ.2553 มีแรงงานไทยเดินทางไปทำงานในต่างประเทศจำนวน 143,795 คน และส่งรายได้กลับมายังประเทศไทยจำนวน 55,774 ล้านบาท

เงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) แล้ว ยังต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (Resident Country) อีก ก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) และไม่เป็นธรรม เงินได้จำนวนเดียวกันหากได้รับจากการทำงานหรือการลงทุนหรือการประกอบธุรกิจในประเทศไทยจะเสียภาษีเพียงครั้งเดียว แต่ถ้าได้รับจากการทำงานหรือการลงทุนหรือการประกอบธุรกิจในต่างประเทศจะต้องเสียภาษีอย่างน้อย 2 ครั้ง ทำให้เสียภาษีมากกว่าการทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศไทย เป็นเหตุหนึ่งที่ลดแรงจูงใจในการไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศ และมีผลกระทบต่อความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศด้วย

เพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้คนในประเทศไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศ ในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร จึงมีมาตรการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ทั้งวิธียกเว้น (Exemption Method) วิธีเครดิต (Credit Method) และวิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) โดยการออกเป็นกฎหมายภายใน (Domestic Law) และการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศต่างๆ

ประเทศไทยใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร นั้นก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเมื่อมีเงินได้จากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่อีก เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น ก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกัน

ประเทศไทยแม้จะมีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ ถึงปัจจุบันรวม 54 ประเทศ แต่ก็มีคนไทยเป็นจำนวนมากไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศอื่นนอกเหนือจาก 54 ประเทศ เช่น ซาอุดีอาระเบีย จอร์แดน อียิปต์ บราซิล อาร์เจนตินา คนไทยเหล่านั้นต้องรับภาระการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพราะมาตรการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการใช้กฎหมายภายใน (Domestic Law) ของประเทศไทยมีน้อยมาก ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นจากการที่คนไทยที่ไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนหรือเสียภาษีซ้ำซ้อนน้อย แต่คนไทยที่ไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศอื่นนอกเหนือจาก 54 ประเทศต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน

ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศมีทั้งกรณีมีเงินได้บางประเภทหากได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะได้รับยกเว้นภาษีในประเทศนั้น แต่ถ้าได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศนั้น นอกจากนี้ยังมีเงินได้บางประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

วิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงทำการศึกษาเพื่อหาวิธีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างบุคคลธรรมดาที่ไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศที่มีและไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย อันจะเป็นการจูงใจให้คนไทยไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศเพิ่มขึ้น นำรายได้เข้าสู่ประเทศไทยอันจะเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้ในปี 2558 นั้น ประเทศไทยกับประเทศต่างๆ ในอาเซียนจะเปิดเสรีทางการค้าเหมือนกับประเทศในสหภาพยุโรปที่รวมตัวกัน ประเทศไทยจึงควรต้องรีบพัฒนากฎหมายภาษีอากรในเรื่องดังกล่าวเพื่อให้สามารถที่จะรองรับการแข่งขันกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศในแถบอาเซียนด้วยกัน

## 2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปและหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

2.2 เพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศตามกฎหมายภายในของประเทศไทย (Thai Domestic Law)

2.3 เพื่อศึกษาถึงภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) ของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ และวิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนนั้น โดยการออกกฎหมายภายในและการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)

2.4 เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์กรณีบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ และวิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดจากกรณีดังกล่าว

2.5 เพื่อศึกษาถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

2.6 เพื่อเสนอแนะวิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากการที่บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

## 3. สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ประเทศไทยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (resident Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้เช่นเดียวกับประเทศส่วนใหญ่ในโลกนี้ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากต่างประเทศจึงอาจต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) แล้ว ยังต้องเสียเงินได้ให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (Resident Country) อีก หากประเทศไทยกับประเทศแหล่งเงินได้มิได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกันไว้ ปัญหาภาระภาษีซ้ำระหว่างประเทศก็เกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมจากการที่ผู้มีเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย สมควรแก้ไขโดยการออกกฎหมายภายในโดยเลือกใช้วิธียกเว้น วิธีเครดิตธรรมดาและวิธีหักค่าใช้จ่าย

#### 4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาเฉพาะในกรณีปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ และวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายใน โดยเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์

#### 5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

5.1 ทำให้ทราบหลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปและหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

5.2 ทำให้ทราบการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร

5.3 ทำให้ทราบภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ และวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนนั้น ทั้งการออกกฎหมายภายในและการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

5.4 ทำให้ทราบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์กรณีบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ และวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดจากกรณีดังกล่าว

5.5 ทำให้ทราบปัญหาความไม่เป็นธรรมจากการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

5.6 ทำให้สามารถเสนอแนะวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากการที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

#### 6. วิธีการศึกษาวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ เป็นการค้นหาข้อมูลทางเอกสาร (Document Research) และข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำรา บทความ

ข้อเขียน และข้อมูลการอิเล็กทรอนิกส์ในทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย ทั้งในนามของ  
ประเทศไทยและต่างประเทศ





## บทที่ 2

# หลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไป และหลักการจัดเก็บภาษีอากร ระหว่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปและหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ เพื่อใช้เป็นแนวทางของการศึกษาในบทที่เหลือ โดยจะเสนอเป็นลำดับดังนี้

### 1. หลักการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไป

#### 1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรควรมีหลักการอย่างไรจึงจะเป็นการจัดภาษีอากรที่ดี มีประสิทธิภาพและเหมาะสมนั้น Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ได้กล่าวไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มีประสิทธิภาพและเหมาะสมควรคำนึงถึงหลัก 4 ประการดังนี้

- 1) หลักความเป็นธรรม (Equity)
- 2) หลักความแน่นอน (Certainly)
- 3) หลักความสะดวก (Convenience)
- 4) หลักความประหยัด (Economy)<sup>1</sup>

ในปัจจุบันมีความเห็นเพิ่มเติมว่า การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีประสิทธิภาพและเหมาะสมควรคำนึงถึงหลักอีก 5 ประการดังนี้

- 1) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Neutrality)
- 2) หลักสามารถบังคับได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)
- 3) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)<sup>2</sup>
- 4) หลักการยอมรับ (Acceptability)

---

<sup>1</sup> ป๊วย อิงภากรณ์ คำบรรยายวิชาการคลัง มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 กรุงเทพมหานคร ประมวลมิตร 2498 หน้า 232-246

<sup>2</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม หลักกฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร สถาบัน T.Training Center 2553 หน้า 6-7

### 5) หลักการทำรายได้ (Productivity)<sup>3</sup>

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีประสิทธิภาพและเหมาะสมจึงควรคำนึงถึงหลัก 9 ประการดังกล่าว

#### 1. หลักความเป็นธรรม (Equity)<sup>4</sup>

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรม เพราะถ้าไม่เป็นธรรม การหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีจะมีมาก นอกจากนี้อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้ กรณีอย่างไร จึงจะได้อ้างว่าเป็นธรรมนั้นมีหลายความเห็นด้วยกัน

ความเห็นหนึ่งเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้อ้างว่าเป็นธรรมนั้น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน หลักการตามความเห็นนี้เรียกว่า **“หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์” (Principle of Absolute Equity)** ประเทศไทยเคยเก็บภาษีอากรตามความเห็นนี้คือ ภาษีรัชชูปการ (ภาษีรัชชูปการเป็นภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ.2468 ในรัชการที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชายฉกรรจ์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี

คำว่า **“ชายฉกรรจ์”** หมายถึง บุคคลอื่นบรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงานซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยในกิจการต่างๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้องเสียเวลามาทำงานให้แก่รัฐและด้วยเหตุนี้ ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัชชูปการจึงต้องถูกเอาตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทน มีกำหนด 15 วัน)

ความเห็นนี้จะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว ประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน ความเห็นนี้จึงไม่อาจใช้ได้ ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

อีกความเห็นหนึ่งเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้อ้างว่าเป็นธรรมนั้นต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักการตามความเห็นนี้เรียกกันว่า **“หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (Principle of Relation Equity)**

ตัวอย่างของการเก็บภาษีอากรตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐ เช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย เช่น ทางด่วน ผู้ใช้มากย่อมต้องเสียค่าธรรมเนียมมาก ส่วนตัวอย่างของการเก็บภาษีตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี เช่น ผู้มี

<sup>3</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล *คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 2) กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน 2544 หน้า 79-80

<sup>4</sup> ดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม อ้างแล้ว หน้า 4-5

รายได้หรือทรัพย์สินมากย่อมจะต้องเสียภาษีมาก หรือคนโสดย่อมจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนมีครอบครัว (แต่ประมวลรัษฎากรมิได้เป็นเช่นนั้น บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี ทำให้ผู้ที่สมรสแล้วต้องเสียภาษีเงินได้มากกว่าคนโสด)

## 2. หลักความแน่นอน (Certainly)<sup>5</sup>

รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อยครั้ง เพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน นอกจากนี้จะต้องมีนโยบายที่แน่นอนแล้ว ด้วบทกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแจ่มชัด ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อใด เสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด และวิธีการเสียเป็นอย่างไรด้วย

## 3. หลักความสะดวก (Convenience)<sup>6</sup>

ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บและผู้เสียภาษีในการชำระภาษี ทั้งกฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่างๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการด้วย

## 4. หลักความประหยัด (Economy)<sup>7</sup>

ภาษีอากรที่ดีจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เหตุที่ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมาก รายได้รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในการบริการประเทศก็ต้องลดน้อยลงตามส่วน ส่วนเหตุที่ต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่นๆ อีก เช่น ค่าเอกสาร ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร ฯลฯ หากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายมาก ก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่อยากเสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีมากกว่า

## 5. มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Neutrality)<sup>8</sup>

ภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ควรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบแต่น้อยที่สุด เช่น ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไป ไม่มีการยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่มีผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสีย

<sup>5</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม อ่างแล้ว หน้า 6.

<sup>6</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม อ่างแล้ว หน้า 6.

<sup>7</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม อ่างแล้ว หน้า 6.

<sup>8</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม อ่างแล้ว หน้า 6-7

ภาษี หรือกระทบแต่น้อยที่สุด การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลาง แต่ในกรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะมีผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง อย่างไรก็ตามในกรณีสินค้าและบริการที่เป็นโทษ เช่น บุหรี่ สุรา อาบอบนวด การแข่งม้า รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภค หรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้

#### 6. หลักสามารถใช้ได้เ็นทางปฏิบัติ (Enforceability)<sup>9</sup>

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ ภาษีบางอย่างแม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บภาษีได้ยาก ภาษีนั่นก็ไม่อาจถือเป็นภาษีที่ดีได้ เช่น ภาษีที่เก็บจากรายจ่าย (Expenditure Tax) แม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บได้ยาก จึงไม่ถือเป็นภาษีที่ดีได้

#### 7. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)<sup>10</sup>

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้านับเป็นภาษีที่ดีเพราะในยามเศรษฐกิจรุ่งเรือง รายได้ประชาชนเพิ่มขึ้น เมื่ออัตราก้าวหน้าจัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตราก้าวหน้าจะเพิ่มตามรายได้ที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงหรือมีเงินเข้าสู่ภาครัฐบาลมาก เป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ลดความกดดันของเงินเฟ้อได้ ในกรณีตรงกันข้าม ในยามเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ประชาชนลดลง เมื่ออัตราก้าวหน้าจัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตราก้าวหน้าจะลดลงตามรายได้ที่ลดลง ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก ความเดือดร้อนของประชาชนจะบรรเทาเบาบางลงและเศรษฐกิจก็จะฟื้นตัวได้เร็ว<sup>11</sup>

#### 8. หลักการยอมรับ (Acceptability)

ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วยหากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีได้รับโดยรวมในอนาคตย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น<sup>12</sup>

#### 9. หลักการทำรายได้ (Productivity)

<sup>9</sup> คลยลักษณ์ ตราฐธรรมนูญ อ้างแล้ว หน้า 7

<sup>10</sup> คลยลักษณ์ ตราฐธรรมนูญ อ้างแล้ว หน้า 7

<sup>11</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราฐธรรมนูญ กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1 (พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่)

<sup>12</sup> ศกฤษณ์ พินิจกุล อ้างแล้ว หน้า 79=80

ภาษีอากรที่ดีต้องมีฐานกว้างและฐานของภาษีรายได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษี<sup>13</sup>

## 1.2 ภาระภาษี

ภาระภาษี (Incidence or Burden of Taxation) หมายถึง ส่วนของเงินได้ที่แท้จริงที่ลดลงเนื่องจากการเก็บภาษีอากร เมื่อรัฐบาลเรียกเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่งประเภทใด ประชาชนที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากรมีทางเลือกอยู่อย่างน้อย 7 วิธี

**วิธีแรก** ผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากรอาจยินยอมแบกภาระภาษีทั้งหมดไว้

**วิธีที่สอง** ผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (forward shifting) เป็นต้นว่า เมื่อผู้ผลิตสินค้าประเภทหนึ่งถูกรัฐเรียกเก็บภาษีสินค้า ผู้ผลิตอาจผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ด้วยการรวมภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดไว้ในราคาสินค้า เพื่อให้ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษี

**วิธีที่สาม** ผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (backward shifting) เป็นต้นว่า หากรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้ผลิตสินค้าบางประเภท ผู้ผลิตอาจผลักภาระภาษีไปให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิต เพื่อให้เจ้าของปัจจัยการผลิตเป็นผู้รับภาระภาษี ด้วยการจ่ายค่าปัจจัยการผลิตในราคาที่ต่ำลงเท่ากับภาษีที่ต้องเสีย เช่น กดอัตราค่าจ้างให้ต่ำลง หรือซื้อวัตถุดิบในราคาที่ถูกลง หากผู้ผลิตมีอำนาจต่อรองสูง

**วิธีที่สี่** ผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีบางส่วนไปข้างหน้าและผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหลัง

**วิธีที่ห้า** ผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีบางส่วนไปข้างหน้า บางส่วนไปข้างหลัง และรับภาษีส่วนที่เหลือ

**วิธีที่หก** ผู้เสียภาษีอาจรับภาระบางส่วน และผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหน้า

**วิธีที่เจ็ด** ผู้เสียภาษีอาจรับภาระภาษีบางส่วน และผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหลัง<sup>14</sup>

ภาระภาษีเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ชำระภาษี อาจมีได้ 2 กรณี คือ ภาระภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย เรียกว่า “ภาระภาษีตามกฎหมาย (Incidence de droit) หรือภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ และภาระภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้ายโดย

<sup>13</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล อ้างแล้ว หน้า 80

<sup>14</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ทฤษฎีการภาษีอากร พระนคร สำนักพิมพ์เดลีไทย 2516 หน้า 44-45

ที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก เรียกว่า “ภาระภาษีที่แท้จริง (Incidence de Fait) หรือภาษีทางอ้อม<sup>15</sup> เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาระภาษีตามกฎหมายหรือภาษีทางตรงนั้นตรงกับคำที่ U.K. Hicks เรียกว่า “ภาระภาษีอย่างเป็นทางการ (Formal Incidence)” ส่วนภาระภาษีที่แท้จริงนั้นตรงกับคำที่ U.K. Hicks เรียกว่า “ภาระภาษีที่มีประสิทธิผล (Effective Incidence)”

ภาระภาษีอย่างเป็นทางการนั้น เราพิจารณาจากผู้เสียภาษีอากร เราถือว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้รับภาระภาษีอย่างเป็นทางการ แต่ภาระภาษีที่มีประสิทธิผลนั้น เราดูจากผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง การเก็บภาษีสินค้าจากผู้ผลิต แม้ภาระภาษีอย่างเป็นทางการจะตกแก่ผู้ผลิต เพราะผู้ผลิตเป็นผู้จ่ายเงินภาษีนั้น แต่ภาระภาษีที่มีประสิทธิผลนั้น อาจมิได้ตกแก่ผู้ผลิตแต่ผู้เดียว หากผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าได้ทั้งหมด ภาระภาษีที่แท้จริงก็จะตกแก่ผู้บริโภคแต่เพียงผู้เดียว

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีอย่างเป็นทางการนั้น อาจแตกต่างจากภาระภาษีที่มีประสิทธิผลอย่างมาก ในการวางนโยบายเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรนั้น นับเป็นสาระสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องรู้ไม่เฉพาะแต่ภาระภาษีอย่างเป็นทางการ หากทว่ายังจะต้องรู้ถึงภาระภาษีที่มีประสิทธิผลอีกด้วย มิฉะนั้น การใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายบางประเภทเช่นการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจจะเป็นไปอย่างปราศจากประสิทธิภาพ<sup>16</sup>

### 1.3 ภาษีซ้อน

ภาษีซ้อน (Double Taxation) หมายถึงการที่เงินได้จำนวนเดียวกันต้องรับภาระภาษีไม่น้อยกว่า 2 ครั้ง เช่น กำไรของบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งแล้ว เวลาจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นยังต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้ง<sup>17</sup> เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เป็นเหตุให้ลดแรงจูงใจในการหารายได้หรือจูงใจให้มีการหนีภาษี (Tax Evasion) หรือหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ในหลายประเทศจึงมีมาตรการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน (Elimination or Relief Double Taxation)

<sup>15</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ *ทฤษฎีการภาษีอากร* พระนคร สำนักพิมพ์เคล็ดไทย 2516 หน้า 44-45

<sup>16</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ *อ้างแล้ว*

<sup>17</sup> Richard A. Westin. *WG&L Tax Dictionary* Newyork:Thomson Reuter 2010. p.214.

## 2. หลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

### 2.1 หลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศ

ภาษีอากรระหว่างประเทศที่ดีต้องมีความเป็นธรรม (Equity) มีประสิทธิภาพ (Efficiency) และมีความเป็นกลางของการนำเงินทุนและการส่งออกทุน (Capital Import and Capital Export Neutrality)

#### 1) มีความเป็นธรรม

ภาษีอากรต้องมีความเป็นธรรมนี้เป็นข้อเรียกร้องที่สำคัญและมีอยู่ก่อน สมัยอดัมสมิทนักเศรษฐศาสตร์เรื่องนามเสียอีก ไม่มีใครคัดค้านหลักการนี้ อย่างไรก็ตาม ปัญหาว่า จะทำให้เกิดความเป็นธรรมได้อย่างไรนั้น เป็นปัญหาที่ยังไม่ลงรอยกันนัก และทุกฝ่ายยอมรับว่ามีความยุ่งยากอยู่มาก

ความเป็นธรรมอาจอธิบายได้จาก 2 ด้านด้วยกัน ด้านหนึ่งอธิบายด้วยหลักผลประโยชน์ ส่วนอีกด้านหนึ่งอธิบายด้วยหลักความสามารถ หลักผลประโยชน์มีหลักว่า ภาษีอากรควรต้องจัดเก็บตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากบริการสาธารณะ ส่วนหลักความสามารถมีหลักว่าภาษีอากรควรต้องจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีอากรของแต่ละบุคคล

แนวพิจารณาความเป็นธรรมยังอาจแบ่งเป็น 2 แนวคือ แนวที่หนึ่ง ได้แก่ ความเป็นธรรมในแนวราบและความเป็นธรรมในแนวดิ่ง ความเป็นธรรมในแนวราบนั้นโดยทั่วไปหมายถึง การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกันในจำนวนเท่ากัน ส่วนแนวที่สอง ได้แก่ ความเป็นธรรมในแนวดิ่ง โดยทั่วไปหมายถึงการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับต่างกันด้วยรูปแบบที่ต่างกันตามความเหมาะสม อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเป็นสิ่งที่เกิดจากหลักการเรื่องความเป็นธรรมในแนวดิ่ง

ในเรื่องความเป็นธรรมต้องพิจารณาเปรียบเทียบจากเงินได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีดังกล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ในกรณีเป็นการโอนระหว่างประเทศนั้น การบรรลุถึงความเป็นธรรมเป็นเรื่องที่ยากมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ประเทศที่เงินได้เกิดขึ้นหรือประเทศแหล่งเงินได้ (State of Source) จะเก็บภาษีในระดับบางส่วนของเงินได้เท่านั้น ทำให้ความเป็นธรรมอาจเสียไปเมื่อพิจารณาจากระดับเงินได้ทั้งหมด ดังนั้น ในประเทศที่ผู้มีเงินได้อาศัยอยู่หรือประเทศถิ่นที่อยู่ (State of Residence) จึงมีระบบเครดิตภาษี หรือระบบยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้จากแหล่งนอกประเทศ สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่พึงมีอันเกิดจากแนวการพิจารณาถึงเรื่องความเป็นธรรม

มีผู้พิจารณาแยกความเป็นธรรมในแนวราบออกเป็นความเป็นธรรมระหว่างแต่ละบุคคล (Interindividual Equity) และระหว่างแต่ละประเทศ (Internation Equity)<sup>18</sup> กล่าวคือ ถ้า ก. มีรายได้จากการทำธุรกิจหลายประเทศ รวมทั้งในประเทศเอ ด้วย ในขณะที่ ข. มีเงินได้ในจำนวนที่เท่ากันจากการทำธุรกิจในประเทศเอ ประเทศเดียว ปัญหาว่า ก. ควรจ่ายภาษีให้ประเทศต่างๆที่เกี่ยวข้องรวมกันแล้วเป็นจำนวนเท่ากับที่ ข. ซึ่งทำธุรกิจอย่างเดียวกันแต่ทำในประเทศ เอ ประเทศเดียวหรือไม่นั้น ย่อมเรียกว่าเป็นปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมระหว่างแต่ละบุคคล ที่ใช้มุมมองในระดับสากล (International Sense) แต่ถ้ามีปัญหาเพียงว่า ประเทศ เอ ควรให้ ก. สามารถนำภาษีที่เสียให้ประเทศอื่นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีที่เสียให้แก่ประเทศเอ ได้หรือไม่เท่านั้น (เมื่อเทียบกับ ข. ที่ทำธุรกิจอย่างเดียวกันในประเทศเดียวจึงไม่มีรายจ่ายดังกล่าวให้หัก) นี้เรียกว่าเป็นปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมระหว่างแต่ละบุคคล ที่ใช้มุมมองในระดับชาติ (National Sense) ส่วนถ้าเป็นปัญหาว่าทุกประเทศที่เกี่ยวข้องกับเงินได้และการบริโภคควรต้องแบ่งสรรปันส่วนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ และการบริโภคนั้นอย่างไรให้เป็นธรรม ย่อมเรียกว่าเป็นปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมระหว่างแต่ละประเทศ ผู้เขียนเห็นว่าความเป็นธรรมในแนวคิดนี้อาจพิจารณาในลักษณะที่ใกล้เคียงกันนี้ได้

ในปัญหาว่าภาษีอากรแต่ละชนิด ควรแบ่งอำนาจเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศอย่างไรนั้น มีผู้กล่าวว่า ในส่วนภาษีเงินได้และกำไรนั้น เป็นที่ยอมรับกันว่าประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่มีเงินได้เกิดขึ้น) ย่อมมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว เพียงแต่มีปัญหาว่าควรเก็บในอัตราเพียงใด ถ้ามีการนำทุนจากสหรัฐอเมริกา ไปลงทุนในอังกฤษ และอังกฤษเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) นั้น ผลตอบแทนการลงทุนที่ตกแก่คนสหรัฐอเมริกา เก็บภาษีเพิ่มเอง เพราะเท่ากับว่าสหรัฐฯ ไม่สูญเสียแต่อย่างใด การเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาจากคนสหรัฐฯ เป็นเพียงการโอนเงินระหว่างคนชาติสหรัฐฯ กับกระทรวงการคลังสหรัฐฯ ดังนั้น ความสูญเสียของสหรัฐฯ ในระดับประเทศจึงขึ้นกับอัตรากำไรที่อังกฤษเก็บจากทุนของคนสหรัฐฯ กรณีเช่นนี้ถ้ากล่าวตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติแล้ว ประเทศแหล่งเงินได้ควรมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากนักลงทุนต่างประเทศในอัตราเท่ากับที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุน (ประเทศที่นักลงทุนมีถิ่นที่อยู่) เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้จากแหล่งนอกประเทศของนักลงทุนนั้น

กล่าวในส่วนของภาษีการบริโภค ปัญหาความเป็นธรรมขึ้นกับความเป็นไปได้ในการเพิ่มภาระภาษีแก่สินค้าต่างชาติผ่านทางราคาสินค้าบริโภคที่เปลี่ยนแปลงไป ถ้าประเทศใดสามารถมีอำนาจครอบงำตลาดส่งออกสินค้าบางอย่างและทำการขึ้นภาษีการส่งออกสินค้านั้น ต้นทุนราคา

<sup>18</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Murgrave *Public Finance in Theory and Practice*. 5<sup>th</sup> ed (Mcgraw Hill, 1989) pp.760-761.



สินค้าส่งออกย่อมสูงขึ้น และผู้บริโภคต่างชาติจะต้องจ่ายเพิ่มภาระภาษีบางส่วนที่เพิ่มขึ้นจึงถูกผลักไปสู่ต่างประเทศ

ในทำนองเดียวกัน ถ้ามีการเก็บภาษีนำเข้า ชาวต่างชาติผู้ส่งออกอาจต้องขายสินค้าในราคาต่ำลง ภาระภาษีบางส่วนที่เพิ่มขึ้นจึงถูกผลักออกไปสู่ต่างประเทศเช่นกัน ถ้ายอมรับว่าผู้บริโภคในแต่ละประเทศควรจ่ายภาษีการบริโภคสินค้าของตนเองแก่ประเทศของตนเองเท่านั้น การผลักภาระภาษีระหว่างประเทศดังกล่าว ก็อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการสวนทางกับความเป็นธรรมระหว่างแต่ละประเทศ<sup>19</sup>

## 2) ประสิทธิภาพ

ความมีประสิทธิภาพเป็นกรณีที่ยอมรับว่าในระดับโลกอาจมีการกระจายทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพได้ ดังนั้น ในเรื่องภาษีอากรจึงต้องไม่เป็นที่กีดกันหรือจูงใจให้มีการตัดสินใจเลือกว่าจะลงทุนภายในประเทศดี หรือลงทุนภายนอกประเทศดี ภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพย่อมจะทำให้การจัดสรรทรัพยากรในโลกเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพได้ ทำให้ความเจริญความอุดมสมบูรณ์อย่างสูงสุดเกิดขึ้นเท่าที่จะเป็นไปได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ภาษีอากรต้องไม่ขัดขวางการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้าระหว่างประเทศ แนวคิดนี้เห็นว่าการจัดอุปสรรคของธุรกรรมระหว่างประเทศ และทำให้ธุรกรรมระหว่างประเทศเฟื่องฟูเป็นสิ่งจำเป็น บางคนเรียกหลักนี้ว่าหลักความเป็นกลาง<sup>20</sup>

## 3) ความเป็นกลางของการนำเข้าทุนและการส่งออกทุน

การถกเถียงอภิปรายเกี่ยวกับเรื่องนี้เกี่ยวข้องกับจุดยืนและมุมมองที่ต่างกัน กรณีนักลงทุนจากประเทศ A เข้าไปลงทุนในประเทศ B นั้น เพื่อให้เกิดการแข่งขันที่เท่ากันระหว่างนักลงทุนนั้นกับนักลงทุนในประเทศ B เอง และนักลงทุนจากประเทศ C ดังนั้น ประเทศ B จึงควรเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันระหว่างนักลงทุนนั้นกับนักลงทุนอื่นๆ นี่คือนามมองที่เป็นกลางจากจุดยืนของประเทศ B ในฐานะเป็นประเทศที่มีการนำเข้าทุน

ในอีกด้านหนึ่ง มองจากจุดยืนของประเทศ A กรณีนักลงทุนจากประเทศ A ลงทุนในประเทศ A เอง กับลงทุนในประเทศ B ภาระภาษีของนักลงทุนทั้ง 2 กรณีควรเท่าเทียมกัน หลักประกันเกี่ยวกับความเป็นกลางของการส่งออกทุนนี้ก็คือ ประเทศ A ควรเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันระหว่างกรณีลงทุนในประเทศและกรณีลงทุนนอกประเทศ โดยอาจมีระบบการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ แนวคิดเรื่องความเป็นกลางของการนำเข้าทุนกับการส่งออกทุน

<sup>19</sup> สุเมธ สิริคุณโชติ *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (พิมพ์ครั้งที่ 2)* กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์เดือนตุลา หน้า

<sup>20</sup> สุเมธ สิริคุณโชติ อ้างแล้ว หน้า 19-20

จึงขัดแย้งกันเอง กล่าวคือ มุมมองของประเทศ B นั้น เพื่อประกันความเป็นกลางในการนำเงินทุน ภาษีของประเทศ B นั้น เพื่อประกันความเป็นกลางในการนำเงินทุน ภาษีของประเทศ B ก็ควร ถูกเรียกร้องให้เป็นภาษีในขั้นสุดท้าย แต่ถ้าเป็นเช่นนั้น ก็จะเท่ากับว่าความเป็นกลางในการส่งออก ทุนจากมุมมองของประเทศ A ไม่ได้รับการประกันไปเสีย

ความเป็นกลางในการส่งออกทุนมีความสำคัญมาก และเห็นกันว่าความเป็นกลางใน การนำเงินทุนหาที่มีความสำคัญเท่าเทียมไม่<sup>21</sup>

## 2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี

ความสัมพันธ์ (Connection หรือ Nexus) ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีมียู่ 3 หลัก คือ หลักสัญชาติ (Nationality Rule) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักสัญชาติ คือ หลักที่ว่า “เมื่อบุคคลถือสัญชาติของประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้ที่ บุคคลได้รับจะได้รับจากประเทศนั้นหรือไม่” หลักนี้จึงเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่คำนึงถึงสัญชาติ ของผู้มีเงินได้ ประเทศที่ใช้หลักนี้มีไม่กี่ประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ เกาหลีเหนือ<sup>22</sup> ประเทศส่วนใหญ่จะใช้หลักที่สองและหลักที่สาม เหตุที่ใช้หลักที่หนึ่งนี้น้อย เพราะปัจจุบันมีการ ย้ายถิ่นฐานและแหล่งทำมาหากินกันมาก หากเก็บภาษีโดยคำนึงถึงสัญชาติจะเก็บภาษีได้ยากอีก ประการหนึ่ง การใช้ทรัพยากรในประเทศที่ตัวเองถือสัญชาติอยู่ก็มีน้อยในเมื่อตัวเองอยู่ ต่างประเทศ ภาษีที่เสียไปตัวผู้เสียอาจได้รับประโยชน์ไม่เต็มที่ ส่วนใหญ่จึงใช้หลักที่สองและ หลักที่สาม

หลักถิ่นที่อยู่ คือหลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นโดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และ ไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้รับจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่” ฉะนั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงาน การทำธุรกิจในต่างประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ ประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่ หลักนี้จึงมีชื่ออีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)” เพราะเป็นการเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากรายได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก ไม่จำกัดเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้น ภายในประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น แม้จะเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษี ด้วย

หลักแหล่งเงินได้ คือ หลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคล นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้น

<sup>21</sup> สุเมธ คิริคุณโชติ อ่างแก้ว หน้า 21

<sup>22</sup> Reuvan S. Avi-Yonah *U.S. International Taxation*, New York : Foundation Press, 2002 หน้า 22

หรือไม่ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่” หลักนี้เป็นหลักการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศ ไม่เก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขต จึงต่างกับหลักที่สอง หลักที่สองนั้นเก็บภาษีเงินได้ที่ทั้งในอาณาเขตและนอกอาณาเขต แต่หลักที่สามนี้เก็บภาษีเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศตัวเองเท่านั้น หลักที่สามนี้จึงมีอีกชื่อว่า“หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)”<sup>23</sup>

### 2.3 ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ธุรกรรมระหว่างประเทศนั้นเป็นการกระทำข้ามประเทศ จึงเป็นธรรมดาที่อาจถูกเก็บภาษีโดยรัฐ 2 รัฐหรือมากกว่านั้น เมื่อเทียบกับธุรกรรมภายในประเทศแล้วธุรกรรมระหว่างประเทศอย่างเดียวกันถูกเก็บภาษีหลายครั้ง จึงเท่ากับเสียภาษีหนักกว่าธุรกรรมภายในประเทศ

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หมายถึง สภาพที่ผลประโยชน์อันใดอันหนึ่งถูกเก็บภาษีโดยรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไป ซึ่งอาจจะแยกพิจารณาได้เป็น 1) ภาษีซ้อนในทางกฎหมาย 2) ภาษีซ้อนในทางเศรษฐกิจ (ในขั้นตอนการโอน)

1) ภาษีซ้อนในทางกฎหมาย หรือภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) คือ ผู้เสียภาษียาวเดียวกัน วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษียาวเดียวกัน และภายในระยะเวลาเดียวกันถูกเก็บภาษีที่คล้ายกันโดยรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไป การเก็บภาษีเช่นนี้แน่นอนว่าเป็นภาระที่หนักกว่ากรณีถูกเก็บภาษีโดยรัฐเดียว ดังนั้น จึงมีผลทำให้เป็นอุปสรรคกีดกันธุรกรรมระหว่างประเทศ เพราะเท่ากับเป็นผลร้ายกับธุรกรรมระหว่างประเทศมากกว่าธุรกรรมภายในประเทศ เป็นเหตุให้แรงงาน การค้า การลงทุน สินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศได้รับผลร้าย เศรษฐกิจระหว่างประเทศต่างๆ จึงยากที่จะขยายตัวเติบโต และเห็นกันทั่วไปว่ามีความจำเป็นในการจัดภาษีซ้อนนี้ ประเด็นการจัดภาษีซ้อนในทางกฎหมายนี้เป็นประเด็นที่กล่าวถึงกันเนิ่นนานมาแล้ว

2) ภาษีซ้อนในทางเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ความจำเป็นในการจัดภาษีซ้อนในทางเศรษฐกิจยังไม่ค่อยชัดเจนนัก ภาษีซ้อนระหว่างประเทศในทางเศรษฐกิจนั้นไม่ใช่เป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนจากผู้เสียภาษียาวเดียวกัน แต่เป็นเรื่องที่ว่าโดยเนื้อหาแท้จริงหรือเมื่อพิจารณาในเชิงเศรษฐกิจแล้ว ผลได้รายเดียวกันที่ตกเป็นของผู้เสียภาษีอากรนั้นถูกรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไปเก็บภาษีที่คล้ายกันซ้อนกัน กล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นการเก็บภาษีที่แยกจากกันได้ แต่เงินได้หรือผลประโยชน์ที่ถูกเก็บภาษีโดยรัฐตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไปนี้ตกเป็นของบุคคลที่มีความเกี่ยวพันซึ่งกันและกัน ถ้าตัดข้อแตกต่างเกี่ยวกับผู้เสียภาษีที่มีลักษณะต่างรายกันออกไป ก็จะมีองค์ประกอบเหมือนกับภาษีซ้อนระหว่างประเทศในทางกฎหมาย แม้ว่ามีกรเก็บภาษีจากบุคคลต่างรายอย่าง

<sup>23</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 7) กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา 2553 หน้า 81-82

เห็นได้ชัดเจน แต่สิ่งนี้เป็นเพียงรูปแบบภายนอกเท่านั้น ในทางเนื้อหาแล้ว มีภาษีซ้อนเกิดขึ้นเป็น  
อย่างเดียวกัน<sup>24</sup>

#### 2.4 การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

เพื่อเป็นการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ รัฐอาจใช้วิธีใดวิธี  
หนึ่งใน 3 วิธี ดังนี้

##### 1) วิธียกเว้น (Exemption Method)

ตามวิธีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) จะยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้  
ที่เสียภาษีเงินได้ (Income Tax) ไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) มารวมคำนวณ  
เสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก วิธีนี้ยังแบ่งย่อยออกเป็น 2 วิธี คือ วิธียกเว้นเต็มที่หรือวิธียกเว้น  
โดยไม่มีเงื่อนไข (Full Exemption or Unconditional Exemption Method) และวิธียกเว้นก้าวหน้า  
หรือวิธียกเว้นโดยไม่มีเงื่อนไข (Exemption with Progression or Conditional Exemption Method)

วิธียกเว้นวิธีแรกนั้นเป็นการยกเว้นโดยเด็ดขาด กล่าวคือเงินได้ที่เสียภาษีเงิน  
ได้ไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศถิ่นที่  
อยู่ อีก เช่น ตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ.1936 (The Income Tax Assessment  
Act 1936) ของประเทศออสเตรเลีย มาตรา 23 AH บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย  
ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำกำไรจากการประกอบกิจการและกำไรฝ่ายทุน (Capital Gain) ที่ได้รับจาก  
สาขาในต่างประเทศมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ และ  
ตามมาตรา 23 AJ ยังยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเสียภาษี  
ในประเทศออสเตรเลีย หากบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงิน  
ปันผลในต่างประเทศไม่น้อยกว่า 10% อาจกล่าวได้ว่าการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนตาม  
วิธีนี้ ทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่กับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่เสียภาษีเท่าเทียมกัน  
กล่าวคือ ต้องเสียภาษีเฉพาะจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น<sup>25</sup> เท่ากับประเทศถิ่นที่อยู่  
จำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีของตนจากที่เก็บจากเงินได้ทั่วโลกของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนมา  
เก็บเฉพาะจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศของตนเท่านั้น

ส่วนการยกเว้นวิธีที่สองนั้นแม้เงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้จะไม่  
ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก แต่ประเทศถิ่นที่อยู่ก็มีสิทธินำเงินได้ส่วนนั้นมาใช้เป็นฐานใน

<sup>24</sup> สุเมธ ศิริคุณโชค อ่างแล้ว หน้า 22

<sup>25</sup> Matthew Wallace *Domestic Measures for the Relief of Residents from Double Taxation* Study Papers  
of ATAX the university of New South Wales 2003 t.3

การหาอัตราภาษี แล้วนำอัตราภาษีที่สูงขึ้นนั้นมาใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้น<sup>26</sup>

### ตัวอย่าง

A ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R มีเงินได้จากประเทศ R 8,000,000 บาท และมีเงินได้จากประเทศ S อีก 2,000,000 บาท สมมติว่าประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ 10,000,000 บาท ในอัตรา 35% (กรณีที่ 1) และเงินได้ 8,000,000 บาท เก็บในอัตรา 30% (กรณีที่ 2) ส่วนประเทศ S ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีกรณีที่ 1 ในอัตรา 20% และกรณีที่ 2 เก็บในอัตรา 40% A จึงต้องเสียภาษีกรณีที่ 1 400,000 บาท กรณีที่ 2 800,000 บาท

หากไม่มีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน A ซึ่งมีเงินได้ทั้งในและต่างประเทศรวม 10,000,000 บาท ต้องเสียภาษี 35% เป็นเงิน 3,500,000 บาท เมื่อรวมกับภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S A ต้องเสียภาษีกรณีที่ 1 รวมทั้งสิ้น 3,900,000 บาท และกรณีที่ 2 รวมทั้งสิ้น 4,300,000 บาท<sup>27</sup> กรณีที่ 1 A จึงได้รับเงินสุทธิ 6,100,000 บาท และกรณีที่ 2 ได้รับเงินสุทธิ 5,700,000 บาท แต่ถ้ามีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน A จะได้รับเงินสุทธิเพิ่มขึ้น ส่วนจะได้รับเพิ่มขึ้นเท่าใดย่อมแล้วแต่ว่าประเทศ R ใช้วิธีใดในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน

### ก. วิธียกเว้นเต็มทีหรือวิธียกเว้นโดยไม่มีเงื่อนไข

ตามวิธีนี้เงินได้จากสาขาในประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศ R เงินได้ที่บริษัท A ต้องเสียภาษีจึงมีเพียงเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศ R จำนวน 8,000,000 บาท เท่านั้น อัตราภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณจึงเป็นอัตรา 30%

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 30% ของ 8,000,000	2,400,000	2,400,000
บวกภาษีในประเทศ S	<u>400,000</u>	<u>800,000</u>
รวมภาษี	2,800,000	3,200,000
A เสียภาษีน้อยลง	1,100,000	1,100,000
A ได้รับเงินสุทธิ	7,200,000	6,800,000

<sup>26</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs *Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed*

*Version France* : OECD Publications 2003 p.234.

<sup>27</sup> OECD p.234.

หมายเหตุ 1,100,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 2,800,000 บาท ส่วน 1,100,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,200,000 บาท 7,200,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 - 2,800,000 บาท ส่วน 6,800,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,200,000 บาท

#### ข. วิธียกเว้นก้าวหน้าหรือวิธียกเว้นโดยมีเงื่อนไข

ตามวิธีนี้เงินได้จากในประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศ R แต่ประเทศ R มีสิทธินำเงินได้ดังกล่าวมารวมเป็นฐานในการหาอัตราภาษี เมื่อฐานภาษี 10,000,000 บาท อัตราภาษีที่จะใช้กับเงินได้จากประเทศ R 8,000,000 บาท จึงได้แก่อัตรา 35%

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 30% ของ 8,000,000	2,800,000	2,400,000
บวกภาษีในประเทศ S	<u>400,000</u>	<u>800,000</u>
รวมภาษี	3,200,000	3,600,000
A เสียภาษีน้อยลง	700,000	700,000
A ได้รับเงินสุทธิ	6,800,000	6,400,000

หมายเหตุ 700,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 - 3,200,000 บาท ส่วนกรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,600,000 บาท 6,800,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 - 3,200,000 บาท ส่วน 6,400,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 3,600,000 บาท

จะเห็นว่าวิธีแรก A จะได้รับเงินสุทธิตกกว่าวิธีหลัง

#### 2) วิธีเครดิต (Credit Method)

ตามวิธีนี้เงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศจะต้องนำมารวมกับเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อคำนวณภาษี เป็นเงินภาษีเท่าใด ให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออก จะหักออกได้เพียงใดข้อมแล้วแต่จะใช้วิธีเครดิตวิธีใด หากใช้วิธีเครดิตเต็มที่ (Full Credit Method) ข้อมนำมาหักออกได้ทั้งหมด แต่ถ้าใช้วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) ข้อมนำมาหักได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้ส่วนนั้น วิธีเครดิตนี้คำนวณหักจากภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ จึงต่างกับวิธียกเว้นที่คำนวณหักจากเงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้<sup>28</sup>

<sup>28</sup> OECD, Committee on Fiscal Affairs p.234.

### ตัวอย่าง

ตามตัวอย่างเดิม A ต้องนำเงินได้จากประเทศ S 2,000,000 บาท มารวมกับเงินได้จากประเทศ R 8,000,000 บาท รวมเป็นเงินได้ 10,000,000 บาท และเสียภาษีในอัตรา 35% เป็นเงิน 3,500,000 บาท A มีสิทธินำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S มาหักออก ส่วนจะหักออกได้เพียงใด ย่อมแล้วแต่ว่าประเทศ R ใช้วิธีเครดิตวิธีใดในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

#### ก. วิธีเครดิตเต็มที่

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 35% ของ 10,000,000	3,500,000	3,500,000
บวกภาษีในประเทศ S	- <u>400,000</u>	- <u>800,000</u>
คงเหลือภาษีที่เสียในประเทศ R	3,100,000	2,700,000
รวมภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น	3,500,000	3,500,000
A เสียภาษีน้อยลง	400,000	800,000
A ได้รับเงินได้สุทธิ	6,500,000	6,500,000

หมายเหตุ 400,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 800,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,500,000 = 6,500,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 6,500,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 10,000,000 – 300,000 บาท เช่นเดียวกัน

#### ข. วิธีเครดิตธรรมดา

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ภาษีในประเทศ R 35% ของ 10,000,000	3,500,000	3,500,000
หักภาษีในประเทศ S	- <u>400,000</u>	
จำนวนภาษีที่หักได้สูงสุด		- 700,000
คงเหลือภาษีที่เสียในประเทศ R	3,100,000	2,800,000
รวมภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น	3,500,000	3,600,000
A เสียภาษีน้อยลง	400,000	700,000
A ได้รับเงินได้สุทธิ	6,500,000	6,400,000

หมายเหตุ 400,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 3,900,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 700,000 บาท กรณีที่ 2 มาจาก 4,300,000 – 3,600,000 บาท 6,500,000 บาท กรณีที่ 1 มาจาก 10,000,000 – 3,500,000 บาท ส่วน 6,400,000 บาท มาจาก 10,000,000 – 3,600,000 บาท

ขอให้สังเกตว่าหากใช้วิธีเครดิตเต็มที่ ภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S ย่อมนำมาหักออกจากภาษีในประเทศ R ได้ทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ 1 หรือ กรณีที่ 2 แต่ถ้าใช้วิธีเครดิตธรรมดา ภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S 400,000 บาท ในกรณีที่ 1 ย่อมนำมาหักออกจากภาษีที่เสียในประเทศ R ได้ทั้งหมด แต่ภาษีที่เสียไปแล้ว 800,000 บาท ในกรณีที่ 2 ย่อมนำมาหักได้เพียง 700,000 บาท เนื่องจากเงินได้จากประเทศ S จำนวน 2,000,000 บาท ถ้าเสียภาษีในประเทศ R ซึ่งใช้อัตราภาษี 35% จะเสียเพียง 700,000 บาท

จะเห็นได้ว่ากรณีที่อัตราภาษีของประเทศ S ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ต่ำกว่าอัตราภาษีของประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ไม่ว่าจะประเทศ R จะใช้วิธีเครดิตวิธีใด ภาษีที่ A จะต้องเสียภาษีในประเทศ R จะเท่ากัน แต่ถ้าประเทศ S ใช้อัตราภาษีที่สูงกว่าประเทศ R การใช้วิธีเครดิตเต็มที่จะเสียภาษีน้อยกว่าวิธีเครดิตธรรมดา และขอให้สังเกตว่าการใช้วิธียกเว้นจะเสียภาษีน้อยกว่าวิธีเครดิต เว้นแต่กรณีที่อัตราภาษีของประเทศ S สูงกว่าอัตราภาษีของประเทศ R การใช้วิธียกเว้นก้ำว้นกับการใช้วิธีเครดิตธรรมดาจะเสียภาษีเท่ากัน<sup>29</sup>

ตารางที่ 2.1 สรุปจำนวนภาษีที่เสียน้อยลงในประเทศ R (กรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราต่ำกว่าหน้า)

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
กรณีไม่มีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษี		
ซ้ำซ้อนเสียภาษีน้อยลง	0	0
กรณีใช้วิธียกเว้นเต็มที่ เสียภาษีน้อยลง	1,100,000	1,100,000
กรณีใช้วิธียกเว้นก้ำว้น เสียภาษีน้อยลง	700,000	700,000
กรณีใช้วิธีเครดิตเต็มที่ เสียภาษีน้อยลง	400,000	800,000
กรณีใช้วิธีเครดิตธรรมดา เสียภาษีน้อยลง	400,000	700,000

<sup>29</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีที่ 33 เล่มที่ 3 กันยายน 2546 หน้า 555-567



ตารางที่ 2.2 สรุปจำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดในประเทศ R และเงินสุทธิตี่ได้รับ (กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราก้าวหน้า)

จำนวนเงินได้ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษี				
ในประเทศ R 10,000,000		เสียภาษีรวม 3,500,000		
จำนวนเงินที่ได้จากสาขาในประเทศ S	กรณีที่ 1		กรณีที่ 2	
	เสียภาษี 400,000		เสียภาษี 800,000	
	เสียภาษีรวม	เงินรับสุทธิ	เสียภาษีรวม	เงินรับสุทธิ
กรณีที่ไม่มีการจัดหรือบรรเทาภาระ				
ภาษีเข้าซ้อน	3,900,000	6,100,000	4,300,000	5,700,000
กรณีใช้วิธียกเว้นเต็มที	2,800,000	7,200,000	3,200,000	6,800,000
กรณีใช้วิธียกเว้นก้าวหน้า	3,200,000	6,800,000	3,600,000	6,400,000
กรณีใช้วิธีเครดิตเต็มที	3,500,000	6,500,000	3,500,000	6,500,000
กรณีใช้วิธีเครดิตธรรมดา	3,500,000	6,500,000	3,600,000	6,400,000

ที่กล่าวมาแล้วเป็นกรณีประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อัตราก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษี

นอกจากใช้วิธีเครดิตเต็มทีและวิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีเข้าซ้อนแล้ว ยังมีวิธีเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying Credit) ที่ใช้เฉพาะกับการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีเข้าซ้อนสำหรับเงินได้จากเงินปันผลด้วย กล่าวคือประเทศประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลจะยอมให้ผู้รับเงินปันผลนำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล (รัฐแหล่งเงินได้) มาใช้เป็นเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีก ตามสัดส่วนที่ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล เช่น ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นเป็นสัดส่วนครึ่งหนึ่งของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล เช่น ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นเป็นสัดส่วนครึ่งหนึ่งของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ผู้รับเงินปันผลมีสิทธินำภาษีจำนวนครึ่งหนึ่งที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในประเทศผู้จ่ายเงินปันผลไปใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีก ซึ่งเป็นการให้เพิ่มเติมนอกเหนือจากการได้รับเครดิตภาษีตามวิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Method) มาแล้ว

#### ตัวอย่าง

บริษัท K เป็นนิติบุคคลสหรัฐอเมริกาถือหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 25 ของทุนของบริษัท ก จำกัดในประเทศไทย บริษัท ก. มีกำไร 100 ล้านบาท เสียภาษีจากเงินได้จำนวน 30 ล้านบาท

เหลือกำไร 70 ล้านบาท บริษัท K มีสิทธิได้รับเงินปันผลจากบริษัท ก จำนวน 17.5 ล้านบาท ได้เสียภาษีจากเงินปันผลไว้ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นจำนวนภาษีเงินได้ 1.75 ล้านบาท ภาษีไทยจำนวน 1.75 ล้านบาทที่บริษัท K ได้เสียไว้ในประเทศไทยสามารถนำไปใช้เป็นเครดิตภาษีในสหรัฐฯได้ตามวิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) นอกจากนี้ บริษัท K ยังมีสิทธินำภาษีเงินได้ที่บริษัท ก ผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในนามของบริษัท ก ไปใช้เป็นเครดิตภาษีทางอ้อมในสหรัฐฯ ได้อีก ตามวิธีการเครดิตภาษีทางอ้อมแบบ Underlying Credit กล่าวคือ บริษัท K สามารถนำภาษีของบริษัท ก ผู้จ่ายเงินปันผลในประเทศไทยไปใช้เป็นเครดิตภาษีในสหรัฐฯได้ตามสัดส่วนของการถือหุ้นในบริษัท ก คือ ร้อยละ 25 ของภาษีที่บริษัท ก ชำระไว้ในประเทศไทย ( $30 \times 25\%$ ) เท่ากับ 7.5 ล้านบาท ภาษีไทยจำนวน 1.75 ล้านบาทที่บริษัท K ได้เสียไว้ในประเทศไทยสามารถนำไปใช้เป็นเครดิตภาษีในสหรัฐฯได้ตามวิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) นอกจากนี้ บริษัท K ยังมีสิทธินำภาษีเงินได้ที่บริษัท ก ผู้จ่ายเงินปันผลได้เสียไว้ในนามของบริษัท ก ไปใช้เป็นเครดิตภาษีทางอ้อมในสหรัฐฯ ได้อีก ตามวิธีการเครดิตภาษีทางอ้อมแบบ Underlying Credit กล่าวคือ บริษัท K สามารถนำภาษีของบริษัท ก ผู้จ่ายเงินปันผลในประเทศไทยไปใช้เป็นเครดิตภาษีในสหรัฐฯได้ตามสัดส่วนของการถือหุ้นในบริษัท ก คือ ร้อยละ 25 ของภาษีที่บริษัท ก ชำระไว้ในประเทศไทย ( $30 \times 25\%$ ) เท่ากับ 7.5 ล้านบาท

สรุปได้ว่าตามตัวอย่างนี้บริษัท K ในสหรัฐฯ ถ้าได้รับเงินได้ ประเภทเงินปันผลจากประเทศไทยบริษัท K สามารถนำภาษีจากประเทศไทยไปใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศสหรัฐฯ ตามวิธีเครดิตธรรมดา และวิธีเครดิตภาษีทางอ้อมรวมกันเท่ากับ 9.25 ล้านบาท  $(1.75 + 7.5)^{30}$

นอกจากนี้ยังมีวิธีเครดิตเพิ่ม (Matching Method) และวิธีเครดิตสมมุติ (Tax Sparing Credit) อีกด้วย วิธีเครดิตเพิ่ม (Matching Method) พบได้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับซึ่งไม่มากนัก เช่น วิธีนี้พบได้ในอนุสัญญาฯบางฉบับซึ่งมีไม่มากนัก เช่น ฉบับที่ไทยทำกับสวีเดน ตามข้อ 23 วรรค 3 (ก) (2) ได้บัญญัติให้ถือเสมือนว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในสวีเดนที่ได้รับค่าสิทธิจากประเทศไทยได้เสียภาษีไว้แล้วในอัตราร้อยละ 20 ของค่าสิทธิถึงแม้ว่าผู้รับค่าสิทธินั้นจะเสียภาษีในประเทศไทยจริงเพียงร้อยละ 15 ของค่าสิทธิเท่านั้น ทำให้ผู้รับค่าสิทธินั้นมีสิทธินำภาษีไทยในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งมากกว่าความเป็นจริงไปใช้เป็นเครดิตต่อภาษีในสวีเดนได้ ซึ่งเป็นการจงใจให้นักลงทุนจากสวีเดนเข้ามาลงทุนและถ่ายทอดเทคโนโลยีให้ประเทศไทยมากยิ่งขึ้น<sup>31</sup>

<sup>30</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 4) กรุงเทพมหานคร ชวนพิมพ์ 50 กันยายน 2552 หน้า 609-610

คำบรรยายวิชาการคลัง มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 กรุงเทพมหานคร ประมวลมิตร 2498 หน้า 232-246

<sup>31</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อ้างแล้ว หน้า 613

ส่วนวิธีเครดิตสมมุติ (Tax Sparing Credit) เป็นรูปแบบการจัดภาษีซ้อนรูปแบบหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะต้องยอมให้ผู้รับเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนสามารถนำภาษีจำนวนที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ได้ ทั้งนี้ จำนวนภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ที่จะยอมให้ใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้นั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ กล่าวคือ แม้ข้อเท็จจริงผู้รับเงินได้จะไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับในประเทศแหล่งเงินได้ตามผลของกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศแหล่งเงินได้นั้นก็ตาม แต่มาตรการดังกล่าวจะถือเสมือนว่าผู้รับเงินได้ได้เสียภาษีไว้แล้วตามอัตราปกติในประเทศแหล่งเงินได้ และผู้รับเงินได้จะมีสิทธินำจำนวนภาษีที่ถือเสมือนว่าได้เสียไว้แล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ แต่จำนวนภาษีที่จะนำมาหักได้จะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ที่คำนวณจากฐานเงินได้ที่ได้รับในประเทศแหล่งเงินได้

สำหรับขอบข่ายของการใช้มาตรการ Tax Sparing Credit ที่พบโดยทั่วไปนั้นจะเป็นกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ยอมให้นำภาษีจำนวนที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับอาจมีขอบข่ายของการใช้มาตรการ Tax Sparing Credit กว้างขึ้น โดยอนุสัญญาฯ จะกำหนดให้ผู้รับเงินได้ (ผู้เสียภาษี) สามารถนำจำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนในรัฐแหล่งเงินได้ตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนเองมาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ได้ด้วย ตัวอย่างเช่น กรณีการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีจากเงินได้ที่เป็นเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ตามที่อนุสัญญาฯ บัญญัติไว้ ผู้เสียภาษีสามารถนำจำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสำหรับเงินได้ดังกล่าวมาถือเป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้อีกด้วย

ดังนั้น การให้เครดิตภาษีโดยประเทศถิ่นที่อยู่ตามมาตรการดังกล่าวจึงมิได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น นอกจากนี้ อนุสัญญาฯ บางฉบับยังมีการกำหนดเงื่อนไขสิ้นสุดของการใช้มาตรการ Tax Sparing Credit เอาไว้ด้วย เช่น ฉบับที่ทำกับญี่ปุ่น จะยอมให้ใช้มาตรการ Tax Sparing Credit เป็นเวลาไม่เกิน 13 ปี นับแต่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีครั้งแรก เป็นต้น<sup>32</sup>

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ทั่วโลกจนถึงปัจจุบัน 54 ประเทศส่วนใหญ่จะใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (ดูภาคผนวก 1)

<sup>32</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อ้างแล้ว หน้า 610-611

### 3) วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method)

ตามวิธีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่เพียงแต่ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น<sup>33</sup>

อย่างไรก็ดี ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาในบางกรณีถ้าใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์มากกว่า เช่น หากใช้วิธีเครดิต สมมติบริษัท A มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งอัตราภาษีเท่ากับ 30% จำนวน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ S1 ซึ่งอัตราภาษีเท่ากับ 30% อีก 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ แต่มีผลขาดทุนจากการประกอบกิจการในประเทศ S2 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ บริษัท A จะนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ S1 300,000 เหรียญสหรัฐมาหักออกจากภาษีที่เสียในประเทศถิ่นที่อยู่ 300,000 เหรียญสหรัฐไม่ได้ เพราะเงินได้จากประเทศ S1 ถูกผลขาดทุนจากการประกอบกิจการในประเทศ B เงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศจึงเท่ากับ 0 เหรียญสหรัฐ บริษัท A จึงต้องเสียภาษีรวม 600,000 เหรียญสหรัฐ แต่ถ้าใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย ภาษีจำนวน 300,000 เหรียญสหรัฐที่บริษัท A เสียไปแล้วในประเทศ S1 ย้อนนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายจากเงินได้ 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ เหลือเงินได้ที่จะเสียภาษีเพียง 700,000 เหรียญสหรัฐ เสียภาษี 30% เป็นเงิน 210,000 เหรียญสหรัฐ รวมแล้วเสียภาษีเพียง  $210,000 + 300,000 = 510,000$  เหรียญสหรัฐ เสียภาษีน้อยกว่าการใช้วิธีเครดิต  $600,000 - 510,000 = 90,000$  เหรียญสหรัฐ<sup>34</sup>

### 2.5 การห้ามเก็บภาษีอากรอย่างเลือกปฏิบัติ

รัฐต่างๆ จะเก็บภาษีอากรจากบุคคลชาติอื่น รวมทั้งบุคคลไร้สัญชาติในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลนั้นยิ่งกว่าคนชาติ และบริษัทชาติไม่ได้ บุคคลชาติอื่นในที่นี้ไม่ได้หมายถึงเฉพาะบุคคลธรรมดา แต่รวมถึงนิติบุคคลด้วย การอ้างสัญชาติเป็นเหตุให้การเก็บภาษีอากรหนักยิ่งขึ้นนั้นทำไม่ได้ เพราะสิ่งนี้เป็นพื้นฐานของหลักการห้ามเก็บภาษีอากรอย่างเลือกปฏิบัติ

หลักการห้ามเลือกปฏิบัติอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักการสำคัญในกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง และเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของมนุษย์ประการหนึ่ง หลายประเทศได้บัญญัติหลักสิทธิเสมอภาคไว้ในรัฐธรรมนูญด้วย

<sup>33</sup> Hamilton R.x Murray J, *Principle of Australian Taxation*, Study Materail of ATAX, the University of New South Wales

<sup>34</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา อ่างแล้ว หน้า 555-567

ในยุโรปตะวันตกได้เกิดหลักการนี้ตั้งแต่ก่อนหน้าที่จะมีอนุสัญญาภาษีในปลายศตวรรษที่ 19<sup>35</sup> เสียอีก สิ่งนี้แสดงว่านานาชาติต่างยอมรับหลักการไม่เก็บภาษีอากรอย่างเลือกปฏิบัติมานานแล้ว

ไม่เพียงแต่ในอนุสัญญาภาษี อนุสัญญาทางไมตรี หรือความร่วมมือทางเศรษฐกิจก็มีบทบัญญัติเรื่องนี้อย่างละเอียด จึงไม่เป็นที่สงสัยเลยว่ามีกฎเกณฑ์ที่แน่นอนนี้ สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ อนุสัญญาภาษีแบบ OECD ข้อ 24 และอนุสัญญาภาษีแบบ UN ข้อ 24 ก็บัญญัติหลักเกณฑ์ห้ามเก็บภาษีอากรอย่างเลือกปฏิบัติไว้ เนื้อหาของหลักการนี้ไม่เพียงแต่ผูกพันบุคคลในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น หากแต่ยังผูกพันรวมถึงวิสาหกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลดังกล่าวด้วย<sup>36</sup>



<sup>35</sup> OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital (OECD 1977) p.162.

<sup>36</sup> สุเมธ สิริคุณโชติ อ่างแล้ว หน้า 29

### บทที่ 3

## การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของ ประเทศไทย สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์

ในบทนี้จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของ  
ประเทศไทย สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์ โดยจะเสนอเป็นลำดับดังนี้

### 1. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของประเทศไทย

ประเทศไทยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)  
ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร บทนี้  
จึงแบ่งออกเป็นกรณีตามหลักถิ่นที่อยู่ หลักแหล่งเงินได้และการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษี  
โดยจะเสนอตามลำดับดังนี้

#### 1.1 หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม บัญญัติว่า

“ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่ง  
ร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือ  
หลายระยะเวลารวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีใด ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ผู้  
อยู่ในประเทศไทยนี้จะเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ประเทศไทยใช้หลัก 180 วัน ในการที่จะพิจารณา  
ว่าบุคคลนั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ (ประเทศอื่น เช่น สหรัฐอเมริกา, รัสเซีย, สิงคโปร์,  
ฝรั่งเศส ใช้หลัก 183 วัน) ระยะเวลา 180 วันนี้ไม่จำเป็นต้องติดต่อกัน เพราะมาตรา 41  
วรรคสาม ใช้ถ้อยคำว่า “ชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา”

ฉะนั้น แม้จะอยู่ไม่ติดต่อกัน แต่ในปีนั้นอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน  
ปีนั้นก็ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นปีๆไป ปีที่อยู่ในประเทศไทยครบ  
180 วัน ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่ปีต่อไปถ้าอยู่ไม่ครบ 180 วัน ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้  
อยู่ในประเทศไทย

ซึ่งในทางปฏิบัติจะดูระยะเวลาการอยู่ในประเทศไทยจากหนังสือเดินทาง (Passport) ไม่ได้พิจารณาจากการมีชื่อในทะเบียนบ้านในประเทศไทย ฉะนั้น แม้จะมีชื่อในทะเบียนในประเทศไทย แต่ในปีใดอยู่ในประเทศไม่ถึง 180 วัน ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีนั้น ในกรณีตรงกันข้ามแม้จะไม่มีชื่อในทะเบียนบ้านในประเทศไทย แต่ในปีใดอยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน ก็ถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีนั้น

กรณีต่างกับประเทศออสเตรเลียที่พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ.1936 (The Income Tax Assessment Act 1936) มาตรา 6 บัญญัติให้ใช้หลักใดหลักหนึ่งใน 4 หลักต่อไปนี้ เป็นข้อพิจารณาว่าบุคคลผู้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหรือไม่<sup>1</sup>

1) **หลักการอยู่อาศัย (Residing Rule)** ตามหลักนี้หากบุคคลใดอาศัยอยู่ในประเทศออสเตรเลียเป็นการถาวรหรือนานมาก หรือมีที่พักอาศัยเป็นปกติหรือแน่นอนในประเทศไทยออสเตรเลียแล้ว ถือว่าบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

2) **หลักภูมิลำเนา (Domicile Rule)** ตามหลักนี้หากบุคคลใดมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศออสเตรเลีย บุคคลนั้นถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจแก่อธิบดีกรมสรรพากรว่าบุคคลนั้นมีที่อยู่อาศัยถาวรนอกประเทศออสเตรเลีย

3) **หลัก 183 วัน (183 Day Rule)** ตามหลักนี้หากบุคคลใดอยู่ในประเทศออสเตรเลียชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึง 183 วัน ในปีใด ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจแก่อธิบดีกรมสรรพากรว่าที่อยู่อาศัยตามปกติของบุคคลนั้น ไม่ได้อยู่ในประเทศออสเตรเลียและบุคคลนั้นไม่มีเจตนาที่จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

4) **หลักการรับเงินจากกองทุนบำเหน็จบำนาญของรัฐบาล (Common Wealth Superannuation Fund Rule)** ตามหลักนี้หากบุคคลใดเป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินจากกองทุนบำเหน็จบำนาญของรัฐบาลตามพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญ ค.ศ.1976 บุคคลนั้นรวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่มีอายุต่ำกว่า 16 ปีย่อมถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม ให้ใช้ระยะเวลา 180 วันเป็นข้อพิจารณาประการเดียวนั้น บุคคลที่ตามปกติมีภูมิลำเนาหรือที่อยู่อาศัยเป็นประจำอยู่ในประเทศไทยก็อาจจะไม่ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เช่น ผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาหรือที่อยู่อาศัยเป็นประจำอยู่ในประเทศ แต่ในปีภาษี 2552 ได้เดินทางไปทำงานในต่างประเทศโดยอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลาน้อยกว่า 180 วัน ในปีภาษีดังกล่าว จึงไม่ถือว่าผู้มีเงินได้ดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องเสีย

<sup>1</sup> Roger L. Hamilton Robert L. Deutsch *Guide Book to Australian International Taxation* (4th edition) (Sydney Legal Books 1996) p.2-7.

ภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ส่วนจะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้หรือไม่ย่อมแล้วแต่ว่าในปีภาษีดังกล่าวผู้มีเงินได้นั้นมีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรคหนึ่งหรือไม่ กรณีจึงต่างกับพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ.1936 มาตรา 6 ของประเทศออสเตรเลียที่กรณีตามตัวอย่างถือว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

ฉะนั้น ประเทศไทยจึงใช้หลักระยะเวลาการปรากฏตัว (Physical Presence Rule) แต่เพียงหลักเดียวในการพิจารณาว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งประเทศอินเดีย , รัสเซีย , ไอร์แลนด์ ก็ใช้หลักนี้ จึงต่างกับบางประเทศที่ใช้หลักข้อเท็จจริงและสภาพของการอยู่อาศัย (Facts and Circumstances of the the Stay Rule) ในการพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน (Resident) ของประเทศนั้นหรือไม่ เช่น ประเทศ อิตาลี , เม็กซิโก , เนเธอร์แลนด์ ให้พิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีบ้านที่อยู่อาศัยเป็นการถาวรอยู่ในประเทศของตนหรือไม่ ถ้ามี ก็ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน และบางประเทศใช้ทั้งสองหลักประกอบกัน เช่น ออสเตรเลีย , นิวซีแลนด์ , เดนมาร์ก , ฟินแลนด์ , ฝรั่งเศส<sup>2</sup>

มีข้อสังเกตว่า มาตรา 41 วรรคสาม ใช้คำว่า “ผู้ใด” แสดงว่าไม่ได้คำนึงถึงสัญชาติ ฉะนั้น ไม่ว่าบุคคลผู้นั้นจะถือสัญชาติใดก็ตาม หากเข้ามาอยู่ในประเทศไทยในปีใดครบ 180 วัน บุคคลผู้นั้นก็ถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีนั้นและมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในวรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า

**“ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”**

ตามบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่ามีอยู่ 3 กรณีที่แม้จะมีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศ ถ้ามีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย<sup>3</sup>

### 1) มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ

กรณีนี้หมายถึงการมีเงินได้จาก การไปเป็นลูกจ้างหรือรับจ้างทำงานในต่างประเทศ เป็นการมีเงินได้จาก การให้บริการส่วนบุคคล (Personal Service) ในต่างประเทศนั่นเอง อาจเป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Service) เช่น การเป็นลูกจ้าง หรือ

<sup>2</sup> Roy Rohatgi *Basis International Taxation volume one* (second Edition) (United Kingdom : Richmond Law & Tax Ltd. 2005) หน้า 200-207.

<sup>3</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 7) กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา 2553 หน้า 83-87.



การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Service) เช่น รับจ้างให้บริการทางการแพทย์ กฎหมาย บัญชี สถาปัตยกรรม วิศวกรรมหรือประณีตศิลป์กรรม

## 2) มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ

กรณีนี้หมายถึงการมีเงินได้จากการไปประกอบธุรกิจหรือประกอบกิจการในต่างประเทศ เช่น การเปิดร้านขายอาหารไทยหรือขายสินค้า หรือเปิดโรงแรม หรือร้านค้า ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย นวด สปา หรือร้านตัดเย็บเสื้อผ้า หรือร้านถ่าย ล้างอัด หรือขยายรูป หรือร้านซักรีด หรือทำกิจการโรงสีข้าว หรือทำเกษตรกรรม หรือเลี้ยงสัตว์ หรือกิจการขนส่งในต่างประเทศ

## 3) มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

กรณีนี้หมายถึงกรณีที่ผู้มีเงินได้มีทรัพย์สินอยู่ในต่างประเทศและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้ เช่น มีบ้านอยู่ในต่างประเทศแล้วให้ผู้อื่นเช่าได้รับค่าเช่า ค่าเช่าที่ได้รับมานั้นถือเป็นเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

หรือกรณีนำเงินไปฝากธนาคารในต่างประเทศแล้วได้รับดอกเบี้ย ดอกเบี้ยนั้นก็ถือเป็นเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินคือเงินฝากที่อยู่ในต่างประเทศ หรือไปซื้อหุ้นบริษัทในต่างประเทศแล้วได้รับเงินปันผล เงินปันผลนั้นก็ถือเป็นเงินได้เนื่องจากหุ้นคือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือถ้าหากขายหุ้นบริษัทในต่างประเทศไปแล้วได้รับกำไรจากการขายหุ้นที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า “Capital Gain” ก็ถือว่ามีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศเช่นเดียวกัน

หากมีเงินได้ในต่างประเทศจากกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณีดังกล่าวและมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษี การนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยนั้นไม่จำเป็นต้องนำเป็นเงินสดเข้ามา การโอนเงินผ่านบัญชีเข้ามาในประเทศไทยหรือกระทำด้วยวิธีการใดเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ในประเทศไทยก็ถือเป็นการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยเช่นเดียวกัน

**ปัญหาว่าการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยต้องนำเข้ามาเมื่อใดจึงจะต้องเสียภาษี ต้องเป็นการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่เงินได้เกิดขึ้นจึงจะต้องเสียภาษีหรือไม่?**

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง ไม่ได้บัญญัติว่าต้องเป็นการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยเมื่อใดจึงจะต้องเสียภาษี แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรได้ตีความเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือหากเป็นการนำเงินได้เข้ามาหลังจากปีภาษีที่เงินได้เกิดขึ้นแล้วไม่ต้องเสียภาษี เช่น ก. มีเงินได้จากการทำงานในต่างประเทศในเดือนพฤศจิกายน 2546 ก. โอนเงินเข้ามาในประเทศไทยในเดือนธันวาคมปีเดียวกัน กรณีเช่นนี้ต้องเสียภาษี แต่ถ้าโอนเข้ามาในเดือนมกราคมของปีถัดไป คือปี 2547 ก็ไม่ต้องเสียภาษี (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530)

จากแนวการตีความของกรมสรรพากรดังกล่าวจึงอาจวางแผนภาษี (Tax Planning) ได้ โดยการไม่นำเงินได้เข้ามาในปีเดียวกันกับที่มีเงินได้เกิดขึ้น แต่นำเข้ามาเมื่อข้ามปีแล้ว เช่น นำเข้ามาในวันที่ 1 มกราคม ของปีถัดไปก็ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้นั้นตลอดไป

ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวการตีความของกรมสรรพากร เพราะเมื่อมาตรา 41 วรรคสอง มิได้บัญญัติว่าต้องเป็นการนำเงินเข้ามาในปีภาษีใดจึงจะต้องเสียภาษีก่อนให้เกิดปัญหาการตีความได้ 2 แนวทาง แนวทางหนึ่งคือตีความว่าต้องเป็นการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ จึงจะต้องเสียภาษี อีกแนวทางหนึ่งคือตีความว่านำเข้ามาเมื่อใดก็ต้องเสียภาษีแม้จะเป็นการนำเข้ามาคนละปีภาษีกับที่ได้รับเงินได้ก็ต้องเสียภาษี เมื่อเกิดปัญหาการตีความเป็น 2 แนวทางเช่นนี้ก็ต้องตีความในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี ฉะนั้น จึงต้องตีความว่าต้องเป็นการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้จึงจะต้องเสียภาษี

อีกประการหนึ่ง เงินได้ที่ได้รับนั้นต้องเสียภาษีให้ต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้ หากต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่ก็เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) หากประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็มีการขจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธียกเว้น (Exemption Method) หรือวิธีเครดิต (Credit Method)

แต่ถ้าประเทศดังกล่าวไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็คงนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศนั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในประเทศไทยเท่านั้น อันเป็นการใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ในการบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อน การขจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ทำได้ไม่เต็มที่ จะนำพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 ที่ให้ขจัดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยวิธีเครดิตมาใช้บังคับก็ไม่ได้ เพราะกฎหมายฉบับนี้ให้สิทธิเฉพาะผู้มีเงินได้ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น มิได้ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา

การตีความของกรมสรรพากรดังกล่าวย่อมช่วยให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาสามารถขจัดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ด้วยตนเอง โดยการไม่นำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ก็ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ไม่มี ฉะนั้น ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับแนวการตีความของกรมสรรพากรดังกล่าว

### ข้อพิจารณา

มาตรา 41 วรรคสอง เพียงแต่บัญญัติว่าเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณีดังกล่าวต้องเสียภาษีในประเทศไทย เมื่อนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ไม่ได้บัญญัติว่ากรณีมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยต้องเสียภาษีให้ประเทศไทยด้วยหรือไม่ จึงมีข้อพิจารณาว่ากรณีผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จะต้องเสียภาษี

ให้แก่ประเทศไทยหรือไม่ เช่น ในปีภาษี 2551 นาย ก. อยู่ในประเทศไทย รวม 180 วัน มีเงินได้จากร้านอาหารในประเทศไทย 5 ล้านบาท และมีเงินได้จากร้านอาหารในต่างประเทศอีก 10 ล้านบาท และมีการโอนเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน ดังนี้ เงินได้จากร้านอาหารในประเทศไทยจำนวน 5 ล้านบาทต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เช่นเดียวกับเงินได้จากร้านอาหารในต่างประเทศจำนวน 10 ล้านบาทหรือไม่?

คำตอบคือต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะแม้ตีความมาตรา 41 วรรคสอง ตามตัวอักษรแล้วไม่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อการตีความตามกฎหมาย ต้องตีความตามตัวอักษรควบคู่กับการตีความตามเจตนารมณ์ เมื่อการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย แล้วการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยจะไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยได้อย่างไร เป็นเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ประสงค์ให้การมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย อีกประการหนึ่งถ้าพิจารณาตามหลักแหล่งเงินได้ในมาตรา 41 วรรคหนึ่ง กรณีมีเงินได้จากกิจการที่ทำในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีให้ประเทศไทย ฉะนั้น ไม่ว่าจะตีความตามเจตนารมณ์หรือตีความตามตัวอักษร หากผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย<sup>4</sup>

## 1.2 หลักแหล่งเงินได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

ขอให้สังเกตว่า คำว่า “ผู้มีเงินได้” กฎหมายไม่ได้บัญญัติว่าต้องเป็นผู้ถือสัญชาติไทย ฉะนั้น แม้เป็นคนต่างด้าวก็อยู่ในความหมายของคำว่าผู้มีเงินได้ และขอให้สังเกตต่อไปว่า กฎหมายไม่ได้คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่หรืออยู่นานเพียงใด กฎหมายคำนึงแต่เพียงว่าหากบุคคลนั้นมีเงินได้ในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 4 กรณี ดังต่อไปนี้แล้ว ก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้

### 1) มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย

กรณีนี้หมายถึงการเข้ามาเป็นลูกจ้างหรือรับทำงานให้ในประเทศไทย เช่น ชาวต่างประเทศเข้ามาทำงานเป็นลูกจ้างหรือรับจ้างในประเทศไทย เป็นการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Service) ในประเทศไทย อาจเป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Service) เช่น เป็นลูกจ้าง หรือเป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent

<sup>4</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อ้างแล้ว หน้า 83-89

Personal Service) เช่น การให้บริการทางการแพทย์ กฎหมาย บัญชี สถาปัตยกรรม วิศวกรรม หรือประณีตศิลปกรรมที่เป็นอิสระได้

มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ไม่ได้คำนึงถึงระยะเวลาการทำงานในประเทศไทย ฉะนั้น แม้จะเข้ามาทำงานในประเทศไทยเพียง 1 วัน เช่น ชาวต่างประเทศเดินทางเข้ามาให้คำปรึกษาทางด้านการเงินแก่บริษัทในประเทศไทย 1 วัน เงินค่าตอบแทนที่ได้รับก็ถือเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี

ตัวอย่างหนังสือกรมสรรพากร

หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/4899 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีบุคคลต่างด้าวเข้ามาทำงานในประเทศไทย ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552

ข้อหารือ

บริษัทฯ ได้มีการจ้างงานชาวต่างชาติซึ่งเป็นพนักงานของบริษัทแม่ที่ต่างประเทศมาทำงานในประเทศไทย โดยได้รับเงินเดือนจากบริษัทฯ ในประเทศไทย และได้รับเงินเดือนจากบริษัทแม่ในต่างประเทศอีกด้วย บริษัทฯ จึงขอทราบว่า พนักงานชาวต่างชาติจะต้องนำเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมารวมกับเงินเดือนเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วยหรือไม่

คำวินิจฉัย

กรณีพนักงานชาวต่างชาติของบริษัทแม่เข้ามาทำงานให้บริษัทฯ ในประเทศไทย ชาวต่างชาติดังกล่าวจะต้องนำเงินได้ที่จ่ายจากบริษัทฯ และจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเพราะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะนำเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทแม่เข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

## 2) มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย

กรณีนี้หมายถึงการเข้ามาประกอบธุรกิจหรือประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น ชาวต่างประเทศเข้ามาเปิดร้านขายอาหารหรือขายสินค้า หรือเปิดโรงแรม หรือร้านตัด ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย หรือร้านตัดเย็บเสื้อผ้า หรือร้านถ่าย ล้างอัด หรือขยายรูป หรือร้านซักรีดในประเทศไทย

มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ไม่ได้คำนึงว่าผู้มีเงินได้ต้องเข้ามาอยู่ในประเทศไทย หรือไม่อยู่หรืออยู่นานเพียงใด ฉะนั้น แม้จะไม่อยู่ในประเทศไทย แต่มอบให้ลูกจ้างหรือตัวแทนดำเนินกิจการแทน ก็ถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี

### 3) มีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

กรณีนี้หมายถึงกรณีที่ผู้มีเงินได้ทำงานในต่างประเทศให้แก่นายจ้างในประเทศไทย เช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญาจ้างแรงงานเพื่อจ้างบุคคลในต่างประเทศให้เป็นตัวแทน นายหน้าในการหาลูกค้าในต่างประเทศมาซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศไทย ค่าตอบแทนที่ลูกจ้าง ได้รับตามสัญญาจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

คำว่า “**ในประเทศไทย**” ขยายคำใด? ขยายคำว่า “**กิจการ**” หรือขยายคำว่า “**นายจ้าง**” ถ้าขยายคำว่า “**กิจการ**” ก็เป็นกิจการในประเทศไทย หากเป็นกิจการในต่างประเทศของ นายจ้าง ไม่ว่าจะนายจ้างจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ เงินได้ที่ได้รับก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้าขยายคำ ว่า “**นายจ้าง**” เป็นนายจ้างในประเทศไทย ก็ต้องตีความว่าแม้จะเป็นกิจการในต่างประเทศก็ต้อง เสียภาษี หรือคำว่า “**ในประเทศไทย**” ขยายทั้งคำว่า “**กิจการ**” และ “**นายจ้าง**” ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้น ต้องเป็นกรณีที่ลูกจ้างทำงานให้แก่กิจการในประเทศไทยของนายจ้างในประเทศไทย จึงจะต้องเสีย ภาษี หากเป็นการทำงานนอกประเทศก็ไม่ต้องเสียภาษี แม้นายจ้างจะอยู่ในประเทศไทยก็ตาม หรือแม้ทำงานในประเทศไทย แต่นายจ้างอยู่ต่างประเทศก็ไม่ต้องเสียภาษี จะต้องตีความอย่างไร จึงจะเป็นการสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร

ตามแนวการตีความเดิมของกรมสรรพากร หากเป็นกรณีที่บริษัทส่งลูกจ้างไป ทำงานที่สาขาในต่างประเทศ เงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับไม่ว่าจะจ่ายในประเทศหรือนอกประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะสาขาถือเป็นกิจการนอกประเทศของบริษัทนายจ้าง (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0805/18056 ลงวันที่ 4 กันยายน 2522 และ กค.0802/9314 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2531)

นั่นก็คือกรมสรรพากรเห็นว่า คำว่า “**ในประเทศไทย**” ขยายคำว่า “**กิจการ**” จะต้องเป็นการทำงานให้แก่กิจการในประเทศไทยของนายจ้างเท่านั้นจึงจะต้องเสียภาษีให้แก่ ประเทศไทย หากเป็นการทำงานให้แก่กิจการนอกประเทศของนายจ้าง เช่น สาขาของนายจ้าง ในต่างประเทศแล้วไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย นั่นคือแนวการตีความของกรมสรรพากรใน อดีต ซึ่งแนวการตีความนี้คือสถานที่ที่มีการทำงาน (Place of Performance) เป็นแหล่งเงินได้ ซึ่ง OECD Model Convention ข้อ 15 ก็ใช้หลักนี้ และหลักนี้ก็เป็นหลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิม (Basis Souvee Rule หรือ Origin Rule) ที่ใช้กันอยู่ทั่วไป สหรัฐอเมริกาก็ใช้หลักนี้<sup>5</sup> คือ ทำงาน ที่ประเทศไหน ประเทศนั้นเป็นแหล่งเงินได้

<sup>5</sup> Roy Rohatgi อ้างแล้ว หน้า 223

<sup>6</sup> Reuven S.Avi-Yonal อ้างแล้ว หน้า 34

ผู้เขียนเห็นคำว่า “ในประเทศไทย” ไม่น่าจะขยายคำว่า “กิจการ” เป็นกิจการในประเทศไทย เพราะถ้าลูกจ้างทำงานให้แก่กิจการในประเทศไทยของนายจ้าง ลูกจ้างก็มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยในกรณีหนึ่งตามข้อ 3.2.1 อยู่แล้ว เช่น นาย ก. เป็นลูกจ้างบริษัท ข. ทำงานให้แก่บริษัท ข. ในประเทศไทย เงินเดือนที่นาย ก. ได้รับย่อมถือเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีในกรณีหนึ่งตามข้อ 3.2.1 อยู่แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าบริษัท ข. ซึ่งเป็นนายจ้างจะเป็นบริษัทในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

ฉะนั้น คำว่า “ในประเทศไทย” จึงน่าจะขยายคำว่า “นายจ้าง” เพียงคำเดียวเท่านั้น เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์ให้เก็บภาษีจากการที่ลูกจ้างทำงานนอกประเทศไทยให้แก่ นายจ้างในประเทศไทย ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินได้ในหรือนอกประเทศไทย เป็นการขยายหลักแหล่งเงินได้จากหลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิม (Basic Source Rule หรือ Origin Rule) ที่ให้ถือสถานที่ที่มีการทำงาน (Place of Performance) เป็นแหล่งเงินได้หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เป็นการนำเงินได้ที่ควรจะถือเป็นแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign Source Income) มาถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทย (Thai Source Income) เป็น “บทบัญญัติให้ถือว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศนั้นๆ (Deemed-Source Provision)” ซึ่งในหลายประเทศก็มีบทบัญญัติทำนองนี้ เช่น อินเดียมีบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) ดอกเบี้ยที่จ่ายในต่างประเทศ และค่าสิทธิรวมทั้งเงินได้จาก การให้บริการทางเทคนิค (Technical Service) ที่จ่ายในต่างประเทศ แต่มีการนำมาให้ใน ประเทศอินเดีย ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศอินเดีย หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

อินเดียเป็นผู้จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย<sup>7</sup> ซึ่งการมีบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) เช่นนี้ย่อมทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันมีแหล่งเงินได้ในหลายประเทศ ก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ และตามมาด้วยภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ บทบัญญัติในกรณีตาม ข้อ 3.2.3 ของมาตรา 41 วรรคหนึ่ง จึงน่าจะยกเลิกเพื่อเป็นการส่งเสริม สนับสนุนให้คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ

ในปัจจุบันกรมสรรพากรให้พิจารณาว่า นายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้หรือไม่? หากนายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้แล้ว เงินได้ที่ลูกจ้างได้รับถือเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย แต่ถ้านายจ้างในประเทศไทยไม่ได้เป็นผู้จ่ายเงินได้ กรมสรรพากรจะถือว่าลูกจ้างมีเงินได้เนื่องจากกิจการนอกประเทศของนายจ้าง ลูกจ้างจึงไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

<sup>7</sup> Roy Rohatgi อ้างแล้ว หน้า 226

### ตัวอย่างคำวินิจฉัยกรมสรรพากร

1. หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0811/11332 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม 2541

#### ข้อหารือ

นาย ก. ได้ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้จัดการสาขาของธนาคาร ข. จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ในฮ่องกง ธนาคารฯจ่ายเงินได้ส่วนหนึ่งเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของนาย ก. ในประเทศไทย และเงินได้อีกส่วนหนึ่งจะโอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ฮ่องกง นาย ก. มีความเห็นว่า เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทย ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ธนาคารฯผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และหากผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด เงินได้ส่วนที่ธนาคารฯจ่ายเข้าบัญชีเงินฝากในประเทศไทย และเงินได้อีกส่วนหนึ่งที่โอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ฮ่องกงแต่ได้นำเข้ามาในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนี้ ธนาคารฯไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่อย่างไร ความเห็นดังกล่าวถูกต้องหรือไม่?

#### คำวินิจฉัย

กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้นนายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 41 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างที่ปฏิบัติงานในต่างประเทศโดยตรง เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0811/03366 ลงวันที่ 16 เมษายน 2542

#### ข้อหารือ

นาย ก. ทำงานกับบริษัทในประเทศไทย และบริษัทฯ ได้มอบหมายให้ นาย ก. ไปทำงานในบริษัทร่วมทุนที่บริษัทฯ ได้ไปลงทุนในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีนเป็นเวลา 2 ปีแล้ว ปัจจุบันนาย ก. ได้รับเงินเดือนซึ่งจ่ายจากบริษัทฯ ในประเทศไทย โดยทุกเดือนบริษัทฯ จะนำเงินเข้าบัญชีหลังจากหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว ขอทราบว่า การที่ นาย ก. ทำงานประจำที่บริษัทร่วมทุนในประเทศจีน โดยจะกลับประเทศไทยประมาณปีละ 2 ครั้ง ครั้งละ 15 วัน รวมแล้วไม่เกิน 30 วันต่อปี เป็นกรณีแหล่งเงินได้เกิดจากการมีหน้าที่ทำในต่างประเทศและไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่?

### คำวินิจฉัย

กรณีตามข้อเท็จจริง นายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างที่ปฏิบัติงานในต่างประเทศโดยตรง เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย นาย ก. จึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นาย ก. ในฐานะที่เป็นผู้มีเงินได้จึงมีสิทธินำภาษี หัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตเมื่อยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 แล้วแต่กรณี หรือยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค.10 หากเป็นกรณีที่นาย ก. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

### 3. หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0811/ก.1171 ลงวันที่ 2 ตุลาคม 2543

#### ข้อหารือ

บริษัทฯ ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและประกอบกิจการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ แจ้งว่า บริษัทฯ ได้เปิดสาขาในประเทศสหภาพพม่าเพื่อประกอบกิจการขนส่งสินค้าดังกล่าว โดยสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยได้โอนเงินไปยังสาขาในประเทศสหภาพพม่าเพื่อใช้ในการดำเนินงานจำนวนหนึ่ง หลังจากนั้นสาขาในประเทศสหภาพพม่าได้ดำเนินการว่าจ้างลูกจ้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่มีอยู่ในประเทศไทย เพื่อทำหน้าที่เป็นผู้จัดการสาขาในประเทศสหภาพพม่า โดยเงินเดือนทั้งหมดของพนักงานดังกล่าวจะลงเป็นรายจ่ายของสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพพม่า และไม่มีกรนำมาลงเป็นรายจ่ายในส่วนของสำนักงานใหญ่ซ้ำอีกแต่อย่างใด แต่ในการจ่ายเงินเดือนนั้น บริษัทฯ ได้แบ่งจ่ายเป็น 2 ส่วน กล่าวคือ ร้อยละ 50 ของเงินเดือน สาขาในประเทศสหภาพพม่าเป็นผู้จ่าย ซึ่งสาขาได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้วตามกฎหมายของประเทศสหภาพพม่า และอีกร้อยละ 50 ของเงินเดือน สาขาในประเทศพม่าได้ขอให้สำนักงานใหญ่ในประเทศไทยเป็นผู้ทรงจ่าย โดยการนำเข้าบัญชีเงินฝากของลูกจ้างในประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ ได้หารือว่ากรณีที่บริษัทฯ จ่ายเงินเดือนของลูกจ้างซึ่งเป็นผู้จัดการสาขาในประเทศสหภาพพม่าทั้งในส่วนที่สาขาจ่ายร้อยละ 50 และในส่วนที่สำนักงานใหญ่ทรงจ่ายอีกร้อยละ 50 ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ จะมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ อย่างไร

### คำวินิจฉัย

เนื่องจากเงินได้ทั้ง 2 ส่วนที่ลูกจ้างซึ่งเป็นผู้จัดการสาขาในประเทศสหภาพพม่าได้รับตามข้อเท็จจริงข้างต้น เป็นเงินได้จากกิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทย เงินได้ดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากน้ำที่งานในต่างประเทศและโดยที่ลูกจ้างดังกล่าวมิใช่ผู้อยู่



ในประเทศไทย ดังนั้น ลูกจ้างดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากค่าจ้างที่ได้รับ บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

### ข้อพิจารณา

การที่กรมสรรพากรให้พิจารณาว่านายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการตีความให้แคบลง เพื่อให้เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี มิใช่การตีความขยายความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษี เพราะผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วว่า บทบัญญัติมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ที่ให้ถือการมีเงินได้เนื่องจากกิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทยเป็น “บทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision)” ที่มีเจตนารมณ์ต้องการเก็บภาษีจากการที่ลูกจ้างไปทำงานนอกประเทศไทยให้แก่นายจ้างในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าจะมีการจ่ายเงินได้ในหรือนอกประเทศไทย การตีความว่าต้องเป็นกรณีนายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินเดือนค่าจ้างจึงจะต้องเสียภาษีเป็นการตีความที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของมาตรา 41 วรรคหนึ่งดังกล่าว ซึ่งการตีความเช่นนี้ย่อมช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถแก้ปัญหาการเกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนและภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ กล่าวคือหากแทนที่สำนักงานใหญ่ของนายจ้างในประเทศไทยจะเป็นผู้จ่ายเงินเดือนค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างที่ทำงานต่างประเทศ ก็ให้สาขาในต่างประเทศที่ลูกจ้างทำงานอยู่เป็นผู้จ่ายและนายจ้างไม่นำเงินเดือนค่าจ้างที่สาขาจ่ายนั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย เงินเดือนค่าจ้างที่ลูกจ้างได้รับนั้นกรมสรรพากรก็ไม่ถือว่ามิแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง จึงไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยดังเช่นกรณีคำวินิจฉัยเรื่องที่ 3 คงมีแหล่งเงินได้ในประเทศที่สาขาตั้งอยู่ และเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นเท่านั้น

ศาลฎีกาตีความคำว่า “มีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย” อย่างไร?

มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6054/2549 วินิจฉัยว่า “การมีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า เงินได้ของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นลูกจ้างของนายจ้างที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยลูกจ้างนั้นทำงานให้แก่นายจ้างที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และนายจ้างจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างเพื่อตอบแทนการทำงานนั้น ทั้งนี้ไม่ว่าลูกจ้างนั้นจะทำงานในประเทศไทยหรือนอกประเทศ และไม่ว่า นายจ้างจะจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างในประเทศไทยหรือนอกประเทศก็ถือว่าลูกจ้างนั้นมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย คดีนี้จำเลยเป็นลูกจ้างของบริษัท อิตาเลียนไทย ดีเวล็อปเม้นต์ จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างทั้งภายในและนอกประเทศ การที่บริษัท อิตาเลียนไทย ดีเวล็อปเม้นต์ จำกัด (มหาชน) ส่งจำเลยไปทำงานที่นายจ้างรับงานถมทะเลเพื่อทำเป็นผืนแผ่นดิน

และทำถนนให้แก่กรมทางของประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ซึ่งเป็นงานในกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ค่าจ้างที่บริษัทอิตาเลียนไทย ดีเวล็อปเมนต์ จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่จำเลยในประเทศไทยจึงเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ที่จำเลยได้รับเนื่องจากปฏิบัติงานให้แก่กิจการของนายจ้างในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง”

#### หมายเหตุ

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแสดงว่าศาลฎีกาเห็นว่า คำว่า “ประเทศไทย” ขยายคำว่า “นายจ้าง” เป็นนายจ้างในประเทศไทย ฉะนั้น งานที่ลูกจ้างทำจะเป็นงานในประเทศไทยหรือนอกประเทศของนายจ้างก็ได้ และศาลฎีกายังเห็นว่าแม้จะเป็นการจ่ายเงินเดือนค่าจ้างนอกประเทศก็ถือว่าลูกจ้างนั้นมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แสดงว่าศาลฎีกาตีความตามเจตนารมณ์ของมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ที่เป็น “**บทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision)**” ที่ต้องการเก็บภาษีจากลูกจ้างที่ทำงานนอกประเทศให้แก่นายจ้างในประเทศไทย โดยไม่คำนึงจะมีการจ่ายเงินเดือนค่าจ้างในหรือนอกประเทศไทย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า “**บทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision)**” นี้ควรจะยกเลิก ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อน และภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ และเป็นการส่งเสริมสนับสนุนคนไทยให้ไปทำงานนอกประเทศด้วย ดังเช่นกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนอกจากจำเลยซึ่งเป็นคนไทยจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยแล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่ฟิลิปปินส์จากเงินเดือนค่าจ้างจำนวนเดียวกัน และจำเลยไม่อาจนำเงินภาษีที่เสียไปแล้วในฟิลิปปินส์มาเครดิตจากภาษีที่เสียในประเทศไทย เพราะจำเลยอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่เกี่ยวข้องมีถึง 180 วัน จึงไม่ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ไม่มีสิทธิเครดิตภาษี ภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงไม่ได้รับการขจัดหรือบรรเทา แม้ประเทศไทยกับฟิลิปปินส์จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันก็ตาม

#### ปัญหา

หากเป็นกรณีมีเงินได้เนื่องจากการกิจการของผู้ว่าจ้างในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่? เช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญาจ้างนาย อ. ซึ่งอยู่ในประเทศบราซิลให้ออกแบบอาคาร ดังนี้ เงินค่าแบบที่นาย อ. ได้รับจากบริษัทในประเทศไทยตามสัญญาจ้างทำของจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่?

ผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 4 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรใช้ถ้อยคำว่า “...หรือเนื่องจากการกิจการของนายจ้างในประเทศไทย...” จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดว่าผู้จ่ายเงินได้นั้นต้องเป็นนายจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ผู้มีเงินได้จึงจะต้องเสียภาษี ฉะนั้น หากผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ว่าจ้างตามสัญญา

จ้างทำของแล้ว ผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีตามตัวอย่างนาย อ. จึงไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ตัวแทนหรือนายหน้าที่ทำการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า ในต่างประเทศตามสัญญาตัวแทนหรือนายหน้า ผู้เขียนก็เห็นว่าไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เพราะผู้จ่ายมิได้เป็นนายจ้าง แต่ถ้าตัวแทนหรือนายหน้าเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้าง แรงงานก็อาจจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ฉะนั้น กรณีตัวแทนหรือนายหน้าใน ต่างประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าสัญญานั้นเป็นสัญญาจ้าง แรงงานหรือสัญญาตัวแทนหรือนายหน้า

**หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0706/5327 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2550**

การจ่ายเงินค่าจ้างให้กับบุคคลธรรมดาชาวต่างประเทศ ซึ่งมีที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ และสาธารณรัฐประชาชนจีนให้ทำหน้าที่เป็นนายหน้าติดต่อและแนะนำลูกค้าชาวต่างประเทศให้ เดินทางเข้ามาเยี่ยมชม และซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศไทย เมื่อบริษัทสามารถขายสินค้าและ เก็บเงินภาษีจากลูกค้าชาวต่างประเทศแล้ว บริษัทจะชำระค่านายหน้าในอัตราร้อยละ 3 จาก ยอดขายที่เก็บเงิน ได้ให้แก่บุคคลธรรมดาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงิน ได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่เข้าลักษณะเป็นเงิน ได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือ กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เพราะสัญญาจ้างรับทำงานให้ของบุคคลธรรมดาชาวต่างประเทศมิใช่สัญญาจ้างแรงงานซึ่งมี ความสัมพันธ์ระหว่างกันในฐานะนายจ้างและลูกจ้าง แต่เข้าลักษณะเป็นเงิน ได้เนื่องจากหน้าที่งาน ที่ทำในต่างประเทศ หากบุคคลชาวต่างประเทศนั้นมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับ เงินได้ จะไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้จากการได้รับเงิน ได้ดังกล่าวในประเทศไทยแต่อย่างใด และ บริษัทผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงิน ได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15.0 ตามมาตรา 50 (1).

#### **4) มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย**

กรณีนี้หมายถึงกรณีที่มีเงิน ได้มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยและทรัพย์สิน นั้นก่อให้เกิดเงินได้ แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เช่น ชาว ต่างประเทศเข้ามาซื้อห้องชุดในอาคารชุดในประเทศไทย เมื่อซื้อแล้วให้ผู้อื่นเช่า ค่าเช่าที่ได้รับ ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าในปีนั้นผู้ให้เช่าจะอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน หรือไม่?

แม้ผู้ให้เช่าจะอยู่ในประเทศไทยเพียง 1 วัน ค่าเช่าที่ได้รับซึ่งไม่ว่าจะ ได้รับ โดยวิธีใดก็จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะการเก็บภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เป็นการ เก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ จะไม่คำนึงถึงสัญชาติ ไม่คำนึงถึงการอยู่ในประเทศไทย แม้ไม่ใช่

คนไทยและไม่ได้อยู่อาศัยในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ในประเทศไทยจากกรณีใดกรณีหนึ่งใน 4 กรณีดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

ชาวมาเลเซียแคว้นรัฐกลันตันซึ่งอยู่ติดกับอำเภอสุไหงโกลอก จังหวัดนราธิวาส มักจะนำเงินมาฝากธนาคารในอำเภอสุไหงโกลอก เมื่อธนาคารจ่ายดอกเบี้ยให้ก็มีปัญหาว่าธนาคารมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่? นักศึกษาและผู้เขียน หากนำเงินไปฝากธนาคารประเภทฝากประจำถึงกำหนดจ่ายดอกเบี้ย ธนาคารจ่ายดอกเบี้ย ธนาคารจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แล้วกรณีของชาวมาเลเซียซึ่งไม่ได้เข้ามาอยู่ในประเทศไทย เพียงแต่ข้ามฝั่งนำเงินมาฝาก เขาสมควรปรับดอกเบี้ยเวลาที่ธนาคารจ่ายดอกเบี้ย ธนาคารจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 หรือไม่? คำตอบก็คือต้องหัก เพราะเป็นกรณีมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เงินฝากคือทรัพย์สินก่อให้เกิดดอกผลหรือดอกเบี้ย ดอกเบี้ยนั้นจึงต้องเสียภาษี

ชาวบราซิลมาซื้อหุ้นบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ในประเทศไทย บริษัทมีกำไรจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ชาวบราซิลได้รับเงินปันผลด้วย บริษัทต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเวลาที่จ่ายเงินปันผลให้แก่ชาวบราซิลผู้ถือหุ้นหรือไม่? หากนักศึกษาและผู้เขียนเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) เวลาบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลให้แก่เรา บริษัทฯ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 เวลาที่บริษัทฯ จ่ายเงินปันผลให้แก่ชาวบราซิล บริษัทฯ ก็ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกัน เพราะชาวบราซิลมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินคือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้

**ปัญหาที่ว่าถ้าชาวบราซิลคนเดิมหลังจากรับเงินปันผลไปแล้วต่อมาอีก 1 เดือน ขายหุ้นให้แก่บุคคลอื่น มีกำไรหุ้นละ 100 บาท เพราะซื้อมา 100 บาท แต่ขายไป 200 บาท กำไร 100 บาทนี้ต้องเสียภาษีหรือไม่**

คำตอบคือต้องเสียภาษี เพราะถือว่ามีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เว้นแต่การซื้อขายหุ้นนั้นจะกระทำในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 42 (17) ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (23)

มีผู้เห็นว่าแม้จะเป็นการขายหุ้นที่ออกโดยบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย แต่ถ้การขายหุ้นและการชำระราคาหุ้นได้กระทำในต่างประเทศ ไม่ถือว่าผู้ขายมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย (เป็นความเห็นของท่านอาจารย์อาภรณ์ นารอดิลก) ซึ่งความเห็นนี้เคยปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0802/10932 ลงวันที่ 6 กันยายน 2528<sup>8</sup>

<sup>8</sup> วงศ์สิทธิ์ ธีรบรรณกุล “ภาระภาษีสำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนและตราสารหนี้” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2549) หน้า 27-29

แต่ก็มีผู้เห็นว่าถ้าหุ้นที่ขายเป็นหุ้นที่ออกโดยบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยถือว่าผู้ขายมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้จะเป็นการขายกันในตลาดต่างประเทศก็ตาม แต่ถ้าหุ้นที่ขายหุ้นที่ออกโดยบริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศก็ไม่ถือว่าผู้ขายมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย และถือว่าเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ( เป็นความเห็นของท่านอาจารย์อวยพร ต้นละมัย ) ความเห็นนี้ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือที่ กค.0802/9050 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2433<sup>9</sup>

ผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ใช้ถ้อยคำว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว.....เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ” แสดงว่า ประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์ให้พิจารณาแต่เพียงว่าทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่เท่านั้น ไม่มีเจตนารมณ์ให้พิจารณาถึงสถานที่ทำสัญญาซื้อขายหรือชำระราคา

ฉะนั้น หากทรัพย์สินที่ซื้อขายเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว แม้การซื้อขายและชำระราคาจะทำการในตลาดต่างประเทศก็ถือว่ามิใช่แหล่งเงินได้ในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ความตอนท้ายที่ว่า “ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ” ยิ่งแสดงให้เห็นว่า แม้จะชำระราคากันในตลาดต่างประเทศก็ถือว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย ฉะนั้น การขายหุ้นที่ออกโดยบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ถ้าไรจากการขายหุ้นจึงถือว่ามิใช่แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าการซื้อขายและชำระราคาจะทำการในหรือนอกประเทศไทย

มีข้อสังเกตว่าบทบัญญัติ มาตรา 41 วรรคหนึ่งดังกล่าวมิได้คำนึงว่าผู้ขายหุ้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย) หรือไม่ จึงต่างกับสหรัฐอเมริกาที่ถือว่าผู้ขายหุ้นมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ หากผู้ขายหุ้นมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาแล้ว ถ้าไรจากการขายหุ้นถือว่ามิใช่แหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา ต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา แต่ถ้าผู้ขายหุ้นมิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ถ้าไรจากการขายหุ้นถือว่ามิใช่แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา<sup>10</sup>

<sup>9</sup> ศักรินทร์ รวมนรังษี “ปัญหาบางประการในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับการขายหุ้น” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2536) หน้า 27-29

<sup>10</sup> Richard L. Doernberg, International Taxation ๒nd Edition (Minnesota : West Publishing Co.,1993) หน้า 82

## ปัญหา

### ปัญหาที่ 1

วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 กรกฎาคม 2546 ก. ทำงานอยู่ในประเทศไทย ได้รับเงินเดือนรวม 700,000 บาท และได้รับค่าเช่าตึกแถวในประเทศไทยรวม 70,000 บาท ต่อมาวันที่ 1 สิงหาคม ถึง 30 กันยายน ปีเดียวกัน ก. ไปทำงานที่ประเทศญี่ปุ่น ได้รับเงินเดือนรวม 200,000 บาท แต่มิได้ออนเงินเข้ามาในประเทศไทย ต่อมาวันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคมปีเดียวกัน ก. ไปทำงานที่ฮ่องกง ได้รับเงินเดือนรวม 300,000 บาท และได้รับดอกเบี้ยจากเงินฝากธนาคารในฮ่องกง 30,000 บาท กับกำไรจากการขายหุ้นบริษัทในฮ่องกงอีก 100,000 บาท ก. โอนเงินทั้ง 430,000 บาท เข้ามาในประเทศไทยในปี 2547 ดังนี้ ก. ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยหรือไม่?

ก่อนอื่นเราต้องพิจารณาตามหลักถิ่นที่อยู่ก่อน คือเราจะต้องพิจารณาว่าในปี 2546 ก. อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน หรือไม่?

คำตอบคือในปี 2546 ก. อยู่ในประเทศไทยถึง 7 เดือน ก. จึงได้ชื่อว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสาม เมื่อ ก. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสาม เราก็ต้องนำ มาตรา 41 วรรคสอง มาพิจารณา นั่นคือ ก. ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศไทย หากเงินได้นั้นเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้มาเข้าในปีภาษีเดียวกันกับที่เงินได้เกิดขึ้น ฉะนั้น เงินเดือนจำนวน 200,000 บาท ที่ได้รับจากการทำงานในประเทศญี่ปุ่นในวันที่ 1 สิงหาคม ถึง 30 กันยายน จึงไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะมิได้โอนเข้ามาในประเทศไทย และเงินเดือนที่ได้รับในฮ่องกงตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 2546 จำนวน 300,000 บาท รวมทั้งดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารจำนวน 30,000 บาท และกำไรจากการขายหุ้นบริษัทในฮ่องกงอีก 100,000 บาท ก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียในประเทศไทยเช่นเดียวกัน เพราะเงินได้ทั้งหมดมิได้ออนเข้ามาในประเทศไทยในปี 2547 มิได้ออนเข้ามาในปี 2546 ที่ได้รับเงินได้

คงมีแต่เงินเดือนจำนวน 700,000 บาท และค่าเช่าจำนวน 70,000 บาทเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ซึ่งเงินได้ 2 รายการนี้นักศึกษาควรจะนำหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง มาตอบ โดยถือว่า ก. มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย และทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง

## ปัญหาที่ 2

นักมวยชาวต่างประเทศที่เข้ามาชกมวยเพื่อชิงแชมป์หรือป้องกันตำแหน่งแชมป์ในประเทศไทยแล้วได้รับค่าตัวหรือค่าชกต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยหรือไม่?

คำตอบคือ ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะมีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เป็นการเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้หรือหลักอาณาเขต

นักร้อง นักแสดง ที่เข้ามาร้องเพลง เปิดการแสดงในประเทศไทยไม่ว่าจะเข้ามากี่วัน เงินค่าตัวที่ได้รับต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง หรือไทเกอร์วูดซึ่งเป็นนักกอล์ฟก็เช่นเดียวกัน แม้จะมีมารดาเป็นคนไทย มีบิดาเป็นชาวอเมริกันและไทเกอร์วูดถือสัญชาติอเมริกัน การเข้ามาแข่งกันกีฬากอล์ฟในประเทศไทย เงินรางวัลที่เข้าได้รับก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ในมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แม้จะเข้ามาอยู่ในประเทศไทยไม่กี่วันก็ตาม<sup>11</sup>

### 1.3 การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของประเทศไทย

การที่ประเทศไทยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้จากต่างประเทศต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือเงินได้จำนวนเดียวกันต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) แล้ว ยังต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) อีกเป็นภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หากประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศไทยผู้มีเงินได้ก็ได้รับขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธียกเว้น (Exemption Method) หรือวิธีเครดิต (Credit Method) ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา

ความพยายามครั้งแรกในการหาทางขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการจัดทำสัญญาแบบทวิภาคีได้เริ่มมีขึ้นตั้งแต่ช่วงศตวรรษ 1920 เมื่อคณะผู้เชี่ยวชาญอันประกอบด้วยตัวแทนจากรัฐบาลต่างๆ ได้จัดทำรายงานขึ้นฉบับหนึ่งในนามของสันนิบาตชาติ (League of Nations) เกี่ยวกับปัญหาภาษีซ้อนและวิธีขจัด จากรายงานฉบับนี้ก็ได้มีการจัดทำร่างอนุสัญญาระบบเม็กซิโก (1943) และร่างอนุสัญญาระบบโรม (1946) ขึ้นมา อย่างไรก็ตามร่างอนุสัญญาทั้งสองฉบับนี้ไม่ได้รับความสนใจจากนานาประเทศแต่อย่างใด ความเปลี่ยนแปลงในเศรษฐกิจโลกในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้มีแนวคิดและวิธีการใหม่ๆ ในด้านภาษีซ้อนระหว่างประเทศเกิดขึ้น กลุ่มที่ทำการฟื้นฟูอุปสรรคในเรื่องภาษีซ้อนได้สำเร็จเป็นครั้งแรกก็คือ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทาง

<sup>11</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อังแล้ว หน้า 95-113

**เศรษฐกิจ (Organization for Cooperation and Development) หรือ (OECD)** โดยได้จัดทำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนพร้อมบทวิจารณ์โดยละเอียดขึ้นมาใน ค.ศ. 1963 ร่างอนุสัญญานี้ได้รับการยอมรับจากทั่วโลก และได้มีบทบาทสำคัญในการกำหนดนโยบายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจัดทำสัญญาทางภาษีอากร

อย่างไรก็ดี เนื่องจากประเทศสมาชิกส่วนใหญ่ของ OECD เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ร่างอนุสัญญานี้ OECD (OECD Model Convention) จึงมุ่งที่จะรักษาผลประโยชน์และตอบสนองความต้องการของบรรดาประเทศที่พัฒนาแล้ว ต่อมาเศรษฐกิจของโลกได้เปลี่ยนแปลงไปจนทำให้เศรษฐกิจของประเทศต่างๆ ต้องพึ่งพากันและกันมากขึ้น ประเทศที่กำลังพัฒนาจึงมีความสนใจในเรื่องภาษีซ้อนมากขึ้น และได้เริ่มเรียกร้องให้มีร่างอนุสัญญานี้ฉบับใหม่ขึ้นมาซึ่งคำนึงถึงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนามากกว่าที่เป็นอยู่ในร่างอนุสัญญานี้ OECD ความพยายามส่วนนี้ได้เริ่มขึ้นเมื่อมีการจัดตั้งคณะกรรมการอิสระซึ่งประกอบด้วยผู้แทนจากประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศที่กำลังพัฒนาตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 1967 คณะกรรมการชุดนี้ได้ประชุมพิจารณาหลายครั้งและปรากฏออกในรูปของรายงาน โดยละเอียดหลายฉบับซึ่งสหประชาชาติจัดพิมพ์ขึ้น ผลของการศึกษาพิจารณาของคณะกรรมการชุดนี้ทำให้มีการจัดทำร่างอนุสัญญานี้ขึ้น เรียกว่าร่างอนุสัญญานี้สหประชาชาติ (United Nations (UN) Model Convention หรือร่างอนุสัญญานี้ U) ซึ่งมีข้อบทที่ให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) เก็บภาษีได้ง่ายกว่าร่างอนุสัญญานี้ OECD เช่น ตามข้อบทข้อ 5 ของร่างอนุสัญญานี้ OECD กิจกรรมก่อสร้าง (Construction Activity) จะต้องดำเนินการอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกิน 12 เดือน จึงจะถือว่าผู้ดำเนินกิจกรรมมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ในขณะที่ร่างอนุสัญญานี้ UN มีการดำเนินการอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกิน 6 เดือน ก็ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรที่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้ หรือตามร่างอนุสัญญานี้ OECD ประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้ที่มีการดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามหลักคำใดอันหนึ่งก็คือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร (Attribution Principle) แต่ร่างอนุสัญญานี้ UN ให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีได้จากเงินได้ที่มีได้ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย หากการขายสินค้าหรือการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจในประเทศอื่นนั้นมีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกับที่ดำเนินการในสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลัก “Force of Attraction” ซึ่งให้สิทธิในการเก็บภาษีแก่ประเทศแหล่งเงินได้มากกว่าหลัก “Attribution” ความคืบหน้าสำคัญอีกอันหนึ่งก็คือได้มีการจัดทำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีเพื่อให้เป็นแบบฉบับในการทำสัญญาระหว่างประเทศสมาชิก



กลุ่มสนธิสัญญาแอนเดียน (Andean Pact) กับประเทศอื่น นอกจากนี้ยังได้มีความพยายามในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีระหว่างประเทศสมาชิกกลุ่มต่างๆอีกด้วย อย่างไรก็ตาม ความสำเร็จของพันธกิจความแตกต่างในระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศก็ยังคงเป็นอุปสรรคสำคัญต่อความคืบหน้าของการจัดทำอนุสัญญาแบบพหุภาคีนี้

ในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศต่างๆมักใช้ร่างอนุสัญญาฉบับต่างๆมาเป็นต้นแบบ ซึ่งร่างอนุสัญญาที่ใช้กันแพร่หลายคือฉบับ OECD และฉบับ UN โดยจะมีการปรับปรุงในข้อบทต่างๆตามความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและกฎหมายภาษีอากรของประเทศนั้น อีกทั้งอนุสัญญาภาษีที่ได้ตกลงกันนั้นคือผลของการต่อรองในการแบ่งรายได้ระหว่างรัฐบาลของประเทศคู่สัญญานั้นๆ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะมีหลักการหลายๆ ที่คล้ายคลึงกัน แต่อาจมีรายละเอียดปลีกย่อยที่แตกต่างกันไป

ปัจจุบันประเทศไทยได้ทำอนุสัญญากับประเทศต่างๆรวม 54 ประเทศ ดังนี้

1. เกาหลีใต้
2. แคนาดา
3. คูเวต
4. จีน
5. ซิลี
6. เชค
7. เซเชลส์
8. ไชปรัส
9. ญี่ปุ่น
10. เดนมาร์ก
11. ตุรกี
12. นอร์เวย์
13. นิวซีแลนด์
14. เนเธอร์แลนด์
15. เนปาล
16. บาเรนห์
17. บังกลาเทศ
18. บัลแกเรีย
19. เบลเยียม

20. ปากีสถาน
21. โปแลนด์
22. ฝรั่งเศส
23. ฟินแลนด์
24. ฟิลิปปินส์
25. มอริเชียส
26. มาเลเซีย
27. ยูเครน
28. เยอรมัน
29. รัสเซีย
30. โรมาเนีย
31. ลักเซมเบิร์ก
32. ลาว
33. เวียดนาม
34. ศรีลังกา
35. สเปน
36. สวิตเซอร์แลนด์
37. สวีเดน
38. สหรัฐอเมริกา
39. สิงคโปร์
40. สโลเวเนีย
41. ออสเตรีย
42. ออสเตรเลีย
43. อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ
44. อาร์เมเนีย
45. อิตาลี
46. อินเดีย
47. อินโดนีเซีย
48. อิสราเอล
49. อุซเบกิสถาน

50. อามิเรตส์

51. แอฟริกาใต้

52. โอมาน

53. ฮังการี

54. ฮองกง<sup>12</sup>

ตัวอย่าง

วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 มีนาคม 2546 ก. อยู่ในประเทศไทย แต่วันที่ 1 เมษายน ถึง 31 สิงหาคม 2546 เดินทางไปที่ประเทศญี่ปุ่นได้รับเงินเดือนเดือนละ 100,000 บาท 5 เดือน รวมเป็นเงิน 500,000 บาท วันที่ 1 กันยายน 2546 ก. เดินทางกลับประเทศไทย แต่ก่อนเดินทางกลับได้ออนเงินจำนวน 400,000 บาท มาเข้าบัญชีเงินฝากของ ก. ในประเทศไทย วันที่ 2 กันยายน ถึง 31 ธันวาคม 2546 ก. อยู่ในประเทศไทย ดังนี้ ก. ต้องนำเงินได้จำนวน 400,000 บาท ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยหรือไม่?

ก่อนอื่นเราต้องพิจารณาว่าในปี 2546 ก. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่?

ตามปัญหาในปี 2546 ก. อยู่ในประเทศไทย 3 เดือนแรก แต่ 5 เดือนหลังจากนั้น ก. ทำงานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น อีก 4 เดือนหลัง ก. กลับมาอยู่ในประเทศไทย ฉะนั้น ในปี 2546 ก. จึงอยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน ระยะเวลา 180 วัน นี้ไม่จำเป็นจะต้องติดต่อกัน เพราะมาตรา 41 วรรคสาม บัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึง 180 วัน เมื่อ ก. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปี 2546 และตามมาตรา 41 วรรคสอง เมื่อบุคคลใดเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ บุคคลนั้นต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน

ตามปัญหา ก. มีเงินได้จากเงินเดือนในประเทศไทย 500,000 บาท ก. โอนเข้ามาในประเทศไทย 400,000 บาท ในปีภาษีเดียวกัน ก. จึงต้องนำเงินได้จำนวน 400,000 บาท มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ซึ่งในทางปฏิบัติจะต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. ภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไปคือปี 2547 เป็นกรณีโอนเงินเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน ก. จึงต้องเสียภาษี แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่า ก. โอนข้ามปีคือโอนเข้ามาในวันที่ 1 มกราคม 2547 ก. ก็ไม่ต้องเสียภาษี

ปัญหามีว่า เมื่อ ก. โอนเงินเข้ามาในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินเดือนซึ่ง ก. จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสอง แต่เงินได้ที่ ก. โอนเข้ามา ก. ต้องเสียภาษีให้แก่

<sup>12</sup> ข้อมูลจากเว็บไซต์กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/765.0.html>

**รัฐบาลญี่ปุ่น** เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (**International Double Taxation**) ก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของสองประเทศ กรณีนี้จะมีวิธีแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนอย่างไร?

คำตอบคือแก้ไขโดยการออกกฎหมายภายในยกเว้นภาษีหรือให้เครดิตภาษี หรือแก้ไขโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ Tax Treaty) ซึ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ<sup>13</sup>

ในกรณีตามปัญหา ภาษีที่ ก. ต้องเสียให้แก่รัฐบาลญี่ปุ่น ก. มีสิทธิ์ที่จะนำมาเครดิตหรือหักออกจากภาษีที่เสียให้แก่ประเทศไทยได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่ประเทศไทยได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่ประเทศไทย เพราะประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน และตามอนุสัญญาข้อ 21 ให้ใช้วิธีเครดิตภาษี ฉะนั้น แม้ ก. จะต้องนำเงินเดือนจำนวน 400,000 บาท มาคำนวณภาษีในแบบ ภ.ง.ด. ที่ยื่นในปี 2547 แต่ ก. มีสิทธิ์นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศญี่ปุ่นสำหรับเงินได้จำนวนที่โอนเข้ามา 400,000 บาท มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ ซึ่งอาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ถ้าหากภาษีที่เสียให้รัฐบาลญี่ปุ่นมีมากกว่าภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย

ฉะนั้น สำหรับผู้ที่มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จึงมีวิธีแก้ไขการเสียภาษีซ้ำซ้อนได้ 2 วิธี ดังนี้

- 1) ไม่นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้นในต่างประเทศ
- 2) หากจำเป็นต้องนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ ก็ใช้วิธีเครดิตภาษีหรือวิธียกเว้นตามที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น

หากเป็นกรณีที่ไม่ได้มีเงินได้ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เช่นตามปัญหาถ้าประเทศที่ ก. ไปทำงานไม่ใช่ญี่ปุ่น แต่เป็นประเทศบราซิลซึ่งยังไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก. ก็ไม่ควรที่จะนำเงินเข้ามาในปี 2546 ก. ควรจะนำเข้ามาในปี 2547 เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี ฉะนั้น สำหรับกรณีมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจึงต้องแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนโดยการไม่นำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกัน หรือจะใช้วิธีอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วันก็ได้ ซึ่งหากใช้วิธีนี้แม้จะนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ก็ไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน<sup>14</sup>

<sup>13</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อังแล้ว หน้า 89-90

<sup>14</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อังแล้ว หน้า 92-93

## 2. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์

### 2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกานอกจากจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในกรณีเก็บภาษีแล้ว ยังใช้หลักสัญชาติ (Nationality Rule) หรือหลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) ในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีข้อควรศึกษาว่าสหรัฐอเมริกาใช้หลักทั้งสามในการเก็บภาษีอย่างไร? และมีข้อพิจารณาว่าการเก็บภาษีโดยใช้ทั้งสามหลักก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนอย่างไร? และสหรัฐอเมริกาใช้วิธีใดในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว

#### 1) การเก็บภาษีโดยใช้หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง<sup>15</sup>

ผู้ที่เกิดในสหรัฐอเมริกาหรือได้รับสัญชาติอเมริกัน ถือว่ามีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S.citizen) ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (U.S.Internal Revenue Code) มาตรา 1 ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะเป็นผู้ถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่

ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกา (The U.S. Supreme Court) ได้ตัดสินในคดี Cook V.Tait 265 U.S.47 (1924) ว่า “แม้โจทก์จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเม็กซิโกและมีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศดังกล่าว แต่เมื่อโจทก์มีสัญชาติอเมริกัน โจทก์ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ดังกล่าว การเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา และกฎหมายระหว่างประเทศ เพราะการมีสัญชาติอเมริกันทำให้ได้รับประโยชน์จากสหรัฐอเมริกา แม้บุคคลนั้นจะอยู่ในต่างประเทศก็ตาม เช่น ได้รับความคุ้มครองจากรัฐบาลอเมริกัน ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลกนี้ หรือมีสิทธิที่จะเดินทางเข้าออกประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อใดก็ได้ ทั้งมีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากนโยบายประกันสังคมของสหรัฐอเมริกาด้วย<sup>16</sup>

<sup>15</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 7) กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 795-804

<sup>16</sup> Richard L. Doernberg , *International Taxation* (8<sup>th</sup> Edition) , Minesota Thomson / Reuters 2009. p.19-20.

แม้ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาจะสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา ส่วนจะต้องเสียภาษีอย่างไรขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองเมื่อใด หากสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองหลังวันที่ 3 มิถุนายน 2541 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน 2551 ก็ยังคงต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Source Income) เป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877) แต่ถ้าสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2551 เป็นต้นไป ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877 A ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ในราคาตลาดที่ยุติธรรม ( Fair Market Value ) ก่อนวันสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง และผลได้สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 เหรียญสหรัฐจะต้องเสียภาษี<sup>17</sup>

## 2) การเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) จะต้องเสียให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกา (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1) เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักเงินได้ทั่วโลก เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาได้รับประโยชน์จากการอยู่ในสหรัฐอเมริกาหลายประการ เช่น ชีวิตและทรัพย์สินได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้รับการศึกษา ได้ใช้ถนน ทาง สวนสาธารณะ และบริการสาธารณะอื่นๆอีกมากมาย

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกามีความหมายถึงบุคคลใดนั้น ก่อนปี 2527 ต้องอาศัยคำพิพากษาของศาลในการหาความหมาย จึงหาความหมายที่แน่นอนไม่ได้ แต่ตั้งแต่ปี 2527 เป็นต้นมา ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7771 (6) ได้ให้หลักในการพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ 3 หลัก ดังนี้

### (1) หลักการได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card Rule)

ตามหลักนี้บุคคลใดได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card) ของสหรัฐอเมริกา บุคคลนั้นถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาจนกว่าจะถูกเพิกถอนหรือสละการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกา การได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรมานั้นจะต้องมีคุณสมบัติ 9 ข้อ 4 ข้อ เป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางครอบครัว ส่วนอีก 5 ข้อ เป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับการได้งานทำในสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตาม อาจเป็นกรณีที่ได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรตามโครงการที่เรียกว่า “Visa Lottery Program” ก็ได้ ซึ่งสหรัฐอเมริกาให้ปีละ 55,000 รายแก่บุคคลในประเทศที่มีคนเข้ามาอยู่ในสหรัฐอเมริกาน้อยกว่า 50,000 รายในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา โดยบุคคลใน

<sup>17</sup> J.K. Lasser Institute *your Income Tax 2009* New Jersey John Wiley&Sons Inc , 2008 p 30.

ประเทศนั้นจะต้องมีการศึกษาอย่างน้อยจบมัธยมปลายหรือเทียบเท่า หรือได้ทำงานมาอย่างน้อย 2 ปี ในอาชีพที่ต้องมีการฝึกฝนหรือมีประสบการณ์ก่อนทำงานอย่างน้อย 2 ปี จึงจะเข้าร่วมโครงการดังกล่าวได้ และบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำขอได้เพียงปีละ 1 คำขอ คำขอใดตรงกับหมายเลขที่มีการจับสลากบุคคลตามคำขอนั้นก็มีสิทธิได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรของสหรัฐอเมริกา<sup>18</sup>

**(2) หลักการปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาภายในระยะเวลาอันสมควร (Substantial Presence Rule)**

ตามหลักนี้ชาวต่างชาติผู้ใดปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี และในปีที่ 3 ซึ่งเป็นปีปัจจุบันปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 31 วัน และเมื่อใช้สูตรต่อไปนี้แล้วทั้งสามปีรวมกันมีระยะเวลาปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 183 วัน ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (6) ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

- (1) จำนวนวันที่ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีปัจจุบันคูณด้วย 1
- (2) จำนวนวันที่ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีก่อนปีปัจจุบันคูณด้วย 1/3 หรือ 33.33%
- (3) จำนวนวันที่ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีที่เหลือคูณด้วย 1/6 หรือ 16.67%

ตัวอย่างเช่น ในปีปัจจุบันคือปี 2552 ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริการวม 120 วัน และที่เหลืออีก 2 ปีที่ผ่านมา คือในปี 2551 และ 2550 ปรากฏอยู่ในสหรัฐอเมริกา ปีละ 120 วัน ดังนี้ ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา เพราะมีระยะเวลาปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาทั้งสามรวมกันเพียง 180 วันเท่านั้น (  $120 \times 1 + 120 \times 1/3 + 120 \times 1/6$  )

แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่าบุคคลนั้นปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาทั้งสามปีละ 122 วัน ย่อมถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา เพราะมีระยะเวลาปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาทั้งสามปีรวมกันถึง 183 วัน (  $122 \times 1 + 122 \times 1/3 + 122 \times 1/6$  )

กรณีที่ชาวเม็กซิโกและแคนาดาเดินทางข้ามพรมแดนเข้ามาทำงานในสหรัฐอเมริกา เข้าไปเยือนกลับจะไม่ถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาแม้จะเข้าเงื่อนไขดังกล่าวก็ตาม และกรณีที่ชาวต่างชาติไม่สามารถเดินทางออกนอกสหรัฐอเมริกาได้เนื่องจากการเจ็บป่วย หรือปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในฐานะข้าราชการ หรือลูกจ้างของรัฐบาลต่างประเทศ หรือในฐานะครูอาจารย์ นักศึกษาหรือนักกีฬาอาชีพก็ไม่ให้นับระยะเวลาที่ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในสภาพหรือฐานะ

<sup>18</sup> Emst & Young *The Global Executive 2003* ไม่ปรากฏเมืองที่พิมพ์ Emst & Young Global Limited 2002 p. 868.

ดังกล่าวเพื่อถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (6) (3) (D))

นอกจากนี้แม้ระยะเวลาการปรากฏตัวทั้งสามปีจะเข้าเงื่อนไขดังกล่าวมาแล้ว แต่ถ้าปีปัจจุบันมีระยะเวลาการปรากฏตัวน้อยกว่า 183 วัน และมีภูมิลำเนาในการเสียภาษี (Tax Home) อยู่ในต่างประเทศแล้ว ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (6) (3) (B) ก็ไม่ให้ถือว่าบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา คำว่า “ภูมิลำเนาในการเสียภาษี (Tax Home)” หมายถึงสถานที่ซึ่งบุคคลใดใช้ประกอบธุรกิจหรือทำงานตามปกติ (Regular Place) หรือเป็นสถานที่หลัก (Main Place) ที่บุคคลนั้นใช้ในการประกอบธุรกิจหรือทำงาน ถ้าไม่มีสถานที่ดังกล่าว ก็ให้ถือว่าสถานที่ที่บุคคลนั้นใช้อยู่อาศัยตามปกติเป็นภูมิลำเนาในการเสียภาษี (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 911 (d) ประกอบกฎกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ข้อ 1.911-2 (6) )

**(3) หลักการเลือกปีแรกเพื่อเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Frist Year Election to be Treated as a Resident Rule)**

การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาย่อมเสียภาษีน้อยกว่าการไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน (Nonresident) เพราะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า และอัตราภาษีที่จะนำมาคำนวณกับเงินได้สุทธิ (Taxable Income) ก็เป็นอัตราที่ต่ำกว่า ชาวต่างชาติที่เพิ่งเข้ามาทำงานสหรัฐอเมริกาจึงอยากจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (6) (4) จึงเปิดโอกาสให้ชาวต่างชาติเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมือง หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ คือ 1. ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองไม่น้อยกว่า 31 วันติดต่อกัน 2. ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองมีจำนวนวันไม่น้อยกว่า 75% ของระยะเวลาตั้งแต่วันแรกที่เข้าเมืองจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีนั้น โดยนับรวม 31 วันดังกล่าวด้วย<sup>19</sup> และ 3. ในปีถัดมาจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาตามหลักข้อ 2. ดังกล่าวมาแล้วด้วย

ตัวอย่างเช่น นาง Juan ผู้ถือสัญชาติฟิลิปปินส์ได้เดินทางเข้ามาอยู่ในสหรัฐอเมริกาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2551 และอยู่ติดต่อกันเป็นเวลา 31 วัน ต่อมาวันที่ 2 ธันวาคม ปีนั้นได้เดินทางกลับประเทศฟิลิปปินส์และเดินทางกลับมาสหรัฐอเมริกาในวันที่ 17 ธันวาคมปีเดียวกัน และอยู่จนถึงสิ้นเดือนธันวาคมของปีนั้น และปรากฏว่าในปี 2552 นาง Juan เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาตามหลักการปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกายาในระยะเวลาอันสมควร (Substantial Presence Test)

<sup>19</sup> J.K. Lasser Institute p. 29.



ดังนั้น นาง Juan มีสิทธิเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปี 2551 ซึ่งเป็นปีแรกที่ปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาเพื่อเสียภาษีน้อยลงได้<sup>20</sup>

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลกเหมือนผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา และผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาหากถือใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card) เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 8 ปีของระยะเวลาที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา 15 ปี แม้จะพ้นจากฐานะการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา ส่วนจะต้องเสียภาษีอย่างไรขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นพ้นจากฐานะของการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาเมื่อใด หากพ้นจากฐานะดังกล่าวหลังวันที่ 3 มิถุนายน 2547 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน 2551 ก็ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Source Income) เป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่พ้นจากฐานะดังกล่าว (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877) แต่ถ้าการพ้นจากฐานะนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2551 เป็นต้นไป ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877 A ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ในราคาตลาดที่ยุติธรรม (Fair Market Value) ก่อนพ้นจากฐานะดังกล่าว และผลได้สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 เหรียญสหรัฐจะต้องเสียภาษี<sup>21</sup>

### 3) ภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

การที่สหรัฐอเมริกาใช้หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น หากผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) มีได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา แต่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศก็อาจเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่บุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่อยู่แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาคด้วย และแม้บุคคลดังกล่าวจะมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา แต่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็อาจเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาคด้วย

นอกจากนี้การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) และมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็อาจเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักถิ่นที่อยู่ด้วย

<sup>20</sup> U.S. Internal Revenue Service *U.S. Tax Guide for Aliens* p. 9.

<sup>21</sup> J.K. Lasser Institute อ้างแล้ว หน้า 30

#### 4) การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกา

การเสียภาษีซ้ำซ้อนนั้นเป็นอุปสรรคต่อการทำงาน การประกอบธุรกิจ และการลงทุนระหว่างประเทศ สหรัฐอเมริกามีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยการออกกฎหมายภายใน (Domestic Law) และทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆทั่วโลก รวม 66 ประเทศ ดังนี้

1. อาร์เมเนีย
2. ออสเตรเลีย
3. ออสเตรีย
4. อาเซอร์ไบจาน
5. บังกลาเทศ
6. บาร์บาดอส
7. เบลารุส
8. เบลเยียม
9. บัลแกเรีย
10. แคนาดา
11. จีน
12. ไชปรัส
13. สาธารณรัฐเชค
14. เดนมาร์ก
15. อียิปต์
16. เอสโตเนีย
17. ฟินแลนด์
18. ฝรั่งเศส
19. จอร์เจีย
20. เยอรมัน
21. กรีซ
22. ฮังการี
23. ไอร์แลนด์
24. อินเดีย

25. อินโดนีเซีย
26. ไอร์แลนด์
27. อิสราเอล
28. อิตาลี
29. จาไมก้า
30. ญี่ปุ่น
31. คาซัคสถาน
32. เกาหลีใต้
33. คริสชีสถาน
34. รัฐเวีย
35. ลิทัวเนีย
36. ลักเซมเบิร์ก
37. เม็กซิโก
38. มอลโดวา
39. โมร็อกโก
40. เนเธอร์แลนด์
41. นิวซีแลนด์
42. นอร์เวย์
43. ปากีสถาน
44. ฟิลิปปินส์
45. โปแลนด์
46. โปรตุเกส
47. โรมาเนีย
48. รัสเซีย
49. สาธารณรัฐสโลวัก
50. สโลเวเนีย
51. แอฟริกาใต้
52. สเปน
53. ศรีลังกา
54. สวีเดน

55. สวิตเซอร์แลนด์
56. ตาจิกิสถาน
57. ไทย
58. ตรินิแดด
59. ตูนิเซีย
60. ตุรกี
61. เติร์กมีนิสถาน
62. ยูเครน
63. สหภาพโซเวียต
64. อังกฤษ
65. อุซเบกิสถาน
66. เวเนซุเอลา<sup>22</sup>

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่สหรัฐอเมริกาได้ทำไว้กับประเทศไทยปรากฏตามภาคผนวก 2 ส่วนการออกกฎหมายภายในนั้น สหรัฐอเมริกาใช้วิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน 3 วิธี คือ วิธียกเว้น (Exemption Method หรือ Exclusion Method) วิธีเครดิต (Credit Method) และวิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) แต่ละวิธีนี้มีสาระสำคัญ ดังนี้

(1) วิธียกเว้น

วิธีนี้ใช้ในกรณีที่มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) หรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) ไปมีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Service) ในต่างประเทศซึ่งโดยหลักแล้วต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีในสหรัฐอเมริกา แต่เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการทำงานในต่างประเทศ จึงมีการบัญญัติมาตรา 911 ไว้ในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาให้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลในต่างประเทศส่วนที่ไม่เกิน 85,000 เหรียญสหรัฐต่อปี ในปี 2550 ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในสหรัฐอเมริกา จำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นนี้เป็นจำนวนเงินที่ใช้ตั้งแต่ปี 2550 เป็นต้นมา จำนวนเงินนี้เปลี่ยนแปลงได้ตามสภาวะเงินเฟ้อ (ซึ่งจากการที่ผู้ศึกษาได้ศึกษาในปีพ.ศ.2551 ได้รับการยกเว้นเพิ่มขึ้นเป็น 87,600 ดอลลาร์สหรัฐ และในปี 2553 ได้รับการยกเว้นภาษีถึง 91,500 ดอลลาร์สหรัฐตามมาตรา 911<sup>23</sup> แห่ง

<sup>22</sup> <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html#A>

<sup>23</sup> *Internal Revenue Bulletin* [http://belkcollegeofbusiness.uncc.edu/hgodfrey/Internal-Rev-Bul-2010-15-2010-](http://belkcollegeofbusiness.uncc.edu/hgodfrey/Internal-Rev-Bul-2010-15-2010-0412-Sec-911.doc)

ประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกา ซึ่งอัตราดังกล่าวจะมีการปรับเปลี่ยนตามสภาวะเงินเฟ้อของ ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>24</sup>)

ผู้เสียภาษีที่จะได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวจะต้องเข้าเงื่อนไขที่มาตรา 911 กำหนดไว้ ดังนี้

(1) มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศโดยเจตนาบริสุทธิ์เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปีภาษี หรือ ปรากฏตัวอยู่ในต่างประเทศเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 330 วัน ในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ ต่อเนื่องกัน และ

(2) มีภูมิลำเนาในการเสียภาษี (Tax Home) อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งภูมิลำเนาในการเสีย ภาษีในที่นี้หมายถึงสถานที่ประกอบธุรกิจตามปกติ

การที่จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศตามข้อ (1) นั้น มาตรา 911 มีเจตนารมณ์ ให้พิจารณาจากการที่ผู้เสียภาษามีเจตนาที่จะอยู่อาศัยในต่างประเทศจริง และมีบ้านอยู่ในต่างประเทศ โดยไม่มีการจำกัดระยะเวลาการอยู่อาศัย ทั้งได้ร่วมกิจกรรมในชุมชนของประเทศนั้นด้วย อย่างไรก็ดี ในคดี Jones V. Commissioner , 927 F.2d 849 (5<sup>th</sup> Cir, 1991) ศาลได้วินิจฉัยว่านักบินชาวอเมริกันซึ่งทำงานให้แก่สายการบินญี่ปุ่นถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น (Japanese Resident) ตามเจตนารมณ์ของมาตรา 911 แม้ภริยาของนักบินนั้นจะยังคงอาศัยอยู่ในบ้านซึ่งเป็นเรือนหอใน รัฐลาสกาของสหรัฐอเมริกา และแม้นักบินนั้นจะไม่สามารถพูดภาษาญี่ปุ่นได้ ทั้งไม่เข้าร่วม กิจกรรมในชุมชนญี่ปุ่นก็ตาม ฉะนั้น เงินได้ของนักบินที่ได้รับจากสายการบินญี่ปุ่น จึงได้รับ ยกเว้นภาษีไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมชาวอเมริกันให้ทำงานใน ต่างประเทศ<sup>25</sup>

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลในต่างประเทศดังกล่าวยกเว้นให้ เฉพาะค่าตอบแทนที่ได้รับในขณะที่ทำงานในต่างประเทศเท่านั้น ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นหลังจากการ ทำงานในต่างประเทศสิ้นสุดลง เช่น เงินบำนาญไม่ได้รับยกเว้นภาษีด้วย

นอกจากการได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษียังมีสิทธินำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบ้าน ที่อยู่อาศัยในต่างประเทศมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) ด้วย โดยหักได้เป็น จำนวนเงินเท่ากับ 16% ของจำนวนเงิน 87,500 เหรียญสหรัฐคูณด้วยจำนวนวันที่มีถิ่นที่อยู่ใน ต่างประเทศหรือปรากฏตัวอยู่ในต่างประเทศของปีนั้นๆ แต่ถ้าค่าใช้จ่ายส่วนที่เกินจากนี้เป็น

<sup>24</sup> [http://www.usa-international-offshore-expatriatetax.com/income\\_exclusion.asp](http://www.usa-international-offshore-expatriatetax.com/income_exclusion.asp)

<sup>25</sup> Richard L. Doernberg อ้างแล้ว หน้า 198-199.

ค่าใช้จ่ายอันสมควรแล้วผู้เสียภาษีก็นำหักเพิ่มเติมได้ แต่จำนวนที่จะหักได้นั้นรวมทั้งสิ้นต้องไม่เกิน 30% ของจำนวนเงินได้จากต่างประเทศที่ได้รับยกเว้นภาษี<sup>26</sup>

ในกรณีที่นายจ้างเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบ้านที่อยู่อาศัยให้แก่ลูกจ้างที่นายจ้างส่งไปทำงานในต่างประเทศ ลูกจ้างมีสิทธินำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) ด้วย

## (2) วิธีเครดิต

ในกรณีที่ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) หรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) ต้องนำเงินได้ที่ได้รับในต่างประเทศมาเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาโดยไม่ได้รับยกเว้นภาษี วิธีเครดิตจะนำมาใช้เพื่อขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนจากการที่ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในต่างประเทศแล้วยังต้องมาเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาอีก นั่นคือผู้เสียภาษีมียกเว้นภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 908 ซึ่งอาจจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีในสหรัฐอเมริกา หากภาษีต่างประเทศที่มีสิทธินำมาเครดิตนั้นมีจำนวนเท่ากับหรือมากกว่าภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าภาษีต่างประเทศที่มีสิทธินำมาเครดิตนั้นมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกาก็คงเสียภาษีเพิ่มตามจำนวนที่ยังขาดอยู่นั้น ซึ่งสหรัฐอเมริกาใช้วิธีเครดิตธรรมดา กล่าวคือ ถ้าเงินได้จากต่างประเทศนั้นเสียภาษีในสหรัฐอเมริกาน้อยกว่าภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศก็ได้รับเครดิตภาษีเท่ากับภาษีในสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าภาษีที่เสียในสหรัฐอเมริกามีจำนวนมากกว่าก็ได้รับเครดิตภาษีเท่ากับภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ<sup>27</sup>

สหรัฐอเมริกาคือประเทศแรกที่ใช้วิธีเครดิต โดยเริ่มใช้ตั้งแต่ปี 2461 ผู้เสนอให้ใช้วิธีนี้คือ T.S. Adams นักเศรษฐศาสตร์จากมหาวิทยาลัยเยล ซึ่งเป็นที่ปรึกษาใหญ่ด้านภาษีอากรของกระทรวงการคลังสหรัฐอเมริกาในสมัยนั้น<sup>28</sup>

วิธีเครดิตดังกล่าวเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะเลือกใช้ ผู้เสียภาษีจะไม่เลือกใช้วิธีนี้ แต่ไปใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ก็ได้ (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 901 (a))

## (3) วิธีหักค่าใช้จ่าย

<sup>26</sup> Richard L. Doernberg อ้างแล้ว หน้า 198-199.

<sup>27</sup> Ernst & Young *The Global Executive U.S.A* : Ernst&Young Global Limited 2002 p.861.

<sup>28</sup> Reuven S. Avi-Yoah *U.S. International Taxation* New York Foundation Press 2002 หน้า 253

เป็นวิธีที่นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) หักออกจากเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในสหรัฐอเมริกา มิใช่นำมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกาดังเช่นวิธีเครดิต

ผู้เสียภาษีชอบที่จะเลือกใช้วิธีเครดิตมากกว่าวิธีหักค่าใช้จ่าย เพราะวิธีเครดิตทำให้เสียภาษีน้อยกว่าหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ในขณะที่วิธีหักค่าใช้จ่ายต้องเสียภาษีมากกว่า ไม่สามารถจัดหรือบรรเทา 35 ภาระภาษีเข้าซ้อนได้ทั้งหมด ทั้งวิธีเครดิตผู้เสียภาษียังมีสิทธิเลือกใช้ได้ แม้เงินได้จากต่างประเทศจะเป็นเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับสหรัฐอเมริกาก็ตาม

ตารางที่ 3.1 เปรียบเทียบต่อไปนี้อยู่แสดงให้เห็นว่าวิธีเครดิตดีกว่า

	Credit	Deduction
Foreign Income	100	100
Foreign Tax	35	35
U.S. Gross Income	100	100
U.S. Net Income	100	65
U.S. tax @ (35%)	35	22.75
For. tax credit	(35)	0
After-tax Income	65	42.25

แม้ว่าวิธีเครดิตจะดีกว่าวิธีหักค่าใช้จ่าย แต่เมื่อเปรียบเทียบกับวิธียกเว้นแล้ว วิธียกเว้นดีกว่า เพราะถ้าเงินได้จากต่างประเทศได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย เงินได้จากต่างประเทศก็จะมีภาระภาษีแต่อย่างใด แต่ถ้าใช้วิธีเครดิต เงินได้จากต่างประเทศยังคงต้องนำมาคำนวณภาษีในสหรัฐอเมริกา และหากจำนวนภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกา ก็ต้องเสียภาษีในสหรัฐอเมริกาเพิ่มขึ้น ในขณะที่หากใช้วิธียกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ประเทศในประชาคมยุโรปหลายประเทศใช้วิธียกเว้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศว่าต้องการส่งเสริมให้คนในประเทศของตนไปทำงานหรือทำธุรกิจหรือลงทุนในต่างประเทศมากน้อยเพียงใด

## 2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหราชอาณาจักร

### 1) การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักร

การที่บุคคลธรรมดา (Individual) จะเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศสหราชอาณาจักร (อังกฤษ, เวลส์, สกอตแลนด์ และไอร์แลนด์เหนือ) หรือไม่ จะต้องพิจารณาจากการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident), ผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinary Resident) ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (Non Resident) และภาษีภูมิลำเนา (Domicile) ในสหราชอาณาจักร

บุคคลใดจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรหรือไม่เป็นปัญหาข้อเท็จจริง (Question of Fact) โดยมีหลักในการพิจารณาดังนี้

(1) หากบุคคลใดเข้าไปอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปี และมีที่อยู่อาศัยชั่วคราว ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในสหราชอาณาจักรในปีภาษีที่มีระยะเวลาอยู่ในสหราชอาณาจักรไม่น้อยกว่า 183 วัน

คำว่า “ปีภาษี” หมายถึงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 6 เมษายนของปีปัจจุบันถึงวันที่ 5 เมษายนของปีถัดไป

(2) หากบุคคลใดเข้าไปอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปี ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ตั้งแต่วันที่เข้าไปในสหราชอาณาจักร

(3) หากบุคคลใดเข้าไปในสหราชอาณาจักรเป็นเวลา 4 ปี ติดต่อกัน โดยแต่ละปีภาษีอยู่ในสหราชอาณาจักรไม่น้อยกว่า 91 วัน ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในสหราชอาณาจักรตั้งแต่วันเริ่มต้นของปีภาษีที่ 5 เว้นแต่การเข้าไปในสหราชอาณาจักรนั้นบุคคลนั้นมีเจตนาที่จะอยู่ในสหราชอาณาจักรตั้งแต่วันแรกที่เข้าไป

ส่วนการที่จะถือว่าบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักรหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากเจตนาของการเข้าไปในสหราชอาณาจักรของบุคคลนั้น ประกอบการมีที่อยู่อาศัยและระยะเวลาการอยู่อาศัยในสหราชอาณาจักร โดยทั่วไปแล้วหากบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในสหราชอาณาจักรก็ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักร นอกจากนี้หากบุคคลใดมีเจตนาที่จะอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี นับตั้งแต่วันแรกที่เข้าไป ก็ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักรตั้งแต่วันแรกที่เข้าไป และถูกจ้างผู้ใดเข้าไปทำงานในสหราชอาณาจักรโดยไม่ได้กำหนดระยะเวลาการอยู่ในสหราชอาณาจักร แต่มีที่อยู่ชั่วคราวในสหราชอาณาจักรก็ถือว่าถูกจ้างผู้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักรตั้งแต่วันแรกที่เข้าไป และถูกจ้างผู้ใดเข้าไปทำงานในสหราชอาณาจักรโดยไม่ได้กำหนดระยะเวลาการอยู่ในสหราชอาณาจักร แต่มีที่อยู่ชั่วคราวในสหราชอาณาจักรก็ถือว่าถูกจ้างผู้นั้นเป็น



ผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในราชอาณาจักรตั้งแต่วันแรกของปีภาษีที่ 4 นับตั้งแต่ปีภาษีแรกที่เข้าไปในสหราชอาณาจักร<sup>29</sup>

สำหรับการที่จะถือว่าบุคคลใดมีภูมิลำเนา (Domicile) ในสหราชอาณาจักรนั้น ตามกฎหมายอังกฤษ ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดาคือสถานที่ซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยถาวรของบุคคลนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นอาจเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง อย่างไรก็ตามก็ดี ตามกฎหมายอังกฤษบุคคลทุกคนย่อมมีภูมิลำเนาตามบิดาในวันที่บุคคลนั้นเกิด<sup>30</sup> ฉะนั้น แม้บุคคลนั้นจะไม่มีที่อยู่อาศัยถาวรในสหราชอาณาจักร ก็ถือว่ามิมีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักรหากวันที่บุคคลนั้นเกิด บิดามีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักร

การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) และผู้มีภูมิลำเนา (Domicile) ในสหราชอาณาจักร มีผลต่อการเสียภาษีเงินได้และผลได้จากทุน (Capital Gain) ในสหราชอาณาจักรตามตารางสรุปดังนี้<sup>31</sup>

ตารางที่ 3.2 สรุปการเสียภาษีเงินได้จากต่างประเทศของสหราชอาณาจักร (U.K.)

ถ้าผู้มีเงินได้เป็น	ต้องเสียภาษีใน U.K.	ต้องเสียภาษี U.K. หากนำเงินได้เข้า U.K.	ไม่ต้องเสียภาษี ใน U.K.
1.ผู้มีถิ่นที่อยู่และ 1)ผู้มีถิ่นที่อยู่ ธรรมดา , ภูมิลำเนา ใน UK	เงินได้ทุกประเภทจาก ต่างประเทศต้องเสีย ภาษีใน UK		

<sup>29</sup> Ernst & Young , The Global Executive , U.S.A : Ernst & Young Global Limited , 2002 , หน้า 829-830.

<sup>30</sup> Ernst & Young , อ้างแล้ว , หน้า 829.

<sup>31</sup> Jane Vass , Tax Guide 2009/2010 , London : Profile Books Ltd.,2009 หน้า 159.

## ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

ถ้าผู้มีเงินได้เป็น	ต้องเสียภาษีใน U.K.	ต้องเสียภาษี U.K. หากนำเงินได้เข้า U.K.	ไม่ต้องเสียภาษี ใน U.K.
2)ผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา , ไม่มีภูมิลำเนาใน U.K.	เฉพาะเงินได้จากการทำงานในต่างประเทศให้แก่ชายจ้างผู้มีถิ่นที่อยู่ใน U.K. เท่านั้นที่ต้องเสียภาษีใน U.K.		
3)ไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา , มีภูมิลำเนาใน U.K.	เฉพาะผลได้จากทุนที่ได้รับจากต่างประเทศเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีใน U.K.	เงินได้ประเภทอื่นจะต้องเสียภาษีใน UK เฉพาะกรณีที่มีการนำเข้ามาใน UK	
4)ไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา , ไม่มีภูมิลำเนาใน U.K.		จะต้องเสียภาษีเฉพาะกรณีที่มีการนำเงินได้เข้ามาใน UK	
<b>2.ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่และ</b> 1)เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา , มีภูมิลำเนาใน UK	เฉพาะผลได้จากทุนที่ได้รับจากต่างประเทศเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีใน UK		เงินได้ที่ไม่ใช่ผลได้จากทุน ไม่ต้องเสียภาษีใน UK
2)เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา , ไม่มีภูมิลำเนาใน UK		เฉพาะผลได้จากทุนจะต้องเสียภาษีต่อเมื่อมีการนำเข้ามาใน UK	เงินได้ที่ไม่ใช่ผลได้จากทุน ไม่ต้องเสียภาษีใน UK
3)ไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา มีหรือไม่มีภูมิลำเนาใน UK			เงินได้จากต่างประเทศทุกประเภท ไม่ต้องเสียภาษีใน UK

ตามตารางที่ 3.2 สรุปจะเห็นว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) และผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) หรือมีภูมิลำเนา (Domicile) อยู่ในสหราชอาณาจักรจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับในต่างประเทศทุกประเภทรวมทั้งผลได้จากทุนจากต่างประเทศมาเสียภาษีให้แก่สหราชอาณาจักร

ส่วนผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) และผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ซึ่งไม่มีภูมิลำเนา (Domicile) ในสหราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีเฉพาะเงินได้จากการทำงานในต่างประเทศให้แก่ นายจ้างผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นเงินได้ประเภทอื่นและผลได้จากทุนจากต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักร เว้นแต่มีการทำเงินได้หรือผลได้จากทุนนั้นเข้ามาในสหราชอาณาจักร

หากไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Nonresident) ในสหราชอาณาจักร แต่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) หรือมีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักรไม่ต้องนำเงินได้จากต่างประเทศทุกประเภทมาเสียภาษีให้แก่สหราชอาณาจักร คงเสียภาษีเฉพาะผลได้จากทุนที่ได้รับจากต่างประเทศเท่านั้น

ถ้าไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Nonresident) และผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Non Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักร เงินได้จากต่างประเทศและผลได้จากทุนจากต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีให้แก่สหราชอาณาจักร ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม

หากเงินได้ประเภทใดและผลได้จากทุนใด ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในสหราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษีเมื่อได้รับในสหราชอาณาจักร การได้รับเงินได้และผลได้จากทุนในต่างประเทศก็ได้รับยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน เช่น เงินได้จากสวัสดิการสังคมที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษี เงินได้นี้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศก็ได้รับยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน<sup>32</sup>

เงินได้และผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีให้แก่สหราชอาณาจักร ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม<sup>33</sup> เป็นการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) นั้นเอง

## 2) การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

การที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) และผู้มีถิ่นที่อยู่ธรรมดา (Ordinarily Resident) ในสหราชอาณาจักรต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับในต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่สหราชอาณาจักรตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ย่อมก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) สหราชอาณาจักรจึงมีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีทั้งวิธีทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศรวม 123 ประเทศ

<sup>32</sup> Jane Vass อ้างแล้ว หน้า 160

<sup>33</sup> Jane Vass อ้างแล้ว หน้า 160

ปัจจุบันประเทศสหราชอาณาจักรได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศทั่วโลก  
จำนวน 123 ประเทศ (ข้อมูลจากเว็บไซต์ <http://www.hmrc.gov.uk/international/in-force-z.htm>)

1. อัลจีเรีย
2. แอนติกาและบาร์บูดา
3. อาร์เจนตินา
4. ออสเตรเลีย
5. ออสเตรีย
6. อาร์เซอร์ไบจัน
7. บังกลาเทศ
8. บาฮามาส
9. เบลารุส
10. เบลเยียม
11. เบลีซ
12. โบลิเวีย
13. บอสเนีย เฮอร์เซโกวีนา
14. บอสวานา
15. บราซิล
16. บรูไน
17. บัลแกเรีย
18. พม่า
19. คาเมรูน
20. แคนาดา
21. หมู่เกาะเคย์แมน
22. ชิลี
23. จีน
24. โครเอเชีย
25. ไชปรัส
26. สาธารณรัฐแซค
27. เคนมาร์ก
28. อียิปต์

29. เอสโตรเนีย
30. เอธิโอเปีย
31. หมู่เกาะฟอล์กแลนด์
32. หมู่เกาะแฟโร
33. ประเทศฟีจี
34. ฟินแลนด์
35. ฝรั่งเศส
36. แคมเบีย
37. จอร์เจีย
38. เยอรมนี
39. กาน่า
40. กรีซ
41. เกรนาดา
42. เกิร์นซีย์
43. กายอานา
44. ฮังการี
45. ฮังการี
46. ไอซ์แลนด์
47. อินเดีย
48. อินโดนีเซีย
49. อิหร่าน
50. ไอร์แลนด์
51. ไอเชิล ออฟ แมน
52. อิสราเอล
53. อิตาลี
54. ไอวอรี โคสต์
55. จาไมก้า
56. ญี่ปุ่น
57. เจอร์ซีย์
58. จอร์แดน

59. คาซัคสถาน

60. เคนย่า

61. คิริบาส

62. เกาหลี

63. คูเวต

64. รัฐเวีย

65. เลบานอน

66. เลโซโท

67. ลิเบีย

68. ลิทัวเนีย

69. ลักซัมเบิร์ก

70. มาซิโดเนีย

71. มาลาวี

72. มาเลเซีย

73. มอลต้า

74. มอริเชียส

75. แม็กซิโก

76. มอลโดวา

77. มองโกเลีย

78. มอนต์เซอร์รัต

79. โมร็อกโก

80. นามิเบีย

81. เนเธอร์แลนด์

82. นิวซีแลนด์

83. ไนจีเรีย

84. นอร์เวย์

85. โอมาน

86. ปากีสถาน

87. ปาปัวนิวกินี

88. ฟิลิปปินส์

89. โปแลนด์
90. โปรตุเกส
91. กาดำร์
92. โรมานีเย
93. รัสเซีย
94. เซนต์คิตส์และเนวิส
95. ซาอุดีอาราเบีย
96. เซอร์เบียแอนด์มอนเตเนโก
97. เซียร์ราลีโอน
98. สิงคโปร์
100. สโลเวเนีย
101. หมู่เกาะโซโลมอน
102. แอฟริกาใต้
103. สเปน
104. ศรีลังกา
105. ชูดาน
106. สวีเดน
107. สวิตเซอร์แลนด์
108. ไต้หวัน
109. ตาจิกิสถาน
110. ตรินิแดดแอนด์โตแบกโก
111. ตูนิเซีย
112. ตุรกี
113. เติร์กมีนิสถาน
114. ตูวาลู
115. อุกันดา
116. ยูเครน
117. สหรัฐอเมริกา
118. อุซเบกิสถาน
119. เวเนซุเอลา

120. เวียดนาม

121. ซาอุดีอาระเบีย

122. แคมเบีย

123. ซิมบับเว

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหราชอาณาจักรกับประเทศไทยปรากฏตามภาคผนวก 3

ส่วนวิธีออกกฎหมายภายในนั้นเป็นวิธีให้สิทธิผู้เสียภาษีเลือกจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

**(1) วิธีเครดิตธรรมดา**

วิธีนี้เป็นวิธีที่ให้ผู้เสียภาษีนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่เสียในสหราชอาณาจักรไม่เกินภาษีที่ต้องเสียในสหราชอาณาจักรสำหรับเงินได้จำนวนนั้น แต่ถ้าภาษีที่เสียในต่างประเทศมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ต้องเสียในสหราชอาณาจักร ก็ให้เสียเท่ากับภาษีที่เสียในต่างประเทศ เช่น ผู้เสียภาษีได้รับดอกเบี้ยจำนวน 860 ปอนด์จากธนาคารในต่างประเทศ และเสียภาษีในประเทศนั้นในอัตราร้อยละ 15 เป็นเงิน 129 ปอนด์ ดอกเบี้ยนี้ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักรในอัตราร้อยละ 20 เป็นเงิน 172 ปอนด์ ดังนี้ ภาษีที่จะนำมาเครดิตในสหราชอาณาจักรคือ 129 ปอนด์ซึ่งเป็นจำนวนที่น้อยกว่า

**(2) วิธีหักค่าใช้จ่าย**

วิธีนี้เป็นวิธีที่ให้ผู้เสียภาษีนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากเงินได้ที่ได้รับประเทศแหล่งเงินได้ก่อนคำนวณภาษีที่จะต้องเสียในสหราชอาณาจักร เช่น ผู้เสียภาษีมียกเงินได้จากต่างประเทศ 500 ปอนด์ เสียภาษีในประเทศนั้น 50 ปอนด์ ดังนี้ ผู้เสียภาษีมียกเงินได้อีก 50 ปอนด์นั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่าย คงเหลือเงินได้ 450 ปอนด์ที่จะนำมาคำนวณเสียภาษีในสหราชอาณาจักร

อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีที่จะมีสิทธิเลือกวิธีเครดิตธรรมดาจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร

(UK Resident)<sup>34</sup>

**2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศของประเทศฟิลิปปินส์**

ประเทศฟิลิปปินส์ใช้หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizen Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดย

<sup>34</sup> Jane Vass อ้างแล้ว ม หน้า 168



บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอากร มาตรา 23 กล่าวคือ พลเมืองฟิลิปปินส์ (Citizen of the Philippines) ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ (Resident Citizens) จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศฟิลิปปินส์จากเงินได้ที่ได้รับจากในและนอกประเทศฟิลิปปินส์ เป็นการเสียภาษีจากเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income)

ส่วนพลเมืองฟิลิปปินส์ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ (Nonresident Citizens) และคนต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ (Resident Aliens) รวมทั้งคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ (Nonresident Alien) จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศฟิลิปปินส์เฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในฟิลิปปินส์เท่านั้น<sup>35</sup>

พลเมืองฟิลิปปินส์หมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้

- (1) บุคคลซึ่งเป็นพลเมืองฟิลิปปินส์ในขณะที่รัฐธรรมนูญได้รับการรับรอง
- (2) บุคคลซึ่งเกิดขึ้นในฟิลิปปินส์ก่อนวันที่รัฐธรรมนูญได้รับการรับรองโดยมีบิดามารดาเป็นคนต่างด้าว และได้รับการคัดเลือกให้รับราชการ
- (3) บุคคลซึ่งมีบิดาเป็นพลเมืองของฟิลิปปินส์
- (4) บุคคลซึ่งมีมารดาเป็นพลเมืองฟิลิปปินส์และใช้สิทธิเลือกเป็นพลเมืองฟิลิปปินส์เมื่อบุคคลนั้น

บรรลุนิติภาวะ

(5) บุคคลซึ่งได้รับสัญชาติฟิลิปปินส์ตามกฎหมาย<sup>36</sup> การที่จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ (Residence) ในฟิลิปปินส์จะพิจารณาจากระยะเวลาการอยู่ในฟิลิปปินส์ กล่าวคือบุคคลใดหากอยู่ในฟิลิปปินส์เกิน 3 ปีจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ และคนต่างด้าวที่อาศัยอยู่ในฟิลิปปินส์โดยมีเจตนาที่จะอยู่อาศัยอย่างถาวรจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์จนกว่าจะเดินทางออกจากฟิลิปปินส์โดยเจตนาที่จะละทิ้งที่อยู่อาศัยถาวรนั้น<sup>37</sup>

การที่ประเทศฟิลิปปินส์ไม่เก็บภาษีจากพลเมืองฟิลิปปินส์ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ทำให้ไม่มีภาวะภาษีซ้ำซ้อนจากการที่พลเมืองฟิลิปปินส์ดังกล่าวไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจ在不同ประเทศ กรณีจึงต่างกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่เก็บภาษีจากพลเมืองอเมริกันไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ เว้นแต่จะได้รับยกเว้น

ส่วนกรณีพลเมืองฟิลิปปินส์ที่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ที่จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศฟิลิปปินส์ (Worldwide Income) ซึ่งทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อน

<sup>35</sup> Ernst & Young *The Global Executive* ไม่ปรากฏเมืองที่พิมพ์ Ernst & Young Global Limited 2002 p.626.

<sup>36</sup> Jose N. Nollado *Handbook on Taxation* (4<sup>th</sup> edition) Calooncan City National Book Store 1971 p.78-79.

<sup>37</sup> Ernst & Young p.626.

ระหว่างประเทศจากการที่เงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศต้องเสียภาษีในต่างประเทศแล้วยังต้องเสียให้แก่ฟิลิปปินส์อีก ก็มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนตามกฎหมายภายใน (Domestic Law) โดยให้สิทธิผู้เสียภาษีเลือกที่จะนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่าย หรือนำมาเป็นเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในฟิลิปปินส์สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศนั้น แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในฟิลิปปินส์ (วิธีเครดิตธรรมดา) แต่ถ้าเป็นการได้รับเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับฟิลิปปินส์ก็มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศตามอนุสัญญานั้น ๆ ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวม

1. ออสเตรเลีย
2. ออสเตรีย
3. บาห์เรน
4. บังกลาเทศ
5. เบลเยียม
6. บราซิล
7. แคนาดา
8. ชิลี
9. จีน
10. สาธารณรัฐเช็ก
11. เดนมาร์ก
12. ฟินแลนด์
13. ฝรั่งเศส
14. เยอรมัน
15. ฮังการี
16. อินเดีย
17. อินโดนีเซีย
18. อิสราเอล
19. อิตาลี
20. ญี่ปุ่น
21. เกาหลี
22. มาเลเซีย
23. เนเธอร์แลนด์

24. นิวซีแลนด์
25. ไนจีเรีย
26. นอร์เวย์
28. ปากีสถาน
29. โปแลนด์
30. โรมานี
31. สหพันธรัฐรัสเซีย
32. สิงคโปร์
33. สเปน
34. ศรีลังกา
35. สวีเดน
36. สวิตเซอร์แลนด์
37. ไทย
38. ตุรกี
39. อังกฤษ
40. สหรัฐอเมริกา
41. เวียดนาม
42. ยูโกสลาเวีย

สำหรับคนต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ที่ไม่มีภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพราะประเทศฟิลิปปินส์ไม่เก็บภาษีจากเงินได้นอกประเทศของคนต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ในฟิลิปปินส์ คงเก็บภาษีเฉพาะจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในฟิลิปปินส์เท่านั้น กรณีจึงต่างกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่เก็บภาษีจากคนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 1 จึงมีภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเกิดขึ้น

## บทที่ 4

# ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อน ของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศ

ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากต่างประเทศมีทั้งกรณีเงินได้บางประเภทที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะได้รับยกเว้นภาษีในประเทศนั้น แต่ถ้าได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศนั้น นอกจากนี้ยังมีเงินได้บางประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บทนี้จึงแบ่งออกเป็น 2 หัวข้อ โดยจะเสนอเป็นลำดับดังนี้

### 1. เงินได้บางประเภทได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆรวม 54 ประเทศนั้น มีเงินได้หลายประเภทที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี จะต้องยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ในขณะที่เงินได้ดังกล่าวหากผู้มีเงินได้ได้รับจากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจึงเกิดขึ้น

#### 1.1 กำไรจากธุรกิจ (Business Profit)

เงินได้ประเภทนี้หมายถึงเงินได้จากการประกอบการของวิสาหกิจ เช่น เงินได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่เงินได้ที่ระบุไว้โดยเฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน (Capital Gain) เงินได้ของนักแสดงหรือนักกีฬา เงินได้ประเภทนี้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษีหากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นมีสิทธิเก็บภาษี ข้อบทนี้มักจะอยู่ในข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ดูตัวอย่างจากอนุสัญญา

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 7 ในภาคผนวก 2) ซึ่งใช้บังคับทั้งกรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เว้นแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะมีข้อบทเกี่ยวกับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services) ในข้อ 14<sup>1</sup> จึงจะใช้ข้อ 14 นั้นแก่ผู้มีเงินได้ที่ เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งในปัจจุบันแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) ของ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) ได้ยกเลิกข้อ 14 นี้ เพราะเห็นว่าไม่มีข้อแตกต่างระหว่างคำว่า “สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)” ในข้อ 7 กับคำว่า “ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base)” ในข้อ 14<sup>2</sup>

เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะมีข้อ 14 แต่เมื่อข้อ 14 ใช้สำหรับการให้บริการ (Service) กรณีบุคคลธรรมดาขายสินค้าจึงต้องนำข้อ 7 มาพิจารณาว่าได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษีหรือไม่

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจดังกล่าวจากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นโดยไม่คำนึงว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในประเทศนั้นหรือไม่ ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจึงเกิดขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ อันเป็นการขัดต่อหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

### ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เดินทางไปทำสัญญาขายเครื่องจักรให้นาย ข. ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยนาย ก. ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้น นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ซึ่งเป็นกำไรธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 7 ประกอบข้อ 5 คงเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้นเท่านั้น

แต่ถ้า นาย ก. เดินทางไปทำสัญญาขายเครื่องจักรให้ผู้ซื้อในประเทศที่มีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย

<sup>1</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับอยู่ในข้อ 15 เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา

<sup>2</sup> OECD Model Tax Convention on Income and On Capital (Condensed Version) 5<sup>th</sup> edition Paris : OECD Publications 2010 p. 250.

ไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกันจึงเกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

คำว่า “สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)” นั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะแบ่งเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ประเภทกิจกรรมและประเภทตัวแทนนายหน้า แต่ในแต่ละประเภทอนุสัญญาบางฉบับก็ให้ความหมายแตกต่างจากฉบับอื่น เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการจะต้องดำเนินอยู่ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ จึงจะถือเป็นสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5 วรรค 3 (ก)) ในขณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือจะต้องดำเนินอยู่นานกว่า 6 เดือน จึงจะถือเป็นสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5 วรรค 2 (ซ)) ฉะนั้น การมีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วยกันจึงมีกรณีที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษี โดยผู้เดินทางไปรับเหมาก่อสร้างในประเทศสหรัฐอเมริกามีโอกาสเสียภาษีมากกว่าผู้เดินทางไปรับเหมาก่อสร้างในประเทศสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือ เนื่องจากผู้เดินทางไปรับเหมาก่อสร้างในประเทศหลังนี้ต้องใช้ระยะเวลานานกว่าจึงจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรและต้องเสียภาษี

## 1.2 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independence Personal Service Income)

เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ ค่าบริการวิชาชีพและค่าบริการจากกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ เงินได้ประเภทนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะไม่ให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษี ประเทศดินที่อยู่เท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษี เว้นแต่กรณีต่อไปนี้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้ (ข้อ 14)

1) ถ้าผู้มีเงินได้มีอยู่ซึ่งฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ในประเทศแหล่งเงินได้เพื่อความประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนี้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

2) ถ้าผู้มีเงินได้ได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวนเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ<sup>3</sup> หากเป็นกรณีเช่นนี้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในประเทศแหล่งเงินได้นั้น หรือ

<sup>3</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับใช้ระยะเวลาเพียง 90 วัน ภายในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้องเป็นข้อพิจารณา เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 15 ในภาคผนวก 2

3) ถ้าคำตอบแทนที่ผู้มีเงินได้ได้รับการประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้จ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น หรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น หากเป็นกรณีเช่นนี้เฉพาะคำตอบแทนที่ที่ได้รับการนั้น ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษี

คำว่า “บริการวิชาชีพ” (Professional Services) หมายความว่ารวมถึงกิจกรรมอิสระ โดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของ แพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิกและนักบัญชี

คำว่า “ฐานประกอบการประจำ (Fixed Bar)” ไม่มีการทำให้คำนิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ต่างกับคำว่า “สถานประกอบการถาวร” (Permanent Establishment)” ที่มีการให้คำนิยามไว้ในข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ อย่างไรก็ตามในวรรค 4 ของคำอธิบายท้ายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้อธิบายว่าฐานประกอบการประจำหมายความว่ารวมถึงห้องให้คำปรึกษาของแพทย์ และสำนักงานของสถาปนิกหรือทนายความด้วย<sup>4</sup>

ถ้าเป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเงื่อนไขเวลาที่ผู้มีเงินได้จะต้องอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วัน ภายใน 12 เดือนใดๆ (เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสเปน) จะหมายถึงถ้ามีการอยู่ต่อเนื่องไปถึงปีภาษีใหม่ การนับถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้จะนับต่อเนื่องของปีภาษีเดิมกับปีภาษีใหม่รวมกันไป แต่จะนับเฉพาะช่วง 12 เดือนใดๆ เท่านั้น<sup>5</sup> เช่น ถ้าผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เดินทางเข้าไปให้บริการวิชาชีพอิสระในประเทศสเปนตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2552 จนถึง 31 พฤษภาคม 2553 รวม 71 เดือน การนับภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใดๆ ต้องเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2552 ไปจนถึง 31 ตุลาคม 2553 ซึ่งเป็นระยะเวลา 12 เดือนใดๆ โดยไม่คำนึงถึงปีภาษี เมื่อผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศสเปนถึง 7 เดือน ในระยะเวลา 12 เดือนดังกล่าว ประเทศสเปนซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษี

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้คำว่า “ในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง” (เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับอินโดนีเซีย) หมายถึงการนับระยะเวลาเกินกว่า 183 วัน ให้นับเฉพาะในปีภาษีที่เข้ามาอยู่เท่านั้น หากเป็นปีภาษีใหม่ก็ต้องเริ่มนับหนึ่งใหม่<sup>6</sup> เช่น ถ้าผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เดินทางไปให้บริการวิชาชีพอิสระในประเทศอินโดนีเซียในปีภาษี 2552

<sup>4</sup> Philip Baker Q.C Double Taxation Conventions , London : Sweet & Max well Ltd. 2007 .p.14-2/1.

<sup>5</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 4) กรุงเทพมหานคร ขวณพิมพ์ 50 2552 หน้า 510

<sup>6</sup> ธนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อ้างแล้ว หน้า 510

ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายนถึง 31 พฤษภาคม 2553 รวม 7 เดือน ดังนี้ ประเทศอินโดนีเซียซึ่ง  
เป็นประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี เพราะแต่ละปีภาษี ผู้มีเงินได้อยู่ไม่เกิน 183 วัน

ขอให้สังเกตว่าหากเข้ากรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณี ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บ  
ภาษี ต้องไม่เข้าทั้งสามกรณี ประเทศแหล่งเงินได้จึงจะไม่มีสิทธิเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม อนุสัญญา  
บางฉบับมีเงื่อนไขเฉพาะ 2 กรณีแรกเท่านั้น ไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับกรณีที่ 3 เช่น อนุสัญญาภาษี  
ซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสเปน และอนุสัญญาบางฉบับก็มีเงื่อนไขเฉพาะกรณีแรกเท่านั้น เช่น  
อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐมอริเชียส นอกจากนี้กรณีแรกนั้น  
อนุสัญญาบางฉบับก็มีการกำหนดเวลาของฐานประกอบการประจำปีไว้ว่าไม่เกิน 183 วัน  
ประเทศแหล่งเงินได้จึงจะไม่มีสิทธิเก็บภาษี เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ  
สาธารณรัฐอินเดีย ฉะนั้น ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่  
เป็นอิสระหรือไม่จึงต้องพิจารณาเป็นรายอนุสัญญาไป

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในประเทศที่  
ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้น แม้จะไม่เข้า  
เงื่อนไขทั้งสามกรณีดังกล่าว ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นจากการที่  
ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่ง  
เงินได้ อันเป็นการขัดต่อหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

## ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เดินทางไปให้คำปรึกษาทางวิศวกรรมแก่  
บริษัทในประเทศสาธารณรัฐมอริเชียส ดังนี้ ค่าตอบแทนที่นาย ก. ได้รับจากบริษัทดังกล่าวได้รับ  
ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศดังกล่าว เพราะนาย ก. ไม่มีฐานประกอบการประจำปีในประเทศ  
ดังกล่าว ประเทศดังกล่าวซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จึงไม่มีสิทธิเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน  
ระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังกล่าว ข้อ 14 คงเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้  
นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น<sup>7</sup>

<sup>7</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐมอริเชียสบัญญัติว่า

“1.เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอิสระอื่นๆ ให้เก็บภาษี  
ได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ว่าผู้นั้นมีอยู่เป็นปกติซึ่งฐานประกอบการประจำปีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการ  
ประกอบกิจกรรมของผู้นั้น หากผู้นั้นมีฐานประกอบการเช่นว่านั้น เงินได้นั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเฉพาะ  
จำนวนเงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำปีนั้น

2.คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้อรรถาธิบายโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษาหรือ  
การสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกรรม สถาปนิก หัตถแพทย์และนักบัญชี”



แต่ถ้า นาย ก. เดินทางไปให้คำปรึกษาทางวิศวกรรมในประเทศอื่นที่มีมิได้มีอนุสัญญา ภายใต้อันกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกันจึงเกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

มีอนุสัญญาบางฉบับมิได้ใช้ระยะเวลาอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วัน เป็นข้อพิจารณาว่าต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ แต่ใช้ระยะเวลาเพียง 90 วันเป็นข้อพิจารณา เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 15 ทำให้การมีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วยกันมีกรณีไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

### 1.3 เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Services)

เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้างและค่าตอบแทนอย่างอื่นอันคล้ายคลึงกัน (เว้นแต่ค่าป่วยการกรมการตามข้อ 16 เงินบำนาญตามข้อ 18 , ค่าตอบแทนจากงานรัฐบาลตามข้อ 19 เงินได้ของนักศึกษาตามข้อ 20 และเงินได้ของศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัยตามข้อ 21) เงินได้ประเภทนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ไม่ให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษี ประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นมีสิทธิเก็บภาษี เว้นแต่การจ้างงานนั้นได้กระทำในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้จึงจะมีสิทธิเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษีหากเข้าเงื่อนไข 3 ประการดังนี้

- 1) ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 183 วัน ในรอบระยะเวลา 12 เดือนใดๆ<sup>8</sup> และ
- 2) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ และ
- 3) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

นอกจากนี้หากเป็นค่าตอบแทนเกี่ยวกับการทำงานในเรือหรืออากาศยานที่ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของประเทศใด ประเทศนั้นมีสิทธิเก็บภาษี

เงินได้ประเภทนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะอยู่ในข้อ 15 แต่มีบางฉบับอยู่ในข้อ 16 เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกา และบางฉบับบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระจะอยู่ในข้อเดียวกัน เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย

<sup>8</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับใช้คำว่า “ในปริมาณที่เกี่ยวข้อ” เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ อิตาลี ข้อ 15

กับญี่ปุ่นอยู่ในข้อ 14 ข้อเดียวกัน ทำให้ผู้มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วยกันมีกรณีไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

มีอนุสัญญาบางฉบับมิได้ใช้ระยะเวลาอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วัน เป็นข้อพิจารณาว่าต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ แต่ใช้ระยะเวลาเพียง 90 วันเป็นข้อพิจารณา เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 15 ทำให้การมีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วยกันมีกรณีไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้น แม้จะไม่เข้าเงื่อนไขทั้งสามประการดังกล่าว ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ อันเป็นการขัดต่อหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศตามข้อ 2.2.1 ในบทที่ 2

### ตัวอย่างที่ 3

นาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและเป็นลูกจ้างของบริษัทแห่งหนึ่งในประเทศไทยได้เดินทางไปทำงานที่บริษัทนายจ้างรับงานของประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ โดยนาย ก. อยู่ในประเทศดังกล่าวตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 ถึง 31 มกราคม 2554 และบริษัทนายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินเดือนค่าจ้างให้ในประเทศไทย ดังนี้ นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินเดือนค่าจ้างดังกล่าวในประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ข้อ 15 ประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี<sup>9</sup> เนื่องจากนาย ก. อยู่ในประเทศดังกล่าวไม่เกิน 183 วัน ในรอบ

<sup>9</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ข้อ 15 บัญญัติว่า

1. ในบังคับบทของข้อ 16, 18, 19, 20 และ 21 เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่นที่คล้ายคลึงกันหรือเงินได้จากบริการส่วนบุคคล (รวมทั้งบริการวิชาชีพ) ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเว้นไว้แต่ว่าการบริการดังกล่าวกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าได้ให้บริการเช่นนั้นแล้วค่าตอบแทนหรือเงินได้ที่ได้รับจากการนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 อยู่ ค่าตอบแทนหรือเงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริการส่วนบุคคล (รวมทั้งบริการวิชาชีพ) ที่ได้ให้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรกถ้า

(ก) ผู้รับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเมื่อรวมกันแล้วไม่เกิน 90 วัน ในกรณีการบริการด้านวิชาชีพและ 183 วัน ในกรณีการบริการด้านอื่นๆ ในปฏิทินที่เกี่ยวข้องและ

(ข) ค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้นจ่ายโดยหรือในนามของบุคคลผู้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐแรก และ

(ค) ค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ซึ่งบุคคลผู้จ่ายค่าตอบแทนหรือเงินได้นั้นมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

3. คำว่า "บริการวิชาชีพ" รวมถึงกิจกรรมอิสระทางวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลป การศึกษาหรือการสอนรวมทั้งกิจกรรมอิสระทางแพทย์ ทัศนศาสตร์ สถาปัตย์ ทัศนแพทย์ และ นักบัญชี

ระยะเวลา 12 เดือนใดๆ คือตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 ถึง 30 กันยายน 2554 และเงินเดือนค่าจ้างมิได้จ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศดังกล่าว แต่จ่ายโดยบริษัทนายจ้างในประเทศไทย และบริษัทนายจ้างในประเทศไทยมิได้นำเงินเดือนค่าจ้างนั้นไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศดังกล่าว

แต่ถ้านาย ก. เดินทางไปทำงานในประเทศที่มีได้อัตนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกันจึงเกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

#### 1.4 เงินได้ของศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย

ข้อบทว่าด้วยศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัยตามข้อ 21 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ (บางฉบับอาจเป็นข้ออื่น เช่น ฉบับไทย-ญี่ปุ่น เป็นข้อ 18 ส่วนฉบับไทย-สหรัฐฯ เป็นข้อ 23) ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่คล้ายคลึงกัน บางฉบับ เช่น ฉบับที่ไทยทำไว้กับ แคนาดา ฟินแลนด์ สวิตเซอร์แลนด์ แอฟริกาใต้ นิวซีแลนด์ สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์ ไม่มีข้อบทนี้ก็ให้ใช้ข้อบทที่ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (ข้อ 14) หรือการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (ตามข้อ 15) แทน เพราะความจริงการให้บริการสอนหนังสือก็เป็นการให้บริการส่วนบุคคลประเภทหนึ่ง แต่เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ต้องการจะอำนวยความสะดวกทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบการสอนหรือวิจัยค้นคว้าในสถาบันการศึกษาเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อมุ่งใจให้มีการพัฒนาการเรียนการสอนและการค้นคว้าวิจัยระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น เป็นการเคลื่อนย้ายเทคโนโลยีหรือวิทยาการจากประเทศที่เจริญกว่าไปสู่ประเทศที่กำลังพัฒนาหรือขาดแคลนครูอาจารย์ ในบางแขนงวิชา<sup>10</sup> จึงมีข้อบทว่าด้วยศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัยได้โดยเฉพาะ?

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัยที่ไปสอนหรือวิจัยในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยตามคำเชิญของมหาวิทยาลัย วิทยาลัย โรงเรียนหรือสถาบันการศึกษาอื่นใดที่คล้ายคลึงกัน ค่าตอบแทนจากการสอนหรือการวิจัยจะได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หากมีระยะเวลาการสอนหรือการวิจัยไม่เกิน 2 ปี

การยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ดังกล่าวยกเว้นให้เฉพาะการสอนหรือการวิจัยครั้งแรกในประเทศนั้นเท่านั้น การสอนหรือการวิจัยในครั้งต่อมาไม่ได้รับยกเว้นภาษี (หนังสือ

4. แม้จะมีบทก่อนๆ ของข้อนี้อยู่ค่าตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานเป็นลูกเรือหรืออย่างอื่นในเรือหรืออากาศยานที่ดำเนินกิจการด้านการจราจรระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้แก่ภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

<sup>10</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อังแล้ว หน้า 577

กรมสรรพากรที่ กค.0811/1556 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2540) และการยกเว้นภาษีสำหรับการสอนหรือการวิจัยครั้งแรกนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องกลับไปจากประเทศแหล่งเงินได้นั้นภายใน 2 ปี ถ้ากลับเข้าไปไม่เกิน 1 วันจะไม่ได้รับยกเว้นภาษี และจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดจากการสอนหรือการวิจัยในระยะเวลา 2 ปีแรกมาเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0702/1819 ลงวันที่ 23 เมษายน 2551 )

การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศไม่มีข้อบ่งชี้ด้วยศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัยตามข้อ 21 และต้องใช้ข้อบ่งชี้ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (ข้อ 14) หรือไม่เป็นอิสระตามข้อ 15 ทำให้เกิดกรณีไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับบางประเทศไม่มีข้อบ่งชี้ด้วยศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัยตามข้อ 21 และต้องใช้ข้อบ่งชี้ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (ข้อ 14) หรือไม่เป็นอิสระตามข้อ 15 ทำให้เกิดกรณีไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากการเป็นศาสตราจารย์ ครู หรือนักวิจัยในประเทศที่มีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นแม้จะเป็นการสอนหรือวิจัยครั้งแรกไม่เกิน 2 ปี ก็เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจากการที่บุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นด้วย อันเป็นการขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศตามข้อ 2.2.1 ในบทที่ 2

#### ตัวอย่างที่ 4

นาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เดินทางไปสอนหนังสือที่ประเทศสหรัฐอเมริกาตามคำเชิญของมหาวิทยาลัยในประเทศนั้น และเดินทางกลับประเทศไทยภายใน 2 ปี นับแต่วันเดินทางไปถึง ดังนี้ นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับเงินค่าสอนที่ได้รับ เพราะได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 23<sup>11</sup>

แต่ถ้า นาย ก. เดินทางไปสอนหนังสือในประเทศอื่นที่มีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้อง

<sup>11</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ข้อ 23 บัญญัติว่า

“1.บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี เพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนหรือการวิจัยที่มหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาอื่นซึ่งเป็นที่ยอมรับในรัฐนั้น และผู้ซึ่งก่อนหน้าที่จะไปเยือนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะได้รับยกเว้นภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงในรัฐแรก สำหรับค่าตอบแทนจากการสอนหรือวิจัยสำหรับระยะเวลาไม่เกิน 2 ปีนับจากวันที่ไปเยือนรัฐนั้นครั้งแรกเพื่อความประสงค์ดังกล่าว

2.ข้อนี้จะใช้บังคับเฉพาะกับเงินได้จากการศึกษา ถ้าเพียงแต่การวิจัยเท่านั้นได้ดำเนินการโดยบุคคลธรรมดาเพื่อประโยชน์สาธารณะ และประการสำคัญไม่ได้ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของเอกชนบางคนหรือเอกชนอื่นๆ

เสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

### 1.5 เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม

เงินได้ประเภทนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะไม่ให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากนักศึกษาหรือผู้รับการฝึกอบรมที่ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคลในประเทศที่เข้าศึกษาหรือฝึกอบรมนั้น ทั้งนี้ เฉพาะจำนวนเงินได้ที่เหมาะสมและจำเป็นเพื่อการครองชีพหรือศึกษาเล่าเรียน

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปมีเงินได้ระหว่างเป็นนักศึกษาหรือผู้รับการฝึกอบรมในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีก็เกิดขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ทั้งสองประเทศอันเป็นการขัดต่อหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

#### ตัวอย่างที่ 5

นาย ก. เดินทางไปศึกษาที่ประเทศสเปน หลังเลิกเรียนนาย ก. รับจ้างเป็นพนักงานต้อนรับในภัตตาคารแห่งหนึ่งในประเทศดังกล่าว เพื่อนำค่าจ้างมาใช้จ่ายในการครองชีพและศึกษาดังนี้ ค่าจ้างที่นาย ก. ได้รับไม่ต้องเสียภาษีในประเทศสเปนซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสเปน ข้อ 20<sup>12</sup>

แต่ถ้า นาย ก. เดินทางไปศึกษาในประเทศอื่นที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นสำหรับค่าจ้างที่ได้รับจากภัตตาคาร แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็เกิดขึ้นและเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

<sup>12</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสเปน บัญญัติว่า “นักศึกษาหรือผู้ปฏิบัติงานธุรกิจซึ่งในเวลาก่อนหน้าที่จะไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและซึ่งการไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกของผู้นั้นเป็นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการศึกษาหรือการฝึกอบรม จะได้รับยกเว้นภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกสำหรับ

(1) เงินที่ส่งจากต่างประเทศเพื่อความมุ่งประสงค์ในการครองชีพ การศึกษา การเล่าเรียน การค้นคว้าวิจัยหรือการฝึกอบรมของผู้นั้นเอง

(2) ทุน เงินอุดหนุนหรือเงินรางวัลจากองค์กรรัฐบาล ด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดีหรือด้านการศึกษา และ

(3) เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ให้อันในรัฐนั้น หากเงินได้นั้นเป็นรายได้ที่จำเป็นและสมควรสำหรับการครองชีพ และการศึกษาของผู้นั้น และการเล่าเรียนหรือฝึกอบรมนั้นมิได้อยู่ในลักษณะเป็นรองจากการให้บริการเหล่านั้น”

## 1.6 ผลได้จากทุน (Capital Gains) หรือเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน (Alienation of Property)

“ผลได้ (Gains)” หมายถึงส่วนเกินหรือผลต่างที่ผู้ขายได้รับจากการขายทรัพย์สิน<sup>13</sup> หากเป็นผลได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ อนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดให้ทั้งประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ต่างมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามปกติ ข้อ 13 วรรค 1 ถึง 3 แต่ถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากทรัพย์สินดังกล่าว อนุสัญญาบัญญัติให้สิทธิประเทศคู่สัญญาไว้แตกต่างกันดังนี้

1) อนุสัญญาบางฉบับกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ขายมีสิทธิเก็บภาษีได้แต่เพียงฝ่ายเดียว และเพิกถอนสิทธิในการเก็บภาษีของแหล่งเงินได้อย่างชัดเจน จึงไม่มีการเก็บภาษีซ้อน เช่น ฉบับที่ทำไว้กับประเทศสิงคโปร์ สเปน ฝรั่งเศส เบลเยียม เยอรมนี มอริเชียส ฯลฯ

2) อนุสัญญาบางฉบับบัญญัติให้ประเทศคู่สัญญาทั้ง 2 ประเทศยังมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามปกติ เช่น ฉบับที่ทำไว้กับญี่ปุ่น จีน ออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

3) อนุสัญญาบางฉบับกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ขายมีสิทธิเก็บภาษีได้แต่เพียงฝ่ายเดียว เว้นแต่เงินได้จากการขายหุ้นหรือหลักทรัพย์เท่านั้น ที่อนุสัญญาอนุญาตให้ประเทศแหล่งเงินได้ยังมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามปกติ เช่น ฉบับที่ทำไว้กับเนปาล สวิตเซอร์แลนด์ ลักเซมเบิร์ก ฯลฯ แต่บางฉบับก็อนุญาตให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีโดยมีเงื่อนไข เช่น ฉบับที่ทำไว้กับสหราชอาณาจักรอังกฤษฯ และเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น

ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงต้องพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับไป<sup>14</sup>

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้ประเภทผลได้จากทุนหรือเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้นั้น ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีก็น่าจะเกิดขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ทั้งสองประเทศ อันเป็นการขัดต่อหลักที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

### ตัวอย่างที่ 6

นาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้ขายรถยนต์ที่อยู่ในประเทศสเปนให้แก่ผู้ซื้อในประเทศดังกล่าว ดังนี้ ประเทศสเปนไม่มีสิทธิเก็บภาษีผลได้จากการขายรถยนต์ดังกล่าว เพราะ

<sup>13</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อ่างแล้ว หน้า 49

<sup>14</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์ อ่างแล้ว ม หน้า 503

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสเปน ข้อ 13 วรรค 5 ประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษี ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี<sup>15</sup>

แต่ถ้านาย ก. ขายรถยนต์ให้แก่ผู้ซื้อในประเทศที่มีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้น และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

## 2. เงินได้บางประเภทไม่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศนั้น มีเงินได้ 2 ประเภทที่ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่มีสิทธิเก็บภาษี ประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษี ได้แก่

### 2.1 เงินบำนาญเอกชน

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศบางฉบับ เช่น ฉบับที่ทำกับแคนาดาไม่ให้สิทธิประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเก็บภาษีจากเงินบำนาญ แต่ให้ประเทศผู้จ่ายเงินบำนาญซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้เพียงฝ่ายเดียว

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากเงินบำนาญเอกชนในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีก่อขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ทั้งสองประเทศ อันเป็นการขัดต่อหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

### ตัวอย่างที่ 7

นาย ก. เกษียณอายุจากการทำงานให้บริษัทแห่งหนึ่งในประเทศแคนาดาและกลับมาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยบริษัทนั้นจ่ายเงินบำนาญให้ทุกเดือน ดังนี้ เงินบำนาญนี้ประเทศแคนาดาเท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา

<sup>15</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสเปน ข้อ 13 วรรค 5 บัญญัติว่า “ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใดๆ นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 3 ของข้อนี้ และวรรค 3 ของข้อ 12 ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่”

ข้อ 18 วรรค 1 ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของนาย ก. ไม่มีสิทธิเก็บภาษี<sup>16</sup> แม้จะมีการนำเงินบำนาญเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันก็ตาม

แต่ถ้านาย ก. ได้รับเงินบำนาญจากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของนาย ก. มีสิทธิเก็บภาษีเงินบำนาญดังกล่าวเมื่อมีการนำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นจากการที่นาย ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่จ่ายเงินบำนาญซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย และเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

## 2.2 เงินบำนาญรัฐบาล

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่กำหนดให้ประเทศผู้จ่ายเงินบำนาญรัฐบาลซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้เพียงฝ่ายเดียว ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่มีสิทธิเก็บภาษี เว้นแต่ผู้รับจะเป็นคนชาติของประเทศถิ่นที่อยู่

หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากเงินบำนาญรัฐบาลในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจึงเกิดขึ้นจากการที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ทั้งสองประเทศ อันเป็นการขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดีในข้อ 2.2.1 ของบทที่ 2

### ตัวอย่างที่ 8

นาย ก. เกษียณอายุจากการทำงานให้ส่วนราชการแห่งหนึ่งในประเทศสาธารณรัฐมอริเชียส และกลับมาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยส่วนราชการนั้นจ่ายเงินบำนาญให้ทุกเดือน ดังนี้ เงินบำนาญนี้ประเทศสาธารณรัฐมอริเชียสเท่านั้นมีสิทธิเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ

สาธารณรัฐมอริเชียส ข้อ 19 วรรค 2 (ก) เว้นแต่นาย ก. จะมีสัญชาติไทย ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่จึงจะมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินบำนาญที่นำเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับตามข้อ 19 วรรค 2 (ข)<sup>17</sup> แต่ก็ต้องขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยวิธีเครดิตเต็มก็ตามข้อ 23 วรรค 2 (ก)

<sup>16</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ข้อ 18 วรรค 1 บัญญัติว่า “เงินบำนาญและค่าตอบแทนอื่นที่คล้ายคลึงกันที่จ่ายให้สำหรับการทำงานในอดีตไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเป็นงวดหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งและจ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก”

<sup>17</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐมอริเชียส ข้อ 19 บัญญัติว่า “1. (ก) เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันนอกเหนือจากเงินบำนาญที่จ่ายโดยรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ หรือองค์การตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐนั้น ให้แก่บุคคลธรรมดาในส่วนที่เกี่ยวกับบริการที่ให้แก่รัฐนั้น องค์การบริหารของรัฐ ส่วนหรือหน่วยของรัฐนั้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น



แต่ถ้านาย ก. ได้รับเงินบำนาญรัฐบาลจากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินบำนาญที่นาย ก. ได้รับต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้แล้วยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน การเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นและเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

ในกรณีที่กล่าวมาทั้งหมดจะเห็นถึงความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและผู้มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

### 3. การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

3.1 กรณีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ , บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ , บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ , เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย , นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม และผลได้จากทุน

เงินได้ทั้ง 6 ประเภทดังกล่าวหากประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษี อนุสัญญาภาษีซ้อนก็จะกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่จัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน เช่น เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจหากผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ประเทศแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิเก็บภาษีเช่นเดียวกับประเทศไทย ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็เป็นหน้าที่ของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ที่จะต้องจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนนั้น ซึ่ง

(ข) อย่างไรก็ตาม เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนดังกล่าวจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น ถ้าหากบริการนั้นได้เกิดขึ้นในรัฐนั้น และบุคคลธรรมดาผู้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นผู้ซึ่ง

(1) เป็นคนชาติของรัฐนั้น หรือ

(2) มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเพียงเพื่อมุ่งประสงค์ที่จะให้บริการนั้น

2. (ก) เงินบำนาญใดๆที่จ่ายโดยหรือจ่ายจากกองทุนที่ก่อตั้งขึ้นโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ หรือองค์กรตามกฎหมาย ของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ให้แก่บุคคลธรรมดาใดๆ ที่เกี่ยวกับบริการที่ให้แก่อุทยานนั้น องค์การ

(ข) อย่างไรก็ตาม เงินบำนาญนั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในและเป็นคนชาติของรัฐนั้น

3. บทบัญญัติของข้อ 15, 16, 17 และ 18 จะใช้บังคับกับเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทนที่คล้ายคลึงกัน และเงินบำนาญที่เกี่ยวกับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจใดๆที่ดำเนินการโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ ส่วนหรือหน่วย ของรัฐนั้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆถึงปัจจุบัน 54 ประเทศนั้น มีวิธีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

**กลุ่มที่ 1** กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน กลุ่มนี้มี 45 ฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเกาหลีใต้, อิตาลี, ปากีสถาน, มาเลเซีย, ฟิลิปปินส์ (ประเทศที่เหลือดูได้จากตารางสรุปข้อบ่งชี้ว่าด้วยการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในภาคผนวก 1)

**กลุ่มที่ 2** กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดาและวิธียกเว้น กลุ่มนี้มี 9 ประเทศ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับนอร์เวย์, เยอรมัน, เนเธอร์แลนด์, ฝรั่งเศส, อินโดนีเซีย, ฟินแลนด์, สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์ และ รัสเซีย

กลุ่มนี้จะกำหนดให้เงินได้บางประเภท เช่น เงินได้จากการเดินเรือระหว่างประเทศ, เงินปันผล, ดอกเบี้ยและค่าสิทธิ ใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ส่วนเงินได้ประเภทอื่นให้ใช้วิธียกเว้น ซึ่งอาจเป็นการยกเว้นแบบเต็มหรือยกเว้นแบบก้าวหน้า (ดูตารางสรุปข้อบ่งชี้ว่าด้วยการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในภาคผนวก 1)

ในกรณีเงินได้ทั้ง 6 ประเภทดังกล่าวนี้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆทั่วโลกนั้นจะกำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษี และประเทศถิ่นที่อยู่ต้องจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน โดยประเทศถิ่นที่อยู่ส่วนใหญ่จะใช้วิธีเครดิตและวิธียกเว้นอันเป็นการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้มาก ในขณะที่ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไม่มีกฎหมายจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว จึงเกิดความไม่เป็นธรรม

การแก้ปัญหาดังกล่าวไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศดังกล่าวมี 3 วิธี ดังนี้

1) ออกกฎหมายภายในโดยใช้วิธียกเว้น (Exemption Method) ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยอาศัยมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากรออกเป็นกฎกระทรวงแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษียกเว้นไม่เกิดขึ้น เพราะเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น

เว้นแต่เงินได้จากการจ้างแรงงาน (บริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) ให้ยกเว้นภาษีไม่เกินจำนวนเงินที่กำหนด เช่น 1 ล้านบาท เหมือนกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดว่าหากเป็นพลเมืองสหรัฐอเมริกาหรือชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ให้ได้รับยกเว้นภาษีไม่เกิน

จำนวนเงินที่กำหนด ซึ่งจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีนี้นั้นจะเปลี่ยนแปลงตามภาวะเศรษฐกิจและเงินเฟ้อของประเทศในแต่ละปี เช่น ในปี 2009 ได้รับยกเว้น 91,400 ดอลลาร์สหรัฐ, ปี 2010 ได้รับยกเว้น 91,500 ดอลลาร์สหรัฐ, และล่าสุดในปี 2011 ได้รับยกเว้น 92,900 ดอลลาร์สหรัฐ

2) ออกกฎหมายภายในให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศกับเงินได้จากการบริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ, กำไรจากธุรกิจ, เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย, เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม และผลได้จากทุน โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยมาเครดิตไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร

3) ออกกฎหมายภายในให้ใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพราะในบางกรณีการเลือกวิธีหักค่าใช้จ่าย ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์มากกว่าวิธีเครดิตธรรมดา

การเลือกนี้ไม่จำเป็นต้องเลือกเหมือนกันทุกปีภาษี บางปีภาษีเลือกวิธีเครดิตธรรมดา แต่บางปีภาษีเลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายก็ได้ แล้วแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากวิธีใดมากกว่า ทั้งนี้เงินได้ประเภทศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณีนั้น ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายโดยการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับเงินได้ประเภทบริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่เป็นอิสระซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายโดยอาศัยมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 พ.ศ.2502

ส่วนเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายโดยอาศัยมาตรา 46 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 พ.ศ.2502 และเงินได้ประเภทผลได้จากทุนซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ไม่ให้สิทธิเลือกในการหักค่าใช้จ่าย เพราะเงินได้ประเภทนี้ตามประมวลรัษฎากรหักค่าใช้จ่ายไม่ได้

แต่หากมีผู้เห็นว่า การออกกฎหมายภายในให้ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ทุกประเภทตามข้อ 1 นั้นจะไม่เป็นธรรมกับผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยที่ส่วนใหญ่กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดา อีกทั้งวิธีหักค่าใช้จ่ายก็ไม่สามารถจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้มาก ก็ให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดา

### 3.2 กรณีเงินได้ประเภทเงินบำนาญเอกชนและเงินบำนาญรัฐบาล

เงินได้ทั้งสองประเภทนี้หากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศแหล่งเงินได้กำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษีเพียงฝ่ายเดียว ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี เช่น อนุสัญญาซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา กำหนดให้ประเทศผู้จ่ายเงินบำนาญเอกชนเท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษีเพียงฝ่ายเดียว ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ไม่เกิดขึ้น จึงไม่มีภาษีซ้อนที่จะต้องจัดหรือบรรเทาแต่อย่างใด แต่ถ้าอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิเก็บภาษีได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศนั้นๆจะกำหนดให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศนั้น

จากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ใช้วิธีเครดิตธรรมดา ผู้ศึกษาวิจัยจึงเห็นว่าในกรณีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ประเทศไทยก็ควรจะออกกฎหมายภายในให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศนั้น ความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างประเทศก็จะเกิดขึ้น แม้จะมีวิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ซึ่งเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ แต่ผู้ศึกษาวิจัยก็เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ เพราะวิธีนี้โดยทั่วไปจะจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้บางส่วนเท่านั้น ความเป็นธรรมในการเสียภาษีก็ยังมิได้อยู่ อย่างไรก็ดี ถ้าจะออกกฎหมายภายในให้สิทธิผู้มีเงินได้เลือกใช้วิธีนี้ได้ไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยหรือไม่ ความเป็นธรรมในการเสียภาษีก็เกิดขึ้นได้ เพราะในบางกรณีการใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย ผู้มีเงินได้จะได้รับประโยชน์มากกว่าการใช้วิธีเครดิตธรรมดา ( ดูตัวอย่างในข้อ 2.2.4 หัวข้อย่อย 3) วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ในบทที่ 2)

#### ข้อพิจารณา

ความเป็นธรรมในการเสียภาษีมิได้มีเฉพาะกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยดังกล่าวมาแล้วในข้อ 4.1-4.2 เท่านั้น แต่ยังมีกรณีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปทำงานหรือลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วย เพราะเงินได้บางประเภทอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับบางประเทศกำหนดเงื่อนไขการได้รับยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษีไว้แตกต่างจากที่ทำไว้กับประเทศอื่น

นอกจากกรณีตามตัวอย่างแล้วยังมีกรณีอื่นๆอีกที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆกำหนดเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีและลดอัตราภาษีไว้แตกต่างกัน อันเป็นเหตุให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี แต่เนื่องจากวิทยานิพนธ์นี้ศึกษาเฉพาะกรณีความไม่เป็น

ธรรมเนียมในการเสียดำของผู้มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเท่านั้น จึงขอเสนอกรณีความไม่เป็นธรรมเนียมในการเสียดำของผู้มีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเพียง 3 กรณีดังกล่าวเท่านั้น กรณีอื่นๆ สมควรที่จะมีการศึกษาเป็นวิทยานิพนธ์เล่มใหม่ต่อไป



## บทที่ 5

### สรุปการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

บทนี้จะเป็นบทสรุปและเสนอแนะวิธีแก้ปัญหาระหว่างประเทศ โดยจะเสนอตามลำดับดังนี้

#### 1. บทสรุป

การที่ประเทศส่วนใหญ่ในโลกนี้ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในการเก็บภาษีเงินได้ก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งเมื่อมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) แล้วก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ (Resident Country) จึงก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ประเทศจำนวนมากจึงหาวิธีขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว โดยใช้ทั้งวิธีออกกฎหมายภายใน (Domestic Law) และทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ซึ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ (International Law) กับประเทศอื่นๆ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและฟิลิปปินส์ใช้ทั้งวิธีออกกฎหมายภายในและทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ

ประเทศไทยใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเมื่อมีเงินได้จากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่อีกเมื่อมีการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น ก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากเงินได้จำนวนเดียวกัน

แม้ประเทศไทยจะขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆถึงปัจจุบันรวม 54 ประเทศ แต่ก็ขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้เฉพาะกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเท่านั้น หากมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ภาระภาษี

ซ้ำซ้อนก็ไม่ได้รับการจัดหรือบรรเทา ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีจึงเกิดขึ้นจากการที่หากมีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องเสียภาษีมามากกว่า

## 2. ข้อเสนอแนะ

ปัญหาความไม่เป็นธรรมจากการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศของบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยดังกล่าว มีวิธีที่จะจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้เหลืออยู่ 3 วิธี ดังนี้

1) ออกกฎหมายภายใน โดยใช้วิธียกเว้น (Exemption Method) โดยยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยอาศัยมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากรออกเป็นกฎกระทรวงแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีก็ไม่เกิดขึ้น เพราะเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น เว้นแต่เงินได้จากการจ้างแรงงาน (บริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) ให้ได้รับยกเว้นไม่เกินจำนวนเงินที่กำหนด เช่น 1 ล้านบาท เหมือนกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดว่าหากเป็นพลเมืองสหรัฐอเมริกาหรือชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวไม่เกินจำนวนเงินที่กำหนด เช่น ในปี 2009 ได้รับยกเว้น 91,400 ดอลลาร์สหรัฐ , ปี 2010 ได้รับยกเว้น 91,500 ดอลลาร์สหรัฐ , ในปี 2011 ได้รับยกเว้น 92,900 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นนี้ให้เปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจและเงินเฟ้อของประเทศในแต่ละปี

2) ออกกฎหมายภายในให้ใช้วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศกับเงินได้จากการบริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ , กำไรจากธุรกิจ , เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย , เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม ผลได้จากทุน เงินบำนาญเอกชนและเงินบำนาญรัฐบาล โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยมาเครดิตไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร

3) ออกกฎหมายภายในให้ผู้เสียภาษีมียกเว้นการใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพราะในบางกรณีการเลือกวิธีหักค่าใช้จ่าย ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์มากกว่าวิธีเครดิตธรรมดา ทั้งนี้ เงินได้ประเภทศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย เงินได้ของนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรมซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40 (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณีนั้น ให้หักค่าใช้จ่ายโดยการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับเงินได้ประเภทบริการวิชาชีพส่วนบุคคลที่เป็นอิสระซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ให้หักค่าใช้จ่ายโดยอาศัยมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 พ.ศ.2502

ส่วนเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ให้หักค่าใช้จ่ายโดย อาศัยอำนาจมาตรา 46 ออกเป็นพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 พ.ศ.2502 และเงินได้ประเภทผลได้จากทุนซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ไม่ให้สิทธิเลือกในการหักค่าใช้จ่าย เพราะเงินได้ประเภทนี้ตามประมวลรัษฎากรหักค่าใช้จ่ายไม่ได้

การเลือกนี้ไม่จำเป็นต้องเลือกเหมือนกันทุกปีภาษี บางปีภาษีเลือกวิธีเครดิตธรรมดา แต่บางปีภาษีเลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายก็ได้ แล้วแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากวิธีใดมากกว่า

ผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าควรใช้วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีและสอดคล้องกับหลักการที่ดีของภาษีอากรระหว่างประเทศ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะใช้วิธีเครดิตธรรมดาในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เว้นแต่เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ให้ใช้วิธียกเว้นไม่เกินจำนวนเงินที่กำหนดโดยให้จำนวนเงินนี้เปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจและเงินเฟ้อในแต่ละปี เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา





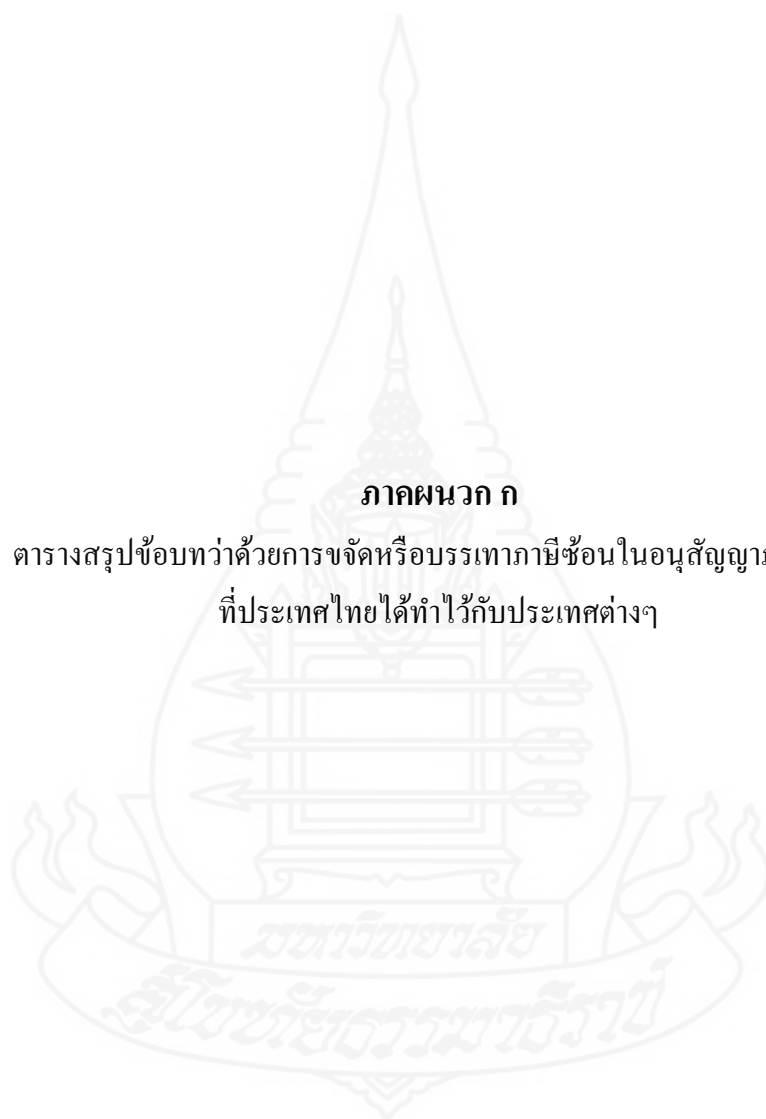
ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

สภามหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

**ภาคผนวก ก**

ตารางสรุปข้อบ่งชี้ด้วยการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนในอนุสัญญาภาษีซ้อน  
ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ



สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		ยกเว้นแบบก้าวหน้า		
		เครดิตธรรมดา	Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้นเต็มที่			
3. เดนมาร์ก	1. เงินได้จากการเดินเรือ ค่าสิทธิ 2. เงินได้ประเภทอื่นๆ	X	X				ปรับปรุง 1 ม.ค. 2543	
4. เยอรมนี	1. เงินได้จากการเดินเรือ, เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิอันเนื่องจากการขายสิทธิ, กำไรจากการจัดแสดงในประเทศไทยค่าตอบแทนที่รัฐบาลจ่ายแก่ลูกจ้างและเงินบำนาญ 2. เงินได้อื่นๆ	X						
5. ญี่ปุ่น	ก. กรมบัญชีต้นฝ่ายจัด ข. กรมบัญชีต้นเป็นฝ่ายจัด	X	X			X		
6. เม็กซิโกลาติน	1. เงินได้จากการเดินเรือ, เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ บ้านเช่าหรือเงินรายปี 2. เงินได้อื่นๆ	X					เฉพาะเงินปันผล และค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาขอให้ TAX SPARING ไม่เกิน 25% ของเงินปันผล หรือ ค่าสิทธิ	

สรุปข้อบ่งชี้ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		วิธียกเว้น		
		เครดิตธรรมดา	Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้นเต็มที่		ยกเว้นแบบก้าวหน้า	
7. ฝรั่งเศส	1. เงินได้จากเงินเดือน, เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ ค่าบวการกรรมการ นักกีฬา และนักแสดงสาธารณะ 2. เงินได้อื่นๆ	X				X	อนุสัญญาฉบับที่ 15 ลงวันที่ 23 ตุลาคม 1964 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ลงวันที่ 28 ตุลาคม 1978	
8. สิงคโปร์	1. เงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจากบริษัทสิงคโปร์ และบริษัทไทยถือหุ้นตั้งแต่ 25% ของทุนในบริษัทสิงคโปร์ 2. เงินได้อื่นๆ	X				X	อนุสัญญาฉบับที่ 15 ลงวันที่ 23 ตุลาคม 1964 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ลงวันที่ 28 ตุลาคม 1978	
ข. กรณีสิงคโปร์เป็นฝ่ายจัด	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินแต่เงินปันผลที่บริษัทสิงคโปร์ได้รับจากบริษัทไทย โดยถือหุ้นตั้งแต่ 25% ของทุนในบริษัทไทยจึงจะได้รับการ Underlying Credit	X	X	X			โดยนำภาษีที่จ่ายของบริษัทไทย ผู้ขายเป็นผลมาเป็นเครดิตได้ เรียกว่า Underlying Credit	
3. เกาหลี	3. เงินได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมายส่งเสริมฯ ของไทย	X					อนุสัญญาฉบับที่ 15 ลงวันที่ 23 ตุลาคม 1964 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ลงวันที่ 28 ตุลาคม 1978	
9. เกาหลี	เงินได้ทุกประเภท	X						
10. อิตาลี	เงินได้ทุกประเภท	X						

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
		เครดิต		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		
		ธรรมดา	Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้นเต็มที่	ยกเว้นแบบก้าวหน้า		
บดเยี่ยม กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด	1. ทุน (CAPITAL) 2. เงินได้อื่น ๆ (นอกจากข้อ 1.3) 3. เงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจากบริษัทเบลเยียม โดยถือหุ้นตั้งแต่ 25% ของทุนของบริษัทเบลเยียม	X		X				
กรณีเบลเยียมเป็นฝ่ายจัด	1. เงินได้ (นอกเหนือจากข้อ 2,3) และทุน 2. เงินปันผลที่บริษัทเบลเยียมได้รับจากบริษัทไทย 3. เงินปันผลนอกเหนือจากข้อ 2 (เช่น อนุศกกรรมดาที่ได้รับ etc.) ค่าสิทธิ (ที่ไม่ใช่การจำหน่ายสิทธิ) และดอกเบี้ย				X			
ปกติสถาน	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ต่าง	X	X	C160H	C160H	C160H		

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		ยกเว้นแบบ ก้าวหน้า		
		เครดิต	Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้น เต็มที่			
<b>13. สหราชอาณาจักร</b> ก. กรณีไทยจัด ข. กรณีสหราชอาณาจักร เป็นฝ่ายจัด	เงินได้ทุกประเภท 1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ ของ ไทย	X	X (ไม่เกิน 10 ปี)					
<b>14. อินโดนีเซีย</b>	1. เงินได้จากการเดินเรือ, เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ 2. เงินได้อื่นๆ 3. เงินที่ได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ	X			X			
<b>15. มาเลเซีย</b>	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ	X	Credit	Credit	ยกเว้น เต็มที่	ยกเว้น แบบ ก้าวหน้า	หมายเหตุ	

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		
		เครดิตธรรมดา	Tax Sparing Credit	ยกเว้นเต็มที่	ยกเว้นก้าวหน้า	
16. ฟิลิปปีนส์	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมายส่งเสริมฯ กฎหมายภายใน, และอนุสัญญาฯ	X				
			X			
17. โบลิเวีย	1. เงินปันผล 2. เงินได้ประเภทอื่นๆ	X				
					X	
18. แคนาดา	ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด ข. กรณีแคนาดาเป็นฝ่ายจัด	X				
		X				ยอมให้เครดิตเป็นเวลาไม่เกิน 10 ปี
อนุสัญญาประมวลผลภาษีเงินได้	2.3 กรณีดอกเบี้ยยอมให้เครดิตสำหรับบริษัทผู้รับไม่เกิน 20% ของดอกเบี้ย และถ้าผู้จ่ายให้บุคคลธรรมดาจะยอมให้เครดิตไม่เกิน 15% ของดอกเบี้ย		X			
					X	
					X	

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ	วิธีกรจัดการภาษีซ้อน	วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		หมายเหตุ
		เครดิต	Matching Credit	ยกเว้น	ยกเว้นแบบ	
		ธรรมดา	Credit	เต็มที	ก้าวหน้า	
<p>45.000 บาท (เงินลงทุน) (25% ของเงินลงทุน)</p> <p>50% ของเงินลงทุน (25% ของเงินลงทุน)</p> <p>53. อนุสัญญาฉบับนี้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2533</p> <p>ประเภทเงินได้</p>						
<p>19. เงินปันผล</p> <p>ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด</p> <p>ข. กรณีเงินปันผลเป็นฝ่ายจัด</p> <p>1. เงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจากบริษัทฟินแลนด์ โดยถือหุ้นตั้งแต่ 25% ของหุ้นบริษัทฟินแลนด์</p> <p>2. เงินได้อื่นๆ</p> <p>1. เงินปันผลที่บริษัทฟินแลนด์ได้รับจากบริษัทไทย</p> <p>2. เงินได้ที่ได้รับ โดยบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นที่อยู่ในไทย และกฎหมายฟินแลนด์ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในฟินแลนด์ และเงินได้อื่น ๆ นอกจากที่กล่าวในข้อ 1.</p> <p>3. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ ของไทย</p>	X	X	X	X	X	อนุสัญญาฉบับนี้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 10 ปี
<p>20. อื่นๆ</p> <p>1. เงินได้ทุกประเภท</p> <p>2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ และตามประมวลรัษฎากร</p>	X				X	ให้ Tax Sparing ไม่เกิน 10 ปี
<p>21. ออสเตเรีย</p> <p>ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด</p> <p>ข. กรณีออสเตรียเป็นฝ่ายจัด</p>	X					



อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		เครดิต	วิธีเครดิต	วิธียกเว้น		
				ยกเว้นเต็มที	ยกเว้นแบบก้าวหน้า	
<b>21. ออสเตรเลีย (ต่อ)</b> 2. เงินได้จากการเดินเรือระหว่างประเทศ, เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ 3. เงินได้ (ถ้าไร) จากการขายหุ้น, หลักทรัพย์	ประเภทเงินได้					
<b>22. จีน</b> ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น, ลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ	X				
ข. กรณีจีนเป็นฝ่ายจัด	1. เงินได้ทุกประเภท ภาษีใดก็ได้ ที่เป็นเงินปันผล ที่บริษัทจีนได้รับจากบริษัทไทยโดยถือหุ้นตั้งแต่ 25% ขึ้นไป เงินจะยอมให้ Underlying Credit ด้วย (ให้นำภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทไทยที่นำมาจ่าย ปันผลมาหักได้)		X			
2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น, ลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ ของไทย						

สรุปข้อบ่งชี้ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		
		เครดิต ธรรมดา	Tax Sparing Credit	ยกเว้น เต็มที่	ยกเว้นแบบ ก้าวหน้า	
<b>23. อังกฤษ</b> ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด ข. กรณีอังกฤษเป็นฝ่ายจัด	เงินได้ทุกประเภท 1. เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ 2. เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ ที่ได้รับยกเว้นลดหย่อน ภาษีตามกฎหมายส่งเสริมฯ 3. เงินได้ประเภทอื่น ๆ	X X	X			
<b>24. ศรีลังกา</b>	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น, ลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ ของไทย	X X	X		X	
<b>25. ออสเตรเลีย</b> ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด ข. กรณีออสเตรเลียเป็น ฝ่ายจัด	เงินได้ทุกประเภท 1. เงินได้ทุกประเภท อย่างไรก็ตามถ้าเป็นเงินปันผล ที่บริษัทออสเตรเลียได้รับโดยถือหุ้นในบริษัทไทย ตั้งแต่ 25% ขึ้นไปออสเตรเลียจะยอมให้ Underlying Credit ด้วย 2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมฯ ของไทย	X X	X	X		

ข้อมูลเบื้องต้น		วิธีบริหารจัดการภาษีซ้อน		วิธียกเว้น		หมายเหตุ
ข้อ	อัตรากำไรสุทธิที่ไทย	เครดิต	Tax Sparing	Matching	เครดิต	ก้าวหน้า
26. เวียดนาม	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีตามกฎหมายส่งเสริมฯ ของไทย	X	X	Credit	เพิ่มเติมที่	
27. สาธารณรัฐเชค	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน	X	X			
28. สวิตเซอร์แลนด์	1. เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน	X	X			
29. ออสเตรเลีย	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน	X	X			
30. แอฟริกาใต้	1. เงินได้ทุกประเภท 2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน 3. เงินช่วยเหลือตามกฎหมายส่งเสริมฯ	X	X			

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ		วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		วิธีเครดิต	Matching Credit	วิธียกเว้น	ยกเว้นแบบก้าวหน้า	
<p>31. โรมานี</p> <p>1. เงินได้ทุกประเภท</p> <p>2. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน</p>		X				
<p>32. ลาว</p> <p>1. เงินได้ทุกประเภท</p> <p>2. เงินปันผลที่ไทย/ลาวจ่ายให้บริษัทลาว/ไทย โดยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นของบริษัทลาว/ไทยผู้จ่ายบริษัทลาว/ไทยจะได้รับ Underlying Credit</p> <p>3. เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน</p>		X	X			
<p>33. สหรัฐอเมริกา</p> <p>เงินได้ทุกประเภท เงินปันผลที่บริษัทสหรัฐได้รับจากบริษัทไทย โดยถือหุ้นตั้งแต่ 10% ขึ้นไป ของทุนในบริษัทไทย จะได้รับ Underlying Credit</p>		X				
<p>34. ลิกเตนสเทิร์น</p> <p>ก. กรณีไทยเป็นฝ่ายจัด</p> <p>ข. กรณีลิกเตนสเทิร์นเป็นฝ่ายจัด</p>		X		X		

อนุสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ	สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	วิธีการจัดภาษีซ้อน					หมายเหตุ
		เครดิต ธรรมดา	Tax Sparing Credit	Matching Credit	วิธียกเว้น		
					ยกเว้น เต็มที่	ยกเว้นแบบ ก้าวหน้า	
34. ลักเซมเบิร์ก (ต่อ)	เงินที่ได้ที่รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามพรบ. ส่งเสริม การลงทุน	X	X				
35. มอริเชียส	เงินได้ทุกประเภท เงินปันผลที่บริษัทไทยได้รับจาก จากบริษัทมอริเชียส โดยถือหุ้นตั้งแต่ 10% ของหุ้น ในบริษัทมอริเชียสจะได้รับ Underlying Credit	X	X	X			
ก. กรณีไทยเป็นเจ้าของ 41. ออสเตรเลีย	เงินที่ได้ที่รับยกเว้น ลดหย่อน ตามกฎหมายส่งเสริมฯ	X					
ข. กรณีมอริเชียส เป็นเจ้าของ	เงินได้ทุกประเภท, เงินปันผลที่บริษัทมอริเชียสได้รับจาก บริษัทไทยโดยถือหุ้นตั้งแต่ 10% ของหุ้นในบริษัทไทย จะได้รับ Underlying Credit	X					
36. เนปาล	เงินได้ทุกประเภท เงินที่ได้รับยกเว้นลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม	X	X				
37. บังกลาเทศ	เงินได้ทุกประเภท เงินที่ได้รับยกเว้นลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม	X	X				
38. สเปน	เงินได้ทุกประเภท เงินที่ได้รับยกเว้นลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม	X	X				

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ		วิธีการจัดภาษีซ้อน		วิธีการจัดภาษีซ้อน		หมายเหตุ		
				เครดิต	วิธีเครดิต		วิธียกเว้น	
							ยกเว้น	ยกเว้นแบบ
เครดิต	ขรรมดา	Tax Sparing	Matching	เต็มที	ก้ำก๋าย			
39. นีวซีแลนด์	ประเภทเงินใต้ เงินใต้ทุกประเภท เงินปันผลที่จ่ายให้บริษัท กอธลือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของหุ้นบริษัทผู้รับเงินปันผลจะได้รับ Underlying Credit เงินใต้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม การลงทุนของไทย	X						
40. ออสเตรเลีย	เงินใต้ทุกประเภท เงินใต้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม	X						
41. สหรัฐอาหรับ เอมิเรตส์	ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ เงินใต้ประเภทอื่น เงินใต้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริม	X						
42. ไชปรัส	- เงินใต้ทุกประเภท - เงินใต้ทุกประเภทที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม กฎหมายส่งเสริมการลงทุน และพัฒนาเศรษฐกิจ - เงินใต้ที่อนุสัญญากำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีในรัฐถิ่น ที่อยู่ของผู้รับเงินได้ เช่น เงินใต้หรือบ้านถูกจากงาน รัฐบาลตามข้อ 19 ที่คณาติของรัฐถิ่นที่อยู่ได้รับการ เข้าไปทำงานในรัฐคู่สัญญา	X						

ใช้ได้ถึง 31 ธ.ค. 51

X

X

X

X

X

X

X

X

X

X

X

X

X

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
		เครดิต ธรรมดา	วิธีเครดิต		วิธียกเว้น			
			Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้น เต็มที่	ยกเว้นแบบ ก้าวหน้า		
<b>43. บัลแกเรีย</b>	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุน และพัฒนาเศรษฐกิจ	X	X				หมายเหตุ 2009-2010 ข้อยกเว้น 5% ของมูลค่า สูงสุด 1 ล้านยูโรต่อปี ยกเว้นภาษีเงินได้ ของเงินปันผลและกำไร	
<b>44. อาร์เมเนีย</b>	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุน	X	X				ข้อยกเว้นภาษีเงินได้ 15% ของมูลค่าสูงสุด 157,200 อาร์เมเนีย ดรารัมต่อปี	
<b>45. บาห์เรน</b>	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตาม พรบ. ส่งเสริมการลงทุน	X	X		X			
<b>46. โอมาน</b>	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุน	X	X					
<b>47. สโลวาเกีย</b>	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุน	X	X					

สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ

อนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		เครดิต		วิธียกเว้น		
		เครดิตธรรมดา	Tax Sparing Credit	ยกเว้นเต็ม	ยกเว้นแบบก้าวหน้า	
48. ยูเครน	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X	X		
49. ตุรกี	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X			
50. ฮังการี	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X			- ใช้บังคับกับเงินได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป - Tax Sparing Credit สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุนมีอายุเพียง 7 ปี นับจากความตกลงมีผล ซึ่งอาจต่ออายุได้หากมีการตกลงร่วมกัน

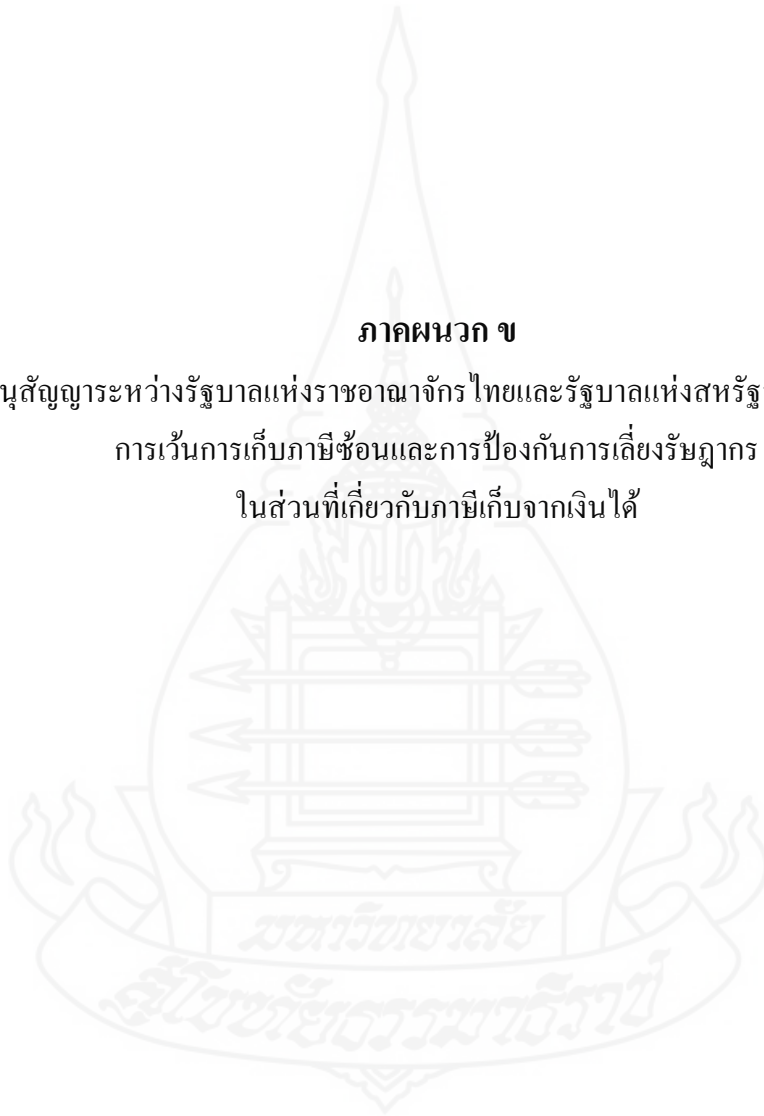


ข้อมูลสัญญาที่ไทย ทำไว้กับประเทศต่างๆ		สรุปข้อบทที่ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ		วิธีการจัดภาษีซ้อน						หมายเหตุ
				วิธีเครดิต			วิธียกเว้น			
				เครดิต ธรรมดา	Tax Sparing Credit	Matching Credit	ยกเว้น เต็มที่	ยกเว้นแบบ ก้าวหน้า		
51. เซเชลส์	ประเภทเงินได้									
	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X							
52. คูเวต	ประเภทเงินได้									
	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X							
53. รัสเซีย	ประเภทเงินได้									
	- เงินได้ทุกประเภท - เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย - ส่งเสริมการลงทุน	X	X					X		

สรุปข้อบ่งชี้ว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนในอนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ						
อนุสัญญาที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ	ประเภทเงินได้	วิธีการจัดภาษีซ้อน				หมายเหตุ
		วิธีเครดิต		วิธียกเว้น		
		เครดิต	Tax Sparing Credit	ยกเว้นเต็มที่	ยกเว้นแบบก้าวหน้า	
<b>54.55</b>	-เงินได้ทุกประเภท -เงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุน	X				

**ภาคผนวก ข**

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อ  
การเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร  
ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้



อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการ  
เว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงิน  
ได้

รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา

มีความปรารถนาที่จะจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการ  
เลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ได้ตกลงกันดังต่อไปนี้

ข้อ 1

ขอบข่ายด้านบุคคล

1. อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐเว้นแต่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในอนุสัญญา
2. แม้จะมีบทบัญญัติอื่นของอนุสัญญา เว้นแต่วรรค 3 ของข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐนั้น (ตามที่ได้กำหนดไว้ภายใต้ข้อ 4 (ผู้มีถิ่นที่อยู่) และโดยเหตุผลของการมีสัญชาติอาจเก็บภาษีจากพลเมืองของรัฐเสมือนว่า อนุสัญญายังไม่มีผลใช้บังคับ เพื่อความมุ่งประสงค์นี้ คำว่า "สัญชาติ" จะรวมถึงผู้ที่เคยมีสัญชาติซึ่งได้สูญเสียสถานภาพการมีสัญชาติ โดยมีจุดประสงค์หลักในการหลีกเลี่ยงภาษี (ซึ่งได้กำหนดไว้ภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญา) แต่เฉพาะระยะเวลาเพียง 10 ปีหลังการสูญเสียสถานภาพดังกล่าว ในกรณีของสหรัฐคำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่" จะรวมถึงผู้ที่เคยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในระยะยาวตามกฎหมาย (ไม่ว่าจะได้รับการปฏิบัติภายใต้ข้อ 4 หรือไม่ก็ตาม) การสูญเสียสถานภาพมีถิ่นที่อยู่โดยมีจุดประสงค์หลักในการหลีกเลี่ยงภาษี (ตามที่ได้จำแนกไว้ภายใต้กฎหมายของสหรัฐ) แต่เฉพาะระยะเวลาเพียง 10 ปี หลังการสูญเสียสถานภาพดังกล่าว
3. บทบัญญัติของวรรค 2 จะไม่มีผลกระทบต่อ
  - (ก) ผลประโยชน์ที่รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้มอบให้ภายใต้วรรค 2 ของ ข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) วรรค 2 และวรรค 5 ของข้อ 20 (เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม) และภายใต้ ข้อ 25 (การขจัดการเก็บภาษีซ้อน) ข้อ 26 (การไม่เลือกปฏิบัติ) และ ข้อ 27 (วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน)และ

(ข) ผลประโยชน์ที่รัฐผู้ทำสัญญาได้มอบให้ภายใต้ข้อ 21 (งานรัฐบาล) ข้อ 22 (นักเรียนและผู้ฝึกงาน) ข้อ 23 (ครู) และข้อ 29 (เจ้าหน้าที่ทางการทูตและกงสุล) เนื่องในฐานะที่บุคคลธรรมดาไม่ได้มีสถานภาพการมีสัญชาติหรือมิได้เป็นผู้ย้ายถิ่นฐานเข้ามาในรัฐนั้น

4. อนุสัญญาจะไม่จำกัดวิธีการแยกออก ยกเว้น หักออก เกรดิต หรือการลดหย่อนผ่อนผันอื่น ๆ ซึ่งได้มีอยู่ขณะนี้หรือในภายหน้าตาม

(ก) กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ หรือ

(ข) ความตกลงอื่นใดระหว่างรัฐ ผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

5. แม้จะมีบทบัญญัติของอนุวรรค 4 (ข)

(ก) แม้จะมีความตกลงอื่นๆ ซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาอาจเข้าร่วมเป็นคู่ภาคีข้อขัดแย้งไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกับมาตรการที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้หรือไม่ก็ตามจะได้รับการพิจารณาโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐตามที่กำหนดไว้ในอนุวรรค 1 (จ) ของข้อ 3 (คำนิยามทั่วไป) ของอนุสัญญานี้เท่านั้นและขั้นตอนภายใต้อนุสัญญานี้จะนำมาใช้บังคับกับข้อขัดแย้งนี้เป็นการเฉพาะ

(ข) เว้นแต่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจกำหนดว่ามาตรการทางภาษีไม่ได้อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ พันธกรณีเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญานี้ จะนำมาใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการดังกล่าวเป็นการเฉพาะยกเว้นสำหรับพันธกรณีเรื่องการให้การ ปฏิบัติอย่างคนชาติหรือการให้การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งตามที่อาจนำมาใช้บังคับในเรื่องการค้าขายสินค้า ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร พันธกรณีเรื่องการให้การปฏิบัติอย่างคนชาติ หรือการให้การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งภายใต้ความตกลงอื่นๆ จะนำมาใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการดังกล่าว

(ค) เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ คำว่า "มาตรการ" คือ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ขั้นตอน คำตัดสิน การปฏิบัติหน้าที่ทางบริหารหรือแบบอื่นใดของมาตรการ

## ข้อ 2

## ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย

1. ภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอนุสัญญานี้จะใช้บังคับ ได้แก่

(ก) ในประเทศสหรัฐ : ภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางที่จัดเก็บโดยประมวลรัษฎากร ภายในประเทศ แต่ไม่รวมถึงภาษีสวัสดิการสังคม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า "ภาษีสหรัฐ")

(ข) ในประเทศไทย : ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า "ภาษีไทย")

2. อนุสัญญานี้จะใช้บังคับแก่ภาษีใดๆ ที่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ ซึ่งหลังจากวันที่ลงนามในอนุสัญญานี้ จะได้ตั้งบังคับเพิ่มเติมจาก หรือแทนที่ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะได้แจ้งแก่กันและกัน เพื่อให้ทราบถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใดๆ ซึ่งได้มีขึ้นในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละรัฐ และเอกสารที่ราชการจัดพิมพ์เกี่ยวกับการนำไปใช้ประโยชน์ของอนุสัญญา รวมถึงคำอธิบาย ระเบียบ ข้อวินิจฉัย หรือคำพิพากษาศาล

## ข้อ 3

## บทนิยามทั่วไป

1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

(ก) คำว่า "บุคคล" รวมถึง บุคคลธรรมดา กองมรดก ทรัสต์ ห้างหุ้นส่วน บริษัท และคณะบุคคลใดๆ

(ข) คำว่า "บริษัท" หมายถึงนิติบุคคลใด ๆ หรือหน่วยใด ๆ ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี

(ค) คำว่า "วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง" และ "วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง" หมายถึงวิสาหกิจ ที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และหมายถึงวิสาหกิจ ที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ง) คำว่า "การจราจรระหว่างประเทศ" หมายถึง การขนส่งใดๆ ทางเรือ หรือทางอากาศยาน ยกเว้นกรณีการเดินทางหรือเดินอากาศยานระหว่างสถานที่ต่าง ๆ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เท่านั้น

(จ) คำว่า "เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ" หมายถึง

(1) ในกรณีของประเทศสหรัฐ : รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทน และ

(2) ในกรณีของประเทศไทย : รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจ

(จ) คำว่า "ประเทศสหรัฐ" หมายถึง ประเทศสหรัฐอเมริกาและเมื่อใช้ในความหมายทางภูมิศาสตร์ รวมถึงพื้นที่ใดๆ นอกทะเลอาณาเขตของประเทศสหรัฐซึ่งตามกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายสหรัฐได้กำหนดไว้ หรืออาจกำหนดในภายหลังให้เป็นพื้นที่ซึ่งประเทศสหรัฐอาจใช้สิทธิได้ในส่วนที่เกี่ยวกับการสำรวจและแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติของพื้นดินท้องทะเล หรือของดินใต้ผิวดิน คำว่า "ประเทศสหรัฐ" ไม่รวมถึง เปอร์โตริโก เวกัวร์จิน ไอแลนด์ กวมหรือดินแดนอื่นที่ประเทศสหรัฐครอบครอง

(ข) คำว่า "ประเทศไทย" หมายถึงราชอาณาจักรไทยและพื้นที่ใด ๆ ซึ่งประชิดกับน่านน้ำอาณาเขตของราชอาณาจักรไทยซึ่งตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายระหว่างประเทศ ได้กำหนดไว้หรืออาจกำหนดในภายหลังให้เป็นพื้นที่ซึ่งราชอาณาจักรไทยอาจใช้สิทธิใน ส่วนที่เกี่ยวกับพื้นดินท้องทะเล และดินใต้ผิวดิน และทรัพยากรธรรมชาติของตนภายในพื้นที่นั้นๆ ได้

(ค) คำว่า "รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง" และ "รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง" หมายถึงประเทศสหรัฐหรือประเทศไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(ง) คำว่า "ภาษี" หมายถึง ภาษีสหรัฐ หรือ ภาษีไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(ฉ) คำว่า "คนชาติ" หมายถึง

(1) บุคคลธรรมดาทั้งปวงที่เป็นคนชาติหรือมีสัญชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

(2) นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน สมาคมและหน่วยอื่นใดทั้งปวงที่มีสถานภาพดังกล่าวนี้ตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

2. ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญานี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งอนุสัญญานี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่นหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตกลง กำหนดความหมายร่วมกัน

#### ข้อ 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ" หมายถึง บุคคลใด ๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุผลแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สัญชาติ สถานจัดการใหญ่ สถานที่ก่อตั้ง หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน คำนี้รวมถึงรัฐนั้น และส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม คำนี้มิให้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงอย่างเดียว เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ และผู้ซึ่งมีสัญชาติสหรัฐ หรือคนต่างด้าวที่ยอมรับให้มีถิ่นที่อยู่ในถาวร ในประเทศสหรัฐ (ผู้ถือ "กรีนการ์ด") เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐ ถ้าเพียงแต่บุคคลธรรมดานั้นอาศัยอยู่เป็นส่วนใหญ่ มีที่อยู่ถาวรหรือที่อยู่เป็นปกติวิสัยในประเทศสหรัฐ ถ้าบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ จะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ และถิ่นที่อยู่เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาของบุคคลนั้นจะถูกกำหนดภายใต้วรรค 2

2. ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้กำหนดสถานภาพของบุคคลดังกล่าวดังต่อไปนี้

(ก) ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีที่อยู่ถาวรถ้าบุคคลนั้นมีที่อยู่ถาวรในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจใกล้ชิดกว่า (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)

(ข) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญได้ หรือถ้าบุคคลธรรมดานั้นไม่มีที่อยู่ถาวรในรัฐหนึ่งรัฐใด ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่บุคคลนั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัย

(ค) ถ้าบุคคลธรรมดานั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐหรือไม่มีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐที่บุคคลนั้นเป็นคนชาติ

(ง) ถ้าบุคคลธรรมดาเป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ หรือมิได้เป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

3. ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บุคคลนอกเหนือจาก บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน และกำหนดการใช้บังคับอนุสัญญากับบุคคลดังกล่าว



## ข้อ 5

## สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะรวมถึง

(ก) สถานจัดการ

(ข) สาขา

(ค) สำนักงาน

(ง) โรงงาน

(จ) โรงช่าง

(ฉ) คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น

(ช) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหินหรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

3. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" รวมถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรือนั้น ดำเนินกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ และ

(ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านทาง ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้นถ้า เพียงแต่

(1) กิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ โดยมีเงื่อนไขว่า สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปี ภาษีใด ๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปี ภาษีนั้น หรือ

(2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของวรรค 1 ของข้อ 9

4. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไม่ให้ถือว่ารวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้าหรือรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการรวมกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) เข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

5. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไม่ให้ถือว่ารวมถึง การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกหรือการเก็บรักษามูลภัณฑ์สิ่งของหรือสินค้าซึ่งวิสาหกิจเป็นเจ้าของเพื่อความมุ่งประสงค์ในการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้านั้นดังกล่าวเป็นครั้งคราว

6. แม้ว่าวิสาหกิจจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งภายใต้วรรคก่อนของข้อนี้ แม้กระนั้น วิสาหกิจจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ถ้าดำเนินธุรกิจของรัฐนั้นผ่านตัวแทน ซึ่ง

(ก) มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น และใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้น เว้นแต่กิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่กล่าวถึง ในวรรค 4 และ 5 ซึ่งถ้าประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำ จะไม่ถือว่าสถานธุรกิจประจำเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น

(ข) จัดหาคำสั่งซื้ออย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ

(ค) เก็บรักษาในรัฐนั้นซึ่งมูลภัณฑ์สิ่งของหรือสินค้านั้นที่เป็นของวิสาหกิจนั้นจากการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นปกติวิสัย

7. วิสาหกิจจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจในรัฐนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้า ทัวไป ตัวแทนหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่า บุคคลเช่นว่า

นั้นกระทำการอันเป็นปกติในธุรกิจของตน อย่างไรก็ตามเมื่อมีข้อตกลงระหว่างตัวแทนและวิสาหกิจ การดำเนินกิจกรรมของตัวแทนนั้นได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น ตัวแทนดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้

8. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง

#### ข้อ 6

#### เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน) (รวมทั้งเงินได้จากการเกษตรหรือการป่าไม้) ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า "อสังหาริมทรัพย์" หรือ "ที่ดิน" ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมียุ่ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่อสังหาริมทรัพย์ ปศุสัตว์ และเครื่องมือที่ใช้ในการเกษตรและป่าไม้ สิทธิที่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติของกฎหมายทั่วไปว่าด้วยทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิทธิเก็บกินในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิต่างๆ ที่จะได้รับชำระตามจำนวนที่เปลี่ยนแปลงได้หรือจำนวนตายตัวเป็นค่าตอบแทนในการทำงานหรือสิทธิในการทำงานในขุมแร่ แหล่งแร่ และทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่นส่วนเรือเดินทะเล เรือ และอากาศยาน ไม่ถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์

3. บทบัญญัติของวรรค 1 ให้ใช้บังคับแก่เงินได้ที่ได้รับจากการใช้โดยตรง การให้เช่า หรือการใช้อสังหาริมทรัพย์ในรูปอื่น

4. บทบัญญัติของวรรค 1 และ 3 ให้ใช้บังคับแก่เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ของวิสาหกิจ และเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งใช้ในการประกอบการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระด้วย

## ข้อ 7

## กำไรจากธุรกิจ

1. เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

(ก) สถานประกอบการถาวรนั้น

(ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

(ค) กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร บทบัญญัติของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่าง ๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนของที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

3. ในการกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสมสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น

4. หากเป็นประเพณีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่จะกำหนดเงินได้หรือกำไรอันถือเป็นของสถานประกอบการถาวร โดยอาศัยมูลฐานแห่งการปันส่วนผลกำไรทั้งสิ้นของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่าง ๆ ของวิสาหกิจ หรือโดยอาศัยมูลฐานของจำนวนร้อยละที่เหมาะสมจากยอดรายรับทั้งหมดของสถานประกอบการถาวร ในกรณีที่บุคคลใดไม่สามารถขอเสียภาษีโดยอาศัยกำไรสุทธิที่แท้จริงของ

สถานประกอบการถาวรได้ มิให้ข้อความในวรรค 2 ของข้อนี้ ตัดหนทางของรัฐดังกล่าวจากการกำหนดเงินได้หรือกำไรเพื่อเสียภาษีโดยวิธีเช่นว่านั้น อย่างไรก็ตาม วิธีที่กำหนดนั้นจะต้องเป็นวิธีที่มีผลตามหลักการต่างๆ ซึ่งกำหนดไว้ในข้อนี้

5. มิให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรใด ๆ เป็นของสถานประกอบการถาวร โดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

6. เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติวรรคก่อน ๆ เงินได้หรือกำไรที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรให้กำหนดโดยวิธีเดียวกันเป็นปี ๆ ไป เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น

7. ในกรณีที่เงินได้หรือกำไรรวมไว้ซึ่งรายการเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญานี้ มิให้บทบัญญัติของข้ออื่นเหล่านั้นถูกกระทบกระเทือนโดยบทบัญญัติของข้อนี้

8. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญา คำว่า "กำไรจากธุรกิจ" หมายถึงเงินได้ที่ได้รับการค้าหรือธุรกิจใด ๆ รวมถึง กำไรจากการเช่าเรือ เครื่องบิน และตู้สินค้า รวมทั้ง รถพ่วง เรือบรรทุก และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งหรือตู้สินค้า ถ้ากำไรดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินได้จากการบินเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ

9. ในการบังคับใช้วรรค 1 และ 2 ของข้อนี้ วรรค 5 ของข้อ 10 (เงินปันผล) วรรค 5 ของข้อ 11 (ดอกเบี้ย) วรรค 4 ของข้อ 12 (ค่าสิทธิ) วรรค 1 (ก) ของข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) และวรรค 2 ของข้อ 24 (เงินได้อื่นๆ) เงินได้ที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในระหว่างที่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําานั้นยังดำรงสภาพอยู่ ให้เก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําานั้นตั้งอยู่ แม้ว่าการจ่ายเงินได้จะล่าช้าออกไปจนกระทั่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําานั้นได้สิ้นสภาพลงแล้วก็ตาม

### ข้อ 8

#### การขนส่งทางเรือและอากาศยาน

1.(ก) เงินได้หรือกำไรซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหรัฐได้รับจากการดำเนินการเดินอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศสหรัฐเท่านั้น

(ข) เงินได้หรือกำไรซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยได้รับจากการดำเนินการเดินอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น

2. (ก) จำนวนภาษีที่จัดเก็บโดยประเทศไทยจากเงินได้หรือกำไรที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ  
สหรัฐได้รับจากการดำเนินการเดินเรือในการจราจรระหว่างประเทศจะลดลงร้อยละ 50 ของจำนวน  
ภาษีที่เรียกเก็บในกรณีที่ไม่มีอนุสัญญาฉบับนี้

(ข) จำนวนภาษีที่จัดเก็บโดยประเทศสหรัฐจากเงินได้หรือกำไรที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ  
ไทยได้รับจากการดำเนินการเดินเรือในการจราจรระหว่างประเทศจะลดลงร้อยละ 50 ของจำนวน  
ภาษีที่เรียกเก็บในกรณีที่ไม่มีอนุสัญญาฉบับนี้

3. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้ เงินได้หรือกำไรจากการดำเนินการเดินเรือและอากาศยาน  
ในการจราจรระหว่างประเทศรวมถึงเงินได้หรือกำไรที่ได้รับจากการเช่าเรือหรืออากาศยาน ถ้า  
กำไรจากการเช่าดังกล่าวเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับเงินได้หรือกำไรอื่น ๆ ที่ระบุไว้ในวรรค 1 และ 2

4. เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจากการใช้ เก็บรักษาหรือเช่าตู้  
สินค้า (รวมถึงรถพ่วง เรือบรรทุก และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งตู้สินค้า) ที่เกี่ยวข้อง  
โดยตรงกับเงินได้จากการดำเนินการเดินเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ เพื่อความ  
มุ่งประสงค์ของวรรค 1 และ 2 จะถือเป็นเงินได้จากดำเนินการเดินเรือหรืออากาศยานใน  
การจราจร ระหว่างประเทศ

5. ให้ใช้บทบัญญัติของวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 4 บังคับแก่เงินได้หรือกำไรซึ่งเกิดจาก  
การเข้าร่วมกลุ่ม การเข้าร่วมในธุรกิจ หรือการเข้าร่วมในตัวแทนปฏิบัติการระหว่างประเทศด้วย

## ข้อ 9

### วิสาหกิจในเครือเดียวกัน

#### 1. ในกรณีที่

(ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ  
การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

(ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือ  
ร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และใน  
แต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่าง วิสาหกิจทั้งสอง ในด้านความสัมพันธ์ทางการ  
พาณิชย์หรือการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจที่เป็นอิสระ กำไรใด ๆ ซึ่ง  
ควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้นแต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่ง  
เงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น

2. ในกรณีที่ผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และยอดกำไรที่รวมนั้นเป็นกำไรที่จะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่จะมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระถ้าสามารถตกลงได้ว่ารัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกได้กระทำถูกต้อง รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะต้องปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสมในการกำหนดการปรับปรุงเช่นว่านั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามควร และหากจำเป็นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน

### ข้อ 10

#### เงินปันผล

1. เงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตามเงินปันผลเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ในเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์เป็นบริษัทผู้ควบคุมอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล หรือ

(ข) ร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ในกรณีอื่นวรรคนี้จะไม่กระทบกระเทือนการเก็บภาษีจากบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้นออกไป

3. อนุวรรค (ข) ของวรรค 2 และไม่ใช่อนุวรรค (ก) จะใช้บังคับในกรณีเงินปันผลจ่ายโดยบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐ และเป็น Regulated Investment Company อนุวรรค (ก) ของวรรค 2 จะไม่ใช่บังคับกับเงินปันผลที่จ่ายโดยบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐและเป็น Real Estate Investment Trust และอนุวรรค (ข) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่เงินปันผลที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของผลประโยชน์ถือสิทธิใน Real Estate Investment Trust น้อยกว่าร้อยละ 25 ถ้าไม่เช่นนั้นอัตราภาษีภายใต้กฎหมายในสหรัฐจะใช้บังคับหลักการของวรรคนี้จะใช้บังคับกับเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่คล้ายคลึงกับบริษัทสหรัฐที่ได้อ้างถึงในวรรคนี้ บริษัทไทยจะคล้ายคลึงกับบริษัทสหรัฐที่ได้อ้างถึงในวรรคนี้หรือไม่ จะถูกกำหนดโดยการตกลงร่วมกัน ระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

4. คำว่า "เงินปันผล" ที่ใช้ในข้อนี้หมายถึงเงินได้จากหุ้น หรือสิทธิอื่น ๆ อันมีส่วนร่วมอยู่ในผลกำไร ซึ่งมีใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่น ๆ ในบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ คำว่า "เงินปันผล" รวมถึงเงินได้จากการจัดการอื่น ๆ ด้วย รวมทั้งการก่อกำหนดหุ้น การมีสิทธิในส่วนของผลกำไร ตามที่ได้กำหนดคล้อยตามไว้ภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเงินได้นั้นเกิดขึ้น

5. บทบัญญัติของวรรค 1 , 2 และ 3 จะไม่ใช่บังคับ ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ในเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น หรือให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจากฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้นและการถือหุ้นในส่วนที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้นเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น ในกรณีเช่นนั้นให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) หรือ ข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) บังคับแล้วแต่กรณี

#### ข้อ 11

#### ดอกเบี้ย

1. ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่ง และจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม ดอกเบี้ยเช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่ง ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้น และตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยเป็นสถาบันการเงินใด ๆ (รวมทั้งบริษัทประกันภัย)

(ข) ร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ย เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และได้ชำระเกี่ยวกับหนี้สินที่เกิดขึ้นจากผลของสินเชื่อทางการค้าโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเพื่ออุปกรณ์สินค้าหรือบริการใด ๆ เว้นแต่เป็นกรณีที่มีการขายระหว่างบุคคลนั้นมิได้ปฏิบัติต่อกันตามทางการค้าปกติ และ

(ค) ร้อยละ 15 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ในกรณีอื่น ๆ



3. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 2 ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่รัฐบาลของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการก่อหนี้ผูกพันที่มีสัญญาค้ำประกันหรือประกันโดยรัฐบาลนั้นจะได้รับยกเว้นภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ คำว่า "รัฐบาล" หมายถึง

(ก) ในกรณีของประเทศไทย รัฐบาลของประเทศไทยและให้รวมถึง

- (1) ธนาคารแห่งประเทศไทย
- (2) ธนาคารเพื่อการส่งออก - นำเข้า แห่งประเทศไทย
- (3) องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น และ
- (4) สถาบันการเงินต่าง ๆ ซึ่งทุนทั้งหมดของสถาบันเป็นของรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นใด ๆ ตามที่อาจตกลงกันเป็นคราว ๆ ระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

(ข) ในกรณีของประเทศสหรัฐ หมายถึง รัฐบาลของประเทศสหรัฐและให้รวมถึง

- (1) ธนาคารรัฐบาลกลาง
- (2) ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้า
- (3) บริษัทการลงทุนต่างประเทศของเอกชน
- (4) รัฐต่าง ๆ และองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น และ
- (5) สถาบันการเงินต่าง ๆ ซึ่งทุนทั้งหมดของสถาบันเป็นของรัฐบาลสหรัฐหรือรัฐใด ๆ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นใด ๆ ตามที่อาจตกลงกันเป็นคราว ๆ ระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

4. คำว่า "ดอกเบี้ย" ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง เงินได้จากสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิดไม่ว่า จะมีหลักประกันจำนองหรือไม่และไม่ว่าจะมีสิทธิร่วมกันในผลกำไรของลูกหนี้หรือไม่ และโดยเฉพาะเงินได้จากหลักทรัพย์รัฐบาล และเงินได้จากพันธบัตรหรือหุ้นกู้รวมทั้งพรีเมียมและรางวัลอันผูกพันกับหลักทรัพย์พันธบัตรหรือหุ้นกู้เช่นว่านั้น รวมทั้งเงินได้อื่น ๆ ที่ถือเป็นเงินได้จากการให้กู้ยืมเงิน ตามกฎหมายภาษีอากรของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเงินได้นั้นเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม คำว่า "ดอกเบี้ย" ไม่รวมถึงเงิน ได้ที่เกี่ยวข้องกับข้อ 10 (เงินปันผล)

5. บทบัญญัติของวรรค 1 และ วรรค 2 จะไม่ใช้บังคับ ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจหรือประกอบกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้นโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นหรือกระทำการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในอีกรัฐหนึ่งจากฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นและสิทธิเรียกร้องหนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยที่จ่ายมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับ (ก) สถานประกอบการถาวรหรือฐาน

ประกอบการประจํา (ข) กิจกรรมธุรกิจที่กล่าวถึงภายใต้อนุวรรค (ข) และ (ค) ของวรรค 1 ของข้อ 7 (ถ้ามาจากธุรกิจ) ในกรณีเช่นนี้จะใช้บทบัญญัติของข้อ 7 (ถ้ามาจากธุรกิจ) หรือ ข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) บังคับแล้วแต่กรณี

6. ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายคือรัฐนั่นเองส่วนราชการองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามเมื่อบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ซึ่งหนึ่งที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจํา ดอกเบี้ยเช่นนั้นจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจํานั้นตั้งอยู่

7. ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผลประโยชน์หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น จำนวนดอกเบี้ยที่จ่ายให้กันนั้นเมื่อคำนึงถึงสิทธิเรียกร้องอันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายดอกเบี้ยแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผลประโยชน์หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลังในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย

8. บทบัญญัติของวรรค 1 , 2 และ 3 จะไม่ใช้บังคับกับผลรวมของส่วนเกินที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยส่วนที่เหลือใน United States Real Estate Mortgage Investment Conduit

## ข้อ 12

### ค่าสิทธิ

1. ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิเช่นนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งค่าสิทธินั้น เกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้นแต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของค่าสิทธินั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ก) ของวรรค 3

(ข) ร้อยละ 8 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ข) ของวรรค 3

(ค) ร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ค) ของวรรค 3 และ)

3. คำว่า "ค่าสิทธิ" ที่ใช้ในข้อนี้หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใด ๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทน เพื่อ

(ก) การใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์และ फिल्मภาพยนตร์ และงานฟิล์ม เทป หรือการกระทำ อื่นๆ เพื่อถอดแบบสำหรับการใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์

(ข) เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือ

(ค) เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์คำว่า "ค่าสิทธิ" จะรวมถึงผลได้ที่ได้รับจากการจำหน่ายสิทธิ หรือทรัพย์สินใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับการผลิต การใช้ หรือการมอบให้ดังกล่าว

4. บทบัญญัติของวรรค 1 และวรรค 2 จะไม่ใช่บังคับถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของ ค่าสิทธิ เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งค่าสิทธินั้น เกิดขึ้น โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นหรือกระทำการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจากฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น และสิทธิหรือทรัพย์สินในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิที่จ่ายนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับ

(ก) สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําในหรือกับ

(ข) กิจกรรมธุรกิจที่กล่าวถึงภายใต้วรรค (ค) ของวรรค 1 ของข้อ 7 (ถ้าไรจากธุรกิจ) ในกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 7 (ถ้าไรจากธุรกิจ) หรือ ข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) บังคับแล้วแต่กรณี

5 (ก) ค่าสิทธิให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเมื่อผู้จ่ายคือรัฐนั่นเอง ส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามเมื่อบุคคลผู้จ่ายค่าสิทธินั้นไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งอันก่อให้เกิดพันธกรณีที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิที่เกิดขึ้นนั้น และค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจําในค่าสิทธิเช่นว่านั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจําที่ตั้งอยู่

(ข) กรณีที่อนุวรรค (ก) ไม่ถือว่าค่าสิทธิเกิดจากแหล่งในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และค่า สิทธินั้นเกี่ยวข้องกับการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ตามที่ได้ระบุในวรรค 3 ค่าสิทธินั้นจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐนั้น

6. ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผลประโยชน์ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่นจำนวนค่าสิทธิที่จ่ายให้กันนั้นเมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิหรือข้อเสนอเทศอันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผลประโยชน์หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้น ส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย

### ข้อ 13

#### ผลได้จากทุน

1. แต่ละรัฐผู้ทำสัญญาอาจเก็บภาษีผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินตามบทบัญญัติของกฎหมายภายในของตน
2. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 ผลได้จากการจำหน่ายเรือ อากาศ หรือ ผู้สินค้าที่ใช้หรือดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการใช้หรือดำเนินการทางเรือ อากาศยาน หรือผู้สินค้า อาจเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งวิสาหกิจนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

### ข้อ 14

#### ภาษีสาขา

1. นิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจต้องเสียภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนอกเหนือไปจากภาษีที่ลดหย่อนให้ตามบทบัญญัติอื่น ๆ ของอนุสัญญานี้
2. ในกรณีของประเทศสหรัฐ ภาษีดังกล่าวอาจเรียกเก็บได้เฉพาะจาก
  - (ก) "จำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผล" ของกำไรธุรกิจของนิติบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญ (หรือให้ถือว่าเกี่ยวข้องในประการสำคัญ) กับการประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐ ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐหรือไม่ก็เข้าข่ายต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐภายใต้ข้อ 6 (เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน)) หรือข้อ 13 (ผลได้จากทุน) ของอนุสัญญานี้อย่างใดอย่างหนึ่ง และ
  - (ข) ส่วนเกินของดอกเบี่ยถ้ามีที่นำมาหักออกได้ในประเทศสหรัฐ ในการคำนวณกำไรของนิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐ และพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรใน

ประเทศสหรัฐ หรือไม่ก็เข้าข่ายเสียภาษีในประเทศสหรัฐภายใต้ข้อ 6 (เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน)) หรือข้อ 13 (ผลได้จากทุน) ของอนุสัญญานี้จากดอกเบี้ยซึ่งจ่ายโดย หรือจ่ายจากสถานประกอบการถาวรหรือการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐ

3. แม้จะมีบทบัญญัติอื่น ๆ ของอนุสัญญานี้ บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐ และมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะยังคงเสียภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทยตามบทบัญญัติของกฎหมายไทย

4. ภาษีต่างๆ ที่ระบุในวรรค 2 และ 3 ของข้อนี้จะไม่จัดเก็บเกินอัตรา

(ก) อัตราที่ระบุในวรรค 2 (ก) ของข้อ 10 (เงินปันผล) สำหรับภาษีต่างๆ ที่ระบุในอนุวรรค (ก) ของวรรค 2 และวรรค 3 ของข้อนี้ และ

(ข) อัตราที่เหมาะสมซึ่งระบุในวรรค 2 ของข้อ 11 (ดอกเบี้ย) สำหรับภาษีที่ระบุในอนุวรรค (ข) ของวรรค 2 ของข้อนี้

#### ข้อ 15

##### บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ก) ถ้าผู้นั้นมีฐานประกอบการประจำอยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้นเงินได้เฉพาะที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

(ข) ถ้าผู้นั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งสำหรับระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 90 วัน ภายในปีฐานการที่เกี่ยวข้อง กรณีเช่นนั้น เงินได้เฉพาะที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

(ค) ถ้าค่าตอบแทนที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารัฐนั้นหรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาารัฐนั้นและเกินกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือเป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่ากันในปีฐานการนั้น โดยไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ชดเชยให้แก่บุคคลนั้นหรือค่าใช้จ่ายที่ตกเป็นภาระของบุคคลนั้น

2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ใ้รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์วรรณคดี ศิลปะ กิจกรรมการศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

### ข้อ 16

#### บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

1. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของข้อ 17 (ค่าป่วยการของกรรมการ) ข้อ 20 (เงินบำนาญ และสวัสดิการสังคม) ข้อ 21(งานรัฐบาล) ข้อ 22 (นักเรียนและผู้รับการศึกษา) และ ข้อ 23 (ครู) เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการจ้างงานจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่การจ้างงานนั้นได้กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้ามีการจ้างงานเช่นนั้น ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 ค่าตอบแทนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการจ้างงานที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้า

(ก) ผู้รับอยู่ในรัฐหนึ่งนั้นชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา ซึ่งรวมกันไม่เกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง

(ข) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดย หรือในนามของนายจ้างผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และ

(ค) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคก่อน ๆ ของข้อนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานในเรือหรืออากาศยานที่ใช้ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่วิสาหกิจนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

## ข้อ 17

## คำป่วยการของกรรมการ

คำป่วยการของกรรมการ และเงินที่ชำระอย่างอื่นอันคล้ายคลึงกันซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในฐานะที่เป็นสมาชิกในคณะกรรมการหรือเป็นผู้ที่ได้รับมอบหมายของกรรมการ ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการของบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ยกเว้น การปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวได้กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

## ข้อ 18

## การจำกัดสิทธิประโยชน์

1. บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดจากอนุสัญญานี้ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นถ้าเพียงแต่บุคคลดังกล่าวเป็น

(ก) บุคคลธรรมดา

(ข) รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือ ส่วนราชการ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น

(ค) บุคคล

(1) มากกว่าร้อยละ 50 ของผลประโยชน์ (หรือในกรณีของบริษัทมากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นของแต่ละระดับของหุ้น) เป็นเจ้าของโดยตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือโดยผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐและ

(2) มากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งหมดที่ไม่ได้ใช้โดยตรงหรือทางอ้อมเพื่อการผลิต (รวมทั้งการผลิตสำหรับดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ) กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือ ผู้ที่ไม่มีสัญชาติสหรัฐ

(ง) บริษัทซึ่งระดับแรกของหุ้นมีการซื้อขายส่วนใหญ่ และเป็นปกติวิสัยในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ

(จ) บริษัทที่ถูกเป็นเจ้าของทั้งหมด โดยตรงหรือทางอ้อมโดยบริษัทที่ระบุในอนุวรรค (ง) โดยมีเงื่อนไขว่าแต่ละบริษัทที่มีส่วนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ซึ่งอยู่ในข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมตามอนุวรรคนี้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือ

(จ) หน่วยซึ่งเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรและโดยสถานะภาพ ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยมีเงื่อนไขว่า มากกว่าครึ่งของผู้รับประโยชน์ สมาชิก หรือผู้เข้าร่วมในองค์กร ดังกล่าวคือบุคคลที่มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ของอนุสัญญา

2. บุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและดำเนินการควบคุมกิจกรรมในการค้าและธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้น (นอกเหนือจากธุรกิจการจัดการหรือบริหารการลงทุน ยกเว้นกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมการธนาคารหรือการประกันภัยที่กระทำโดยธนาคาร หรือบริษัทประกันภัย) แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 จะมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการเงินได้ใดๆ ที่ได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้า

(ก) (1) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก และ

(2) การค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกเกี่ยวข้องเป็นส่วนใหญ่กับธุรกิจหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือ

(ข) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

3. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็น "กิจการวิเทศชนกิจ" ตามคำที่นิยามไว้ภายใต้กฎหมายของประเทศไทยจะไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ใดๆ ในสหรัฐ ภายใต้อนุสัญญานี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ใดๆ ซึ่งกิจการดังกล่าวได้รับจากประเทศสหรัฐ

4. ถึงแม้กระนั้น บุคคลซึ่งไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาตามบทบัญญัติของวรรคก่อนนี้ อาจได้รับประโยชน์ของอนุสัญญาถ้าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐซึ่งเงินได้ที่กล่าวถึงเกิดขึ้นจะกำหนดให้

5. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรค 1 คำว่า "ตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ" หมายถึง

(ก) NASDAQ System ซึ่งเป็นเจ้าของโดย National Association of Securities Dealers, Inc. และตลาดหลักทรัพย์ใดๆ ที่จดทะเบียนกับ Securities and Exchange Commission เป็น National Securities Exchange เพื่อความมุ่งประสงค์ของพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์ 1934

(ข) ตลาดหลักทรัพย์ใดๆ ที่ได้รับการยอมรับโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ

(ค) ตลาดหลักทรัพย์อื่นใดที่ตกลงโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

6. ภายใต้บทบัญญัติใดๆ ของอนุสัญญานี้ เงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับการปลดภาระทั้งหมดหรือบางส่วนจากภาษีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น และภายใต้กฎหมายที่บังคับใช้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่กล่าวถึงบุคคลที่เข้าข่ายเสียภาษี โดยการ



อ้างอิงจำนวนของเงินได้ซึ่งส่งไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และโดยมิได้อ้างอิงจำนวนเงินได้ทั้งหมด การปลดภาระที่ยอมให้ภายใต้อนุสัญญานี้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกจะใช้บังคับเฉพาะกับจำนวนเงินได้เท่าที่ได้ส่งออกไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งระหว่างปีปฏิทินที่เงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นในปีต่อมา

7. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวตราบเท่าที่จำเป็นสำหรับการดำเนินการตามบทบัญญัติของข้อนี้

### ข้อ 19

#### นักแสดงและนักกีฬา

1. แม้จะมีบทบัญญัติของข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) และ ข้อ 16 (บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในฐานะนักแสดง อาทินักแสดง ละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ หรือนักดนตรีหรือในฐานะนักกีฬา จากกิจกรรมส่วนบุคคลของตนที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ยกเว้นจำนวนทั้งหมดที่ได้รับ โดยนักแสดงหรือนักกีฬาดังกล่าวจากกิจกรรมเช่นนั้นที่ไม่เกิน 100 ดอลลาร์สหรัฐ หรือ เป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่าต่อวัน หรือเป็นจำนวนรวมกันไม่เกิน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือเป็นเงินไทย ในจำนวนเทียบเท่าในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง

2. ในกรณีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่กระทำโดยนักแสดง หรือนักกีฬาตามความสามารถของตนนั้นมิได้เกิดขึ้นกับตัวนักแสดงหรือนักกีฬา แต่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่น โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) และ ข้อ 16 (บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) เงินได้ของบุคคลอื่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กิจกรรมนั้น ๆ ของนักแสดง หรือนักกีฬาได้กระทำขึ้น เว้นแต่จะกำหนดว่าไม่มีทั้งนักแสดง หรือนักกีฬา หรือบุคคล ได้เกี่ยวข้องโดยตรง หรือโดยทางอ้อมในกำไรของอีกบุคคลหนึ่งนั้นในลักษณะใดก็ตาม รวมถึงรายรับจากค่าตอบแทนที่ผ่อนชำระภายหลัง โบนัส ค่าธรรมเนียม เงินปันผล การแบ่งสรรระหว่างหุ้นส่วน และการแบ่งสรรอื่น ๆ

3. บทบัญญัติของวรรค 1 และ 2 ของข้อนี้ จะไม่ใช้บังคับกับค่าตอบแทน หรือ กำไร เงินเดือน ค่าจ้าง และเงินได้อื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันซึ่งได้รับจากกิจกรรมที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งโดยนักแสดงสาธารณะ ถ้าการมาเยือนรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นได้รับการอุดหนุนส่วนใหญ่จากกองทุนสาธารณะของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งรวมทั้งส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นใด ๆ ของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

## ข้อ 20

## เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม

1. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 2 ของข้อ 21 (งานรัฐบาล) เงินบำนาญและค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันที่จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเพื่อเป็นค่าตอบแทน สำหรับการทำงานในอดีตจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 ผลประโยชน์จากสวัสดิการสังคมและเงินบำนาญสาธารณะอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ ผู้มีสัญชาติสหรัฐ อาจเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก

3. เบี้ยรายปีที่ได้รับและเป็นเจ้าของผลประโยชน์โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น คำว่า "เบี้ยรายปี" ตามที่ใช้ในวรรคนี้ หมายถึง จำนวนเงินที่ระบุว่าเป็นการจ่ายตามระยะเวลาที่กำหนดระหว่างจำนวนปีที่กำหนดภายใต้ข้อผูกมัดที่จ่ายคืนให้เพื่อเป็นการตอบแทนที่เหมาะสมและเต็มที่(นอกเหนือจากการทำงานให้)

4. เงินค่าเลี้ยงดูที่จ่ายให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะเก็บภาษีได้เฉพาะ ในรัฐนั้นคำว่า "เงินค่าเลี้ยงดู" ตามที่ใช้ในวรรคนี้ หมายถึง การจ่ายเงินเป็นงวดตาม ข้อตกลงแยกกันที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษร หรือคำสั่งศาลให้หย่า ค่าใช้จ่ายในการหย่า หรือภาระการเลี้ยงดู ซึ่งการจ่ายนั้นพึงเก็บภาษีได้จากผู้รับตามกฎหมายของรัฐซึ่งผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่

5. การจ่ายเงินเป็นงวด ที่ไม่เกี่ยวข้องกับวรรค 4 สำหรับเงินค่าอุปการะบุตรซึ่งกำหนดขึ้นตามข้อตกลงแยกกันที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษร หรือคำสั่งศาลให้หย่า ค่าใช้จ่ายในการหย่า หรือภาระการเลี้ยงดูที่จ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐที่กล่าวรัฐแรก

## ข้อ 21

## งานรัฐบาล

1. (ก) ค่าตอบแทนนอกเหนือจากเงินบำนาญที่จ่ายโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐผู้สัญญารัฐนั้นให้แก่บุคคลธรรมดาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่ให้แก่อุทยาน หรือส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นนั้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

(ข) อย่างไรก็ตาม ค่าตอบแทนดังกล่าวจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น ถ้าหากบริการนั้นได้เกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งนั้น และบุคคลธรรมดาผู้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นผู้ซึ่ง

- (1) เป็นคนชาติของรัฐนั้น หรือ
- (2) มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเพียงเพื่อมุ่งประสงค์ที่จะให้บริการนั้น

2. (ก) เงินบำนาญใดๆ ที่จ่ายโดยหรือจ่ายจากกองทุนที่ก่อตั้งขึ้นโดยรัฐ ผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ให้แก่บุคคลธรรมดาใดๆ ที่เกี่ยวกับบริการที่ให้แก่รัฐนั้น หรือส่วนราชการหรือองค์การบริหารของรัฐนั้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น

(ข) อย่างไรก็ตาม เงินบำนาญนั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และเป็นคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้น

3. บทบัญญัติของข้อ 16 (บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ) ข้อ 17 (ค่าป่วยการกรรมการ) และข้อ 20 (เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม) จะใช้บังคับแก่ค่าตอบแทน และเงินบำนาญที่เกี่ยวกับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจใดๆ ที่ดำเนินการโดยรัฐ ผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น

## ข้อ 22

### นักเรียนและผู้รับการศึกษา

1. (ก) บุคคลธรรมดาในขณะที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เป็นผู้ชั่วคราวในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และในการอยู่เป็นการชั่วคราวนั้น บุคคลผู้นั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อ

(1) เข้าศึกษาในมหาวิทยาลัยหรือสถาบันการศึกษาอื่นซึ่งเป็นที่ ยอมรับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(2) เข้ารับการศึกษาเพื่อให้มีคุณสมบัติที่จะประกอบวิชาชีพ หรือวิชาชีพเฉพาะ หรือ

(3) เข้าศึกษาหรือดำเนินการค้นคว้าวิจัยโดยเป็นผู้ได้รับทุน เงินอุดหนุน หรือรางวัลจากองค์การรัฐบาล ศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์ วรรณกรรม หรือการศึกษาจะได้รับยกเว้นภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนที่ระบุในอนุวรรค (ข) เป็นระยะเวลาไม่เกินห้าปีภายนับจากวันที่ผู้นั้นเข้ามาในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ข) จำนวนที่ระบุในอนุวรรค (ก) คือ

(1) รางวัลจากต่างประเทศเพื่อความมุ่งประสงค์ในการครองชีพ การศึกษา การเล่าเรียน การค้นคว้าวิจัย หรือการฝึกอบรมของผู้นั้นเอง

(2) ทุน เงินอุดหนุนหรือเงินรางวัล และ

(3) เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่ให้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในจำนวนไม่เกิน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือเป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่ากันสำหรับปีภาษีใด ๆ

2. บุคคลธรรมดาในขณะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นผู้อยู่ชั่วคราวในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและอยู่ชั่วคราวในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในฐานะเป็นลูกจ้างของหรืออยู่ภายใต้สัญญากับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก โดยมีวัตถุประสงค์หลักคือ

(ก) ต้องการความชำนาญทางวิชาการ ทางวิชาชีพ หรือประสบการณ์ทาง ธุรกิจจากบุคคลนอกเหนือจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก หรือนอกเหนือจากบุคคลที่เกี่ยวข้องเนื่องกับผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว หรือ

(ข) ศึกษาที่มหาวิทยาลัยหรือสถาบันการศึกษาอื่นใดที่ได้รับการรับรองในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น จะได้รับการยกเว้นภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งสำหรับระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือนติดต่อกัน ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากค่าบริการส่วนบุคคลในจำนวนรวมกันไม่เกิน 7,500 ดอลลาร์สหรัฐ หรือเป็นเงินไทย ในจำนวนเทียบเท่ากัน สำหรับ ปีภาษีใด ๆ โดยไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ชดเชยให้แก่บุคคลนั้น หรือค่าใช้จ่ายที่ตกเป็นภาระ ของบุคคลนั้น

3. บุคคลธรรมดาในขณะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นผู้อยู่ชั่วคราวในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และอยู่ชั่วคราวในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีในฐานะผู้เข้าร่วม โปรแกรมที่สนับสนุน โดยรัฐบาลของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น เพื่อมุ่งประสงค์หลักในการฝึกอบรม การวิจัย หรือการศึกษาจะได้รับยกเว้นภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากบริการ ส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับการฝึกอบรม การวิจัย หรือการศึกษาดังกล่าว ที่ได้กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นจำนวนรวมกันไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือเป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่ากัน ในปีภาษีใด ๆ โดยไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ชดเชยให้แก่บุคคลนั้น หรือค่าใช้จ่ายที่ตกเป็นภาระของบุคคลนั้น

4. สิทธิประโยชน์ที่กำหนดภายใต้ข้อ 23 (ครู) และวรรค 1 ของข้อนี้ เมื่อถูกนำมารวมกันหรือขยายเพียงชั่วระยะเวลาดังกล่าวจะไม่เกิน 5 ปีภาษีนับจากวันที่เดินทางมาถึงของบุคคลธรรมดา ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ตามที่อาจถูกกำหนดด้วยเหตุผลอันสมควรหรือระเบียบปฏิบัติ เพื่อให้บังเกิดผลตามความมุ่งประสงค์ของการมาเยือนนั้น สิทธิประโยชน์ที่กำหนดภายใต้ข้อ 23 (ครู) จะไม่นำมาใช้กับบุคคลธรรมดา ถ้าระหว่างระยะเวลาก่อนหน้านั้น บุคคลธรรมดานั้นได้ใช้สิทธิประโยชน์ตามวรรค 1 ของข้อนี้

## ข้อ 23

## ครู

1. บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เป็นระยะเวลาไม่เกินสองปีเพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนหรือการวิจัยที่มหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาอื่นซึ่งเป็นที่ยอมรับในรัฐนั้น และผู้ซึ่งก่อนหน้าที่จะไปเยือนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะได้รับยกเว้นภาษีโดยรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกสำหรับค่าตอบแทนจากการสอนหรือวิจัยสำหรับระยะเวลาไม่เกินสองปีนับจากวันที่ไปเยือนรัฐนั้นครั้งแรกเพื่อความประสงค์ดังกล่าว

2. ข้อนี้จะใช้บังคับเฉพาะกับเงินได้จากการวิจัย ถ้าเพียงแต่การวิจัยเท่านั้น ได้ดำเนินการโดยบุคคลธรรมดาเพื่อประโยชน์สาธารณะ และประการสำคัญไม่ได้ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของเอกชนบางคนหรือเอกชนอื่น ๆ

## ข้อ 24

## เงินได้อื่นๆ

1. บรรดารายการเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะเกิดขึ้นที่ใดซึ่งมิได้เกี่ยวข้องกับข้อก่อน ๆ ของอนุสัญญานี้ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

2. บทบัญญัติของวรรค 1 จะไม่ใช่บังคับกับเงินได้ นอกเหนือจากเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ดังที่ได้ระบุในวรรค 2 ของข้อ 6 (เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน)) ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของเงินได้นั้น เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งดำเนินธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น หรือดำเนินการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในอีกรัฐหนึ่งจากฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น และสิทธิหรือทรัพย์สินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่จ่ายมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในกรณีดังกล่าวบทบัญญัติของข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) หรือ ข้อ 15 (บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) แล้วแต่กรณีจะใช้บังคับ

3. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ 2 รายการเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่ไม่เกี่ยวข้องกับข้อก่อนๆ ของอนุสัญญานี้ และเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้นด้วย

## ข้อ 25

## การบรรเทาภาระจากภาษีซ้อน

1. ตามบทบัญญัติและภายใต้เงื่อนไขและข้อจำกัดของกฎหมายของประเทศสหรัฐ (ซึ่งอาจจะแก้ไขเป็นครั้งคราวโดยไม่เปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้อง) ประเทศสหรัฐจะยินยอมให้ผู้มีถิ่นที่อยู่หรือผู้มีสัญชาติของสหรัฐถือเป็นเครดิตต่อภาษีสหรัฐที่เก็บจากเงินได้

(ก) ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ประเทศไทย โดยหรือในนามของผู้มีสัญชาติหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในดังกล่าว และ

(ข) ในกรณีของบริษัทสหรัฐผู้ถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และบริษัทสหรัฐได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทดังกล่าว ภาษีเงินได้ที่จ่ายในประเทศไทยโดยหรือในนามของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลซึ่งเป็นภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ ภาษีที่ระบุในวรรค 1 (ข) และวรรค 2 ของ ข้อ 2 (ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย) จะให้ถือเป็นภาษีเงินได้

2. ตามบทบัญญัติและภายใต้ข้อจำกัดของกฎหมายของประเทศไทย (ซึ่งอาจจะแก้ไขเป็นครั้งคราวโดยไม่เปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้อง) ภาษีสหรัฐที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐจะยอมให้ถือเป็นเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น เครดิตนั้นจะไม่เกินส่วนของภาษีไทยที่คำนวณไว้ก่อนการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมจากรายการเงินได้นั้น บทบัญญัติของวรรคนี้ จะไม่ใช้บังคับในกรณีของเงินได้ที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 18 (การจำกัดสิทธิประโยชน์)

3. เพื่อความมุ่งประสงค์ในการบรรเทาภาระจากภาษีซ้อนตามข้อนี้ เงินได้จะถือว่าเกิดขึ้นเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับ ซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งตามนัยอนุสัญญานี้ (นอกเหนือจากเหตุผลแห่งการเป็นผู้มีสัญชาติตามนัยวรรค 2 ของข้อ 1 (ขอบข่ายด้านบุคคล)) จะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

(ข) เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง ซึ่งไม่อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งตามนัยอนุสัญญานี้ จะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก แม้จะมีประโยคก่อนหน้าในการกำหนดแหล่งเงินได้เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้จะอยู่ภายใต้หลักแหล่งเงินได้ในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองซึ่งใช้บังคับเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจำกัดการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ หลักการของวรรคนี้จะไม่ใช้บังคับกับการกำหนดจำนวนที่จะใช้ภาษีต่างประเทศมา

เป็นเครดิตต่อภาษีของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง นอกเหนือจากภาษีของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ระบุในข้อ 2 (ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย)

## ข้อ 26

### การไม่เลือกปฏิบัติ

1. คนชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง จะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายใดๆ เกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสถานการณ์เดียวกัน บทบัญญัตินี้จะใช้บังคับกับบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐด้วย

2. ภาษีอากรที่เก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน บทบัญญัตินี้จะไม่แปลความเป็นการผูกพันรัฐ ผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องยอมให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งค่าลดหย่อนส่วนบุคคล การบรรเทาภาระและการหักลดใด ๆ เพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษีอันเนื่องมาจากความเป็นพลเมือง หรือความรับผิดชอบทางครอบครัว ซึ่งรัฐนั้นให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน

3. ยกเว้นในกรณีที่บทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือ) วรรค 7 ของ ข้อ 11 (ดอกเบี้ย) หรือวรรค 6 ของข้อ 12 (ค่าสิทธิ) ใช้บังคับ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการกำหนดค่าอะไรที่จะต้องเสียภาษีของผู้มีถิ่นที่อยู่ที่กำลังกล่าวถึงคนแรก จะนำมาหักได้ภายใต้เงื่อนไขเช่นเดียวกัน เสมือนว่าเงินเหล่านั้นได้จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่กำลังกล่าวถึงรัฐแรก

4. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง คนเดียวหรือหลายคนเป็นเจ้าของหรือควบคุมทั้งหมดหรือแต่บางส่วนของวิสาหกิจนั้น ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม จะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาที่กำลังกล่าวถึงรัฐแรกให้ เสียภาษีอากรใดๆ หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎหมายใดๆ เกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งวิสาหกิจอื่นที่คล้ายคลึงกันของรัฐที่กำลังกล่าวถึงรัฐแรกถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสีย หรือให้ปฏิบัติตาม

5. ไม่มีบทบัญญัติของข้อนี้จะแปลความเป็นการห้ามรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเก็บภาษีตามที่ระบุในข้อ 14 (ภาษีสาขา)

### ข้อ 27

#### วิธีการดำเนินการเพื่อการตกลงร่วมกัน

1. ในกรณีที่บุคคลพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดหรือทั้งสองรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากร โดยไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ บุคคลผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่ หรือกรณีของบุคคลนั้นอยู่ภายใต้วรรค 1 ของข้อ 26 (การไม่เลือกปฏิบัติ) ก็ให้ยื่นต่อรัฐผู้ทำสัญญาที่เป็นคนชาติ โดยไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญา คำร้องดังกล่าวต้องยื่นภายในสามปี นับจากที่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการเรียกเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้

2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญา

3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะต้องพยายามแก้ไขความยุ่งยากหรือข้อสงสัยใด ๆ อันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความหรือการใช้บังคับอนุสัญญาโดยความตกลงร่วมกัน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐอาจตกลงเป็นการเฉพาะเพื่อเพิ่มจำนวนใด ๆ ที่ระบุไว้ในอนุสัญญาเพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและทางการเงิน

4. ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทั้งสองได้ตกลงตามที่ระบุในวรรค 2 และ 3 ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ดังกล่าว และการคืนเงินหรือการให้เครดิตภาษีจะยอมให้โดยรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองตามความตกลงดังกล่าว

5. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐอาจติดต่อซึ่งกันและกันโดยตรงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้มีความตกลงกัน ตามความหมายแห่งวรรคก่อน ๆ นั้น



## ข้อ 28

## การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติ ตามบทบัญญัติของความตกลงนี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรที่ อยู่ในขอบข่ายของบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ตราบเท่าที่การเก็บภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ ขัดกันกับอนุสัญญา การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศจะไม่ถูกจำกัดโดยข้อ 1 (ขอบข่ายด้านบุคคล) ข้อสนเทศใดที่ได้รับโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้นและจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาล และองค์การ ฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บหรือการบริหารการบังคับหรือ การดำเนินคดี หรือการชี้ขาดคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่เช่นว่านั้นจะใช้ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือ เจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อสนเทศในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลหรือในคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล

2. ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม มิให้แปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันให้ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดต้อง

(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมายและวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารโดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือ วิชาชีพหรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งการเปิดเผยจะเป็นการขัดกับนโยบาย สาธารณะ (ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของสาธารณชน)

3. ภายใต้บทบัญญัติของวรรค 2 ของข้อ 31 (การเลิกใช้) ถ้ารัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ร้องขอ ข้อมูลตามข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะจัดหาข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับคำขอในวิธีการและเนื้อหา เดียวกันเสมือนหนึ่งว่าภาษีในรัฐที่ผู้กล่าวถึงรัฐแรกเป็นภาษีของรัฐอีกรัฐหนึ่ง และจัดเก็บโดยรัฐอีก รัฐหนึ่งการบังคับใช้ของวรรคนี้ จะถูกระงับไว้จนถึงเวลาที่รัฐบาลของประเทศสหรัฐได้รับเอกสาร ทางการทูตจากรัฐบาลของประเทศไทยซึ่งบ่งชี้ว่าประเทศไทยได้เตรียมการและสามารถปฏิบัติตาม บทบัญญัติของวรรคนี้ได้

4. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้ อนุสัญญาจะใช้บังคับภาษีทุกประเภทแม้จะมีบทบัญญัติของข้อ 2 (ขบข่ายด้านภาษี)

(1) ในกรณีของประเทศสหรัฐ ภายใต้ประมวลรัษฎากรภายในประเทศ (Internal Revenue Code) และ

(2) ในกรณีของประเทศไทย ภายใต้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

### ข้อ 29

#### ผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล

ไม่มีข้อความใดในอนุสัญญานี้จะมีผลกระทบกระเทือนต่อเอกสิทธิ์ทางการรัษฎากรของผู้แทนทางการทูตหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุลตามหลักทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามบทบัญญัติแห่งความตกลงพิเศษทั้งหลาย

### ข้อ 30

#### การเริ่มใช้บังคับ

1. อนุสัญญานี้จะได้รับการให้สัตยาบันตามขั้นตอนที่ใช้บังคับอยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ และจะ ได้ทำการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกัน ณ วอชิงตัน โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้

2. อนุสัญญานี้จะเริ่มใช้บังคับต่อเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารและจะมีผลใช้บังคับ

(ก) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับจำนวนที่ได้จ่ายหรือเครดิตในหรือหลังจากวัน แรกของเดือนที่หกถัดจากวันที่อนุสัญญาเริ่มใช้บังคับ

(ข) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้อื่น ๆ สำหรับปีภาษีที่เริ่มต้นในหรือ หลังจากวันแรกของเดือนมกราคมถัดจากวันที่อนุสัญญาเริ่มใช้บังคับ

**ข้อ 31**  
**การเลิกใช้**

1. อนุสัญญานี้จะยังคงมีผลใช้บังคับจนกระทั่งเลิกใช้โดยรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งแต่รัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งอาจเลิกใช้อนุสัญญาในเวลาใด ๆ ภายหลังจากห้าปีนับจากวันที่อนุสัญญามีผลใช้บังคับ โดยมุ่งเน้นใจว่าการแจ้งการเลิกใช้จะต้องแจ้งอย่างน้อย 6 เดือนก่อนการเลิกใช้ โดยผ่านช่องทางทางทูต ในกรณีเช่นนั้นอนุสัญญาเป็นอันเลิกมีผลใช้บังคับ

(ก) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับจำนวนที่จ่ายหรือเครดิตในหรือหลังจากวันแรกของเดือนมกราคมถัดจากระยะเวลา 6 เดือนของการสิ้นผลใช้บังคับ

(ข) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้อื่น ๆ สำหรับปีภาษีที่เริ่มต้นในหรือหลังจากวันแรกของ เดือนมกราคมถัดจากระยะเวลา 6 เดือน ของการสิ้นผลใช้บังคับ

2. แม้จะมีวรรค 1 อนุสัญญานี้จะเลิกใช้ในวันที่ 1 มกราคม ของปีที่ 6 ถัดจากปีที่อนุสัญญามีผลใช้บังคับยกเว้นรัฐบาลของประเทศสหรัฐได้รับหนังสือทางการทูตจากรัฐบาลของประเทศไทย ในลักษณะตามที่ระบุไว้ในประโยคสุดท้ายของวรรค 3 ของข้อ 28 (การแลกเปลี่ยนข้อสนทนา) ภายในวันที่ 30 มิถุนายนของปีที่ 5 ถัดจากปีที่อนุสัญญามีผลใช้บังคับ

ทำคู่กันเป็นสองฉบับ ณ กรุงเทพมหานคร เมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2539 เป็นภาษาอังกฤษ

สำหรับราชอาณาจักรไทย

สำหรับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา

(ดร.อานวย วีรวรรณ)

(วิลเลียม เอช.อี.โตะ)

รองนายกรัฐมนตรีและรัฐมนตรีว่าการ

เอกอัครราชทูตแห่งประเทศไทย

กระทรวงการต่างประเทศ

สหรัฐอเมริกา

### บันทึกสาระสำคัญ

การให้การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้อ่อนนุเคราะห์ยิ่งเป็นที่เข้าใจว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการยอมให้ความช่วยเหลือเชิงภาษีโดยประเทศสหรัฐ

เป็นที่เข้าใจว่าถ้าประเทศสหรัฐหลังจากนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยความช่วยเหลือเชิงภาษี หรือ ถ้าประเทศสหรัฐมีข้อตกลงจัดทำบทบัญญัติว่าด้วยความช่วยเหลือเชิงภาษีดังกล่าวกับประเทศอื่นใด ประเทศสหรัฐจะตกลงเปิดการเจรจาใหม่กับประเทศไทย โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อจัดทำข้อสรุปในพิธีสารโดยกำหนดให้ความช่วยเหลือเชิงภาษีที่คล้ายคลึงกันกับประเทศไทย

ในการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งเป็นที่เข้าใจว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรของกำไรจากการเดินเรือ

เป็นที่เข้าใจว่าถ้าประเทศไทยตกลงในสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นกับประเทศอื่นใดใน (1) อัตราภาษีจากเงินได้หรือกำไรที่ได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศอื่นๆ เหล่านั้นเกี่ยวกับการดำเนินการเดินเรือ ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าอัตราที่ระบุในวรรค 2 ข้อ 8 (การขนส่งทางเรือและทางอากาศ) หรือที่อำนวยความสะดวกมากกว่าการปฏิบัติที่ระบุในวรรค 8 ของข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) หรือวรรค 4 ของข้อ 8 (การขนส่งทางเรือและอากาศยาน) ประเทศไทยจะตกลงเปิดการเจรจาใหม่กับประเทศสหรัฐ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อจัดทำข้อสรุปในพิธีสารให้ใช้อัตราที่ต่ำกว่านั้นหรือการปฏิบัติที่ให้ความอนุเคราะห์มากกว่านั้นแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐความเข้าใจในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพิธีสารให้เครดิตภาษีเงินได้ปีโตรเลียมของประเทศไทย

เป็นที่เข้าใจว่าการใช้คำว่า “เงื่อนไข” ในวรรค 1 ของข้อ 25 (การบรรเทาภาระภาษีซ้อน) มีเจตนาเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่ากฎระเบียบของประเทศสหรัฐเกี่ยวกับ “ฐานซ้ำซ้อน” ที่ผู้เสียภาษีจะนำมาใช้ในการกำหนดขอบเขตนั้น ภาษีเงินได้ปีโตรเลียมของประเทศไทยจะให้ถือว่าเป็นภาษีเงินได้ภายใต้ข้อ 25



**ภาคผนวก ค**

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร อังกฤษและ  
ไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับ  
ภาษีเก็บจากเงินได้

**อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร อังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้**

รัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือกับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย มีความปรารถนาที่จะทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ได้ตกลงกันดังต่อไปนี้

**ข้อ 1**

**ขอบข่ายด้านบุคคล**

อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ

**ข้อ 2**

**ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย**

1. ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันซึ่งอนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับคือ

(ก) ในกรณีสหราชอาณาจักร

- (1) ภาษีเงินได้
- (2) ภาษีเงินได้บริษัท
- (3) ภาษีเงินได้ผลได้จากทุน
- (4) ภาษีบำรุงที่ดิน และ
- (5) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

(ซึ่งต่อไปอนุสัญญานี้จะเรียกว่า "ภาษีสหราชอาณาจักร")

(ข) ในกรณีประเทศไทย

- (1) ภาษีเงินได้ และ
- (2) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

(ซึ่งต่อไปในอนุสัญญานี้จะเรียกว่า "ภาษีไทย")

2. อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับกับภาษีใดๆ ซึ่งในเวลาต่อไปจะได้บังคับจัดเก็บโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่งเป็นการเพิ่มเติมหรือแทนที่ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยมีเงื่อนไขว่าภาษินั้นได้รับ

ความเห็นชอบจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลผู้ทำสัญญาทั้งสองฝ่ายว่าเป็นภาษีที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันอย่างมากกับภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันในวันที่ได้ลงนามในอนุสัญญานี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลผู้ทำสัญญาจะได้แจ้งให้แก่อีกกันและกันทราบถึงความเปลี่ยนแปลงใดๆ ซึ่งมีขึ้นในกฎหมายภาษีของแต่ละรัฐ

### ข้อ 3

#### บทนิยามทั่วไป

##### 1. เว้นแต่บริบทจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ในอนุสัญญานี้

(ก) คำว่า "สหราชอาณาจักร" หมายถึงบริเวณใหญ่และไอร์แลนด์เหนือรวมตลอดถึงพื้นที่ใดๆ ที่อยู่นอกทะเลอาณาเขตของสหราชอาณาจักร ซึ่งตามกฎหมายระหว่างประเทศที่กำหนดไว้หรืออาจจะกำหนดไว้ต่อไปในกฎหมายของสหราชอาณาจักร ในส่วนที่เกี่ยวกับไหล่ทวีปว่าเป็นพื้นที่ซึ่งสหราชอาณาจักรอาจใช้สิทธิในส่วนที่เกี่ยวกับพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดินตลอดจนทรัพยากรธรรมชาติในพื้นที่นั้นๆ ได้

(ข) คำว่า "ประเทศไทย" หมายถึง ราชอาณาจักรไทยและพื้นที่ซึ่งประชิดกับน่านน้ำอาณาเขตของราชอาณาจักรไทย ซึ่งตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายระหว่างประเทศได้กำหนดหรืออาจกำหนดในเวลาต่อไปให้เป็นพื้นที่ซึ่งราชอาณาจักรไทยอาจใช้สิทธิภายในพื้นที่นั้นๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับพื้นดิน ท้องทะเล และดินใต้ผิวดิน รวมทั้งทรัพยากรธรรมชาติของพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดินนั้น

(ค) คำว่า "คนชาติ"

(1) ในกรณีเกี่ยวกับสหราชอาณาจักร หมายถึง คนชาติของสหราชอาณาจักรและของอาณานิคม และคนในบังคับบริติช ซึ่งไม่ถือสัญชาติของสหราชอาณาจักรหรือสัญชาติของประเทศเครือจักรภพหรือของดินแดนเครือจักรภพอื่นใด โดยมีข้อแม้สำหรับกรณีทั้งปวงว่าคนชาติหรือคนในบังคับดังกล่าวเหล่านั้นเป็น "บุคคลผู้มีสิทธิตั้งถิ่นฐานอยู่ในสหราชอาณาจักร" ตามที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการเข้าเมือง ค.ศ. 1971 และนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน สมาคม หรือ คณะบุคคลอื่นใดที่ได้รับสถานภาพของเช่นนั้นตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในสหราชอาณาจักร

(2) ในกรณีเกี่ยวกับประเทศไทย หมายถึง บุคคลธรรมดาทั้งปวงที่มีสัญชาติไทยและนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน และสมาคมทั้งปวงที่ได้รับสถานภาพเช่นนั้นตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศไทย

(ง) คำว่า "ภาษี" หมายถึง ภาษีสหราชอาณาจักร หรือภาษีไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(จ) คำว่า "รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง" และ "รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง" หมายถึงสหราชอาณาจักรหรือประเทศไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(ฉ) คำว่า "บุคคล" รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัทและคณะบุคคลอื่นใดซึ่งถือว่าเป็นหน่วยเพื่อประโยชน์ในทางภาษี

(ช) คำว่า "บริษัท" หมายถึง นิติบุคคล หรือหน่วยใดๆ ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในทางภาษี

(ซ) คำว่า "วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง" และ "วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง" หมายความว่าวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ฌ) คำว่า "เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ" ในกรณีสหราชอาณาจักร หมายถึง อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจ และในกรณีประเทศไทย หมายถึง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจ

(ญ) คำว่า "การจราจรระหว่างประเทศ" หมายถึง การขนส่งทางเรือหรือทางอากาศยานซึ่งดำเนินการโดยวิสาหกิจที่มีสถานจัดการอันแท้จริงตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ยกเว้นเมื่อเรือหรืออากาศยานได้มีการดำเนินงานระหว่างสถานที่ต่างๆ ซึ่งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

(ฎ) คำว่า "ส่วนราชการ" ในกรณีของสหราชอาณาจักรให้รวมถึงไอร์แลนด์เหนือด้วย

2. ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้เป็นอย่างอื่นให้มีความหมายที่คำนั้นๆ มีอยู่ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นแล้วแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

#### ข้อ 4

#### ภูมิไล่นาเพื่อการรัษฎากร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง" ภายใต้อัตนัยบัญญัติแห่งวรรค (2) และ (3) ของข้อนี้ หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้น โดยเหตุผลของการมีภูมิไล่นา สถานที่อยู่ สถานจัดการ สถานจดทะเบียน บริษัท หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

2. ถ้าเนื่องจากเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรคหนึ่งข้อนี้ บุคคลธรรมดาคนใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ก็ให้วินิจฉัยสถานภาพของบุคคลดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้



(ก) ให้ถือว่าบุคคลธรรมดาผู้มีที่อยู่ถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใด เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ถ้าบุคคลธรรมดามีที่อยู่ถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งตนมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจใกล้ชิดกว่า (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)

(ข) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐผู้ทำสัญญาอันเป็นที่ตั้งศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญของบุคคลธรรมดาได้ก็ดี หรือถ้าไม่มีที่อยู่ถาวรของบุคคลธรรมดาอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐก็ดี ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีที่อยู่เป็นปกติวิสัย

(ค) ถ้าบุคคลธรรมดามีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ หรือไม่มีอยู่เลยในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นคนชาติ

(ง) ถ้าบุคคลธรรมดาเป็นคนชาติของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ หรือมิได้เป็นคนชาติของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาพยายามแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

3. ในกรณีก็ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อนี้ บุคคลซึ่งมิใช่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาพยายามแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

## ข้อ 5

### สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะให้รวมถึง

(ก) สถานจัดการ

(ข) สาขา

(ค) สำนักงาน

(ง) โรงงาน

(จ) โรงช่าง

(ฉ) คลังสินค้า ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น

(ช) เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เหมืองหิน หรือสถานที่ที่มีการขุดทรัพยากรธรรมชาติอื่นใด

(ข) ที่ตั้งอาคารหรือการก่อสร้าง หรือโครงการประกอบ ที่ดำรงอยู่นานกว่า 6 เดือน

3. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" มิให้ถือว่ารวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง หรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการแปรรูปโดยอีกวิสาหกิจหนึ่ง

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศให้กับวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งการโฆษณา เพื่อแจกจ่ายข้อสนเทศ เพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันอันมีลักษณะเป็นการเตรียมงานหรือเป็นส่วนประกอบให้กับวิสาหกิจนั้น

4. ให้ถือว่าวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ด้วยการให้บริการของนักแสดงสาธารณะ หรือนักกีฬา ดังที่ระบุไว้ในข้อ 18

5. บุคคลผู้กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนอกจากนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนอื่นๆ ที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค (6) ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของรัฐแรกแต่โดยมีเงื่อนไขว่า

(ก) บุคคลนั้นมีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐแรกซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้นไว้ไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะเพียงการซื้อของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ

(ข) บุคคลนั้นได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยซึ่งมูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นอยู่ในรัฐแรกนั้นและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

(ค) บุคคลนั้นจัดหาในรัฐแรกอย่างเป็นปกติวิสัยซึ่งคำสั่งซื้อเพื่อขายของหรือสินค้าจะเฉพาะ หรือเกือบเฉพาะ ในนามของวิสาหกิจนั้นเอง หรือในนามของวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือซึ่งมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

6. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทาง

นายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลดังกล่าวได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน เพื่อความมุ่งประสงค์นี้ตัวแทนหนึ่งใดจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระถ้าหากว่าตัวแทนนั้นกระทำการเป็นตัวแทนเฉพาะหรือเกือบเฉพาะเพื่อวิสาหกิจนั้นและดำเนินกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ระบุไว้ในวรรค (5) ของข้อนี้

7. เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรอีกบริษัทหนึ่ง

## ข้อ 6

### ข้อจำกัดแห่งการลดหย่อน

ในกรณีที่ได้พบบัญชีใด ๆ ของอนุสัญญาเงินได้ซึ่งเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับการลดหย่อนภายในรัฐผู้ทำสัญญานั้น และภายใต้กฎหมายซึ่งใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าวนั้น บุคคลจะต้องเสียภาษีจากจำนวนเงินที่ส่งไปยังหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น และมีใช้จากจำนวนที่เกิดขึ้นทั้งหมดแล้ว การลดหย่อนตามอนุสัญญานี้ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐแรกก็ให้ได้รับเพียงเท่าส่วนที่คำนวณได้จากเงินที่ได้ส่งไปยังหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

## ข้อ 7

### เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

1. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่
- 2.(ก) ภายใต้บทบัญญัติของอนุวรรค (ข) ข้างล่างนี้คำว่า "อสังหาริมทรัพย์" ให้นิยามตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

(ข) ไม่ว่ากรณีใดๆ คำว่า "อสังหาริมทรัพย์" ให้รวมถึงทรัพย์สินอันเป็นอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ ปลูกสัตว์และเครื่องมือที่ใช้ในการเกษตรและการป่าไม้ สิทธิที่อยู่ในบังคับของกฎหมายทั่วไปว่าด้วยทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิทธิเก็บกินในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิที่จะได้รับชำระตามจำนวนที่เปลี่ยนแปลงได้หรือจำนวนตายตัวเป็นค่าตอบแทนในการทำงานหรือสิทธิใน

การทำงานในชุมแร่ แผล่งแร่และทรัพยากรธรรมชาติอื่น ๆ แต่เรือต่าง ๆ และอากาศยานมิให้ถือว่  
เป็นอสังหาริมทรัพย์

3. บทบัญญัติแห่งวรรค (1) ของข้อนี้ ให้ใช้บังคับแก่เงินได้อันเนื่องมาจากการใช้โดยตรง  
การให้เช่าหรือการใซ้อสังหาริมทรัพย์ในรูปอื่น

4. บทบัญญัติแห่งวรรค (1) และ (3) ของข้อนี้ ให้ใช้บังคับแก่เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์  
ของวิสาหกิจและเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งใช้ในการให้บริการวิชาชีพด้วย

### ข้อ 8

#### กำไรจากธุรกิจ

1. กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเว้นไว้แต่ว่  
วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่ง  
ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้  
ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

2. ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง  
โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่กำไรเป็น  
ของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้า  
หากว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจกรรมเช่นเดียวกัน  
หรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน และติดต่อกันเป็นอิสระโดยสิ้นเชิง  
กับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร ให้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายของวิสาหกิจ  
(นอกจากค่าใช้จ่ายซึ่งไม่ยอมให้หักได้ ถ้าหากว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยก  
ต่างหาก) ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งและเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรนั้น รวมทั้ง  
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและธุรกิจทั่วไปไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวร  
นั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น

4. หากเป็นประเพณีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้กำหนดกำไรอันเป็นของสถานประกอบการ  
ถาวรโดยอาศัยมูลฐานการปันกำไรทั้งปวงของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ หรือในกรณี  
ที่บุคคลมิได้อ้างสิทธิในการเสียภาษีโดยอาศัยมูลฐานของกำไรสุทธิที่แท้จริงของสถานประกอบการ  
ถาวร โดยอาศัยมูลฐานอัตราส่วนร้อยละตามสมควรของยอดรายรับของสถานประกอบการถาวรมิ  
ให้ข้อความในวรรค 2 ของข้อนี้ตัดหนทางรัฐผู้ทำสัญญานั้นในการที่จะกำหนดกำไรเพื่อเก็บภาษี

โดยวิธีดังกล่าว อย่างไรก็ตามวิธีที่เลือกใช้ต้องเป็นไปในลักษณะที่ผลอันเกิดขึ้นเป็นไปตามหลักการซึ่งกำหนดไว้ในข้อนี้

5. มิให้กำไรใดๆ เป็นของสถานประกอบการถาวรโดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นชื่อของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

6. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคก่อนๆ กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรให้กำหนดตามวิธีเดียวกันเป็นปีๆ ไปเว้นไว้แต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น

7. ในกรณีที่กำไรรวมไว้ซึ่งรายการเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญานี้มีให้บทบัญญัติของข้ออื่นเหล่านั้นถูกระทบกระเทือนโดยบทบัญญัติของข้อนี้

8. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้ คำว่า "กำไร" มิให้รวมถึงรายได้จากการเดินเรือ

## ข้อ 9

### การขนส่งทางอากาศ

1. รายได้จาก การดำเนินการทางอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศของวิสาหกิจของ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่

2. ในทำนองเดียวกัน บทบัญญัติของข้อนี้ให้ใช้บังคับแก่ส่วนแบ่งของรายได้อันเกิดจากการเข้าร่วมกลุ่มการเดินทางอากาศยานไม่ว่าชนิดใดๆ โดยวิสาหกิจซึ่งดำเนินการขนส่งทางอากาศด้วย

## ข้อ 10

### วิสาหกิจในเครือเดียวกัน

ในกรณีที่

(ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

(ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการควบคุม หรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

และในแต่ละกรณีได้มีการวางตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสองในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ กำไรใดๆ ควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้น โดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้นอาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น

## ข้อ 11

## เงินปันผล

1. (ก) เงินปันผลที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยอาจเก็บภาษีได้ในประเทศไทย

(ข) ในกรณีภายใต้วรรค (2) ของข้อนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิที่จะได้รับเครดิตภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับเงินปันผลนั้น ภาษีอาจจะถูกเก็บในสหราชอาณาจักรและตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรจากผลรวมของจำนวนหรือมูลค่าของเงินปันผลและจำนวนเครดิตภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 15

(ค) นอกจากที่บัญญัติไว้ในอนุวรรค (ข) ของวรรคนี้ เงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทซึ่งมีที่อยู่ในสหราชอาณาจักรให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ผู้ซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศไทยอันเนื่องจากเงินปันผลนั้น จะได้รับยกเว้นภาษีไม่ว่าประเภทใดในสหราชอาณาจักรที่เก็บจากเงินปันผล

2. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร และต้องเสียภาษีจากเงินปันผลดังกล่าวในประเทศไทยพึงได้รับสิทธิในเครดิตภาษีเงินปันผลดังที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรได้รับหากเขาได้รับเงินปันผลเช่นนั้น และพึงมีสิทธิได้รับชำระส่วนเกินที่เครดิตภาษีมามากกว่าจำนวนภาษีที่เขาต้องชำระให้กับสหราชอาณาจักร อย่างไรก็ตามบทบัญญัติในวรรคนี้มีให้ใช้บังคับในกรณีที่ผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทซึ่งโดยลำพัง หรือโดยร่วมกับบริษัทหนึ่งหรือหลายบริษัทควบคุมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสิทธิออกเสียงในบริษัทที่จ่ายปันผล เพื่อการนี้ให้ถือว่าบริษัทสองบริษัทเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ถ้าบริษัทหนึ่งควบคุมอีกบริษัทหนึ่งโดยตรงหรือโดยทางอ้อมหรือทั้งสองบริษัทถูกควบคุมโดยบริษัทที่สามไม่ว่าจะเป็นโดยตรงหรือโดยทางอ้อม

3. เงินปันผลซึ่งบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร อาจเก็บภาษีเงินได้ในสหราชอาณาจักร เงินปันผลนี้อาจเก็บภาษีในประเทศไทยด้วย แต่ในกรณีที่ผู้รับเงินปันผลต้องเสียภาษีที่เกี่ยวกับเงินปันผลให้แก่สหราชอาณาจักร ภาษีไทยจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้นถ้าบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลดำเนินกิจกรรมอุตสาหกรรมและผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรและเป็นผู้ควบคุมสิทธิการออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้น ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25

(ข) ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลดำเนินกิจการอุตสาหกรรมหรือถ้าผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร และเป็นผู้ควบคุมสิทธิการออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25

4. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรค (3) ของข้อนี้ คำว่า "กิจการอุตสาหกรรม" หมายถึง

(ก) กิจการใดๆ ที่ดำเนินการเกี่ยวกับ

- (1) การหัตถกรรม การประกอบ และการแปรรูป
- (2) การก่อสร้าง การวิศวกรรมโยธา และการต่อเรือ
- (3) เหมืองแร่ การสำรวจหาและการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ
- (4) การผลิตไฟฟ้า พลังงานจากน้ำ แก๊ส หรือการส่งน้ำ หรือ
- (5) การเกษตร การป่าไม้ และการประมง และการทำไร่ ทำสวน

(ข) กิจการใดๆ ที่ดำเนินไปภายในขอบข่ายของกฎหมายของประเทศไทยเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุนทางอุตสาหกรรม

(ค) กิจการใดๆ ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยได้ประกาศให้ถือเป็น "กิจการอุตสาหกรรม" เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้

5. วรรคก่อนๆ ของข้อนี้ จะไม่กระทบกระเทือนต่อการเก็บภาษีจากบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรที่จ่ายปันผลนั้น

6. บทบัญญัติของวรรค (1) และ (2) ของข้อนี้ หรือบทบัญญัติของวรรค (3) ของข้อนี้ แล้วแต่กรณีมิให้ใช้บังคับ ถ้าหากผู้รับเงินปันผลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการถือหุ้น หรือมีทุนอันเป็นเหตุแห่งการจ่ายเงินปันผลนั้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเป็นรัฐที่บริษัทผู้จ่ายปันผลตั้งอยู่ ในกรณีดังกล่าวให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 8 บังคับ

7. ในกรณีที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับเงินกำไรหรือเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะต้องไม่ตั้งบังคับภาษีใดๆ จากเงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่บุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือกำหนดให้กำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรของบริษัทนั้นต้องเสียภาษีกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรแม้ว่าเงินปันผลที่จ่ายหรือกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรนั้นประกอบขึ้นด้วยกำไรหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม

8. คำว่า "เงินปันผล" ดังที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึงเงินได้จากหุ้นหรือสิทธิอื่นๆซึ่งมีส่วนร่วมในการแบ่งปันกำไร อันมิใช่สิทธิเรียกร้องหนี้ และให้หมายถึงเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ในบริษัทซึ่งได้รับการปฏิบัติในลักษณะเดียวกันกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายภาษีของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งปันมีถิ่นที่อยู่ และให้รวมถึงรายการอื่นใดซึ่งถือได้ว่าเป็นการแบ่งเงินปันผลตามกฎหมายนั้น

## ข้อ 12 ดอกเบ็ญ

1. ดอกเบ็ญที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. ดอกเบ็ญนั้นอาจจะเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ที่ดอกเบ็ญเกิดขึ้นและเป็นไปตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ในกรณีที่ดอกเบ็ญได้จ่ายให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับดอกเบ็ญจำนวนดังกล่าว ภาษีที่จะเก็บในรัฐที่ดอกเบ็ญเกิดขึ้นจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 10 ของดอกเบ็ญทั้งหมด ถ้าดอกเบ็ญนั้นได้รับมาโดยธนาคารหรือโดยสถาบันการเงินใดๆ (รวมทั้งบริษัทประกันภัย) ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

(ข) ร้อยละ 25 ของจำนวนดอกเบ็ญทั้งหมดสำหรับกรณีอื่นๆ ทั้งปวง

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติในวรรค 2 ดอกเบ็ญที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและจ่ายให้กับรัฐบาลของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ธนาคารกลางของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือหน่วยราชการใดๆ (นอกเหนือจากหน่วยราชการที่มีการร่วมทุน) ที่รัฐบาล ส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นนั้นเป็นเจ้าของทั้งหมดจะได้รับการยกเว้นภาษีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรก เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอาจกำหนดโดยการตกลงร่วมกันว่ามีสถาบันอื่นใดของรัฐบาลที่จะอยู่ในบังคับของวรรคนี้ได้

4. คำว่า "ดอกเบ็ญ" ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึงเงินได้จากหลักทรัพย์รัฐบาลพันธบัตรหรือ หุ้นกู้ ไม่ว่าจะมียกเว้นภาษีจำนวนหรือไม่มี และไม่รวมเงินได้จากกำไรหรือเงินปันผลจากนิติบุคคลหรือเงินได้จากธุรกิจหรือธุรกิจอื่นใดที่รวมกันเข้าด้วยกัน ซึ่งจะมีลักษณะทำนองเดียวกันกับเงินได้จากธุรกิจตามกฎหมายภาษีอากรของรัฐซึ่งเงินได้นั้นเกิดขึ้น

5. บทบัญญัติในวรรค 1 และ 2 ของข้อนี้มีให้ใช้บังคับ ถ้าหากผู้รับดอกเบ็ญซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและสิทธิเรียกร้องหนี้ที่ก่อให้เกิดดอกเบ็ญนั้นเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรนั้น ในกรณีเช่นว่านี้ให้ใช้บทบัญญัติในข้อ 8 บังคับ

6. ดอกเบ็ญจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งถ้าผู้จ่ายเป็นรัฐนั้นเอง ส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบ็ญไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีอยู่ซึ่งสถานประกอบการถาวรในรัฐ



ผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งอันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น ดอกเบี้ยเช่นนั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

7. ในกรณีที่เกิดเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและผู้รับดอกเบี้ยหรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่นดอกเบี้ยที่จ่ายให้กันนั้น โดยเหตุผลใดๆ ก็ตามมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้จ่ายหากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย

### ข้อ 13

#### ค่าสิทธิ

1. ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งและจ่ายให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. ค่าสิทธิเช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญานั้น แต่ในกรณีที่มีค่าสิทธินั้นจ่ายให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอันเนื่องมาจากค่าสิทธินั้นให้แก่รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ภาษีที่เรียกเก็บในรัฐที่ค่าสิทธิเกิดขึ้นจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ถ้าค่าสิทธินั้นจ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์

(ข) ร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ถ้าค่าสิทธินั้นจ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง ผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อเสนอเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ ทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อการใช้หรือเพื่อสิทธิในการใช้ซึ่งฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปสำหรับการแพร่ทางวิทยุหรือทางโทรทัศน์

3. คำว่า "ค่าสิทธิ" ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึงการจ่ายไม่ว่าชนิดใดที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และฟิล์มหรือเทปสำหรับการแพร่ทางวิทยุหรือทางโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง ผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งข้อเสนอเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ ทางวิทยาศาสตร์

4. บทบัญญัติในวรรค 1 และวรรค 2 ของข้อนี้มิให้ใช้บังคับในกรณีที่ได้รับค่าสิทธิซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นซึ่งสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธินั้นในกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 8 บังคับ

5. ค่าสิทธิให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายเป็นรัฐผู้ทำสัญญานั้นเอง ส่วนราชการ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีที่บุคคลผู้จ่ายค่าสิทธินั้นไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีอยู่ ซึ่งสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งพันธกรณีในการจ่ายค่าสิทธิได้เกิดขึ้นโดยเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรนั้น และค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรนั้น ค่าสิทธิเช่นว่านั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

6. ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและผู้รับหรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น ค่าสิทธิที่จ่ายให้กันนั้น โดยเหตุผลใดๆ ก็ตาม มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินที่ควรจ่ายหากไม่มีความสัมพันธ์เช่นว่านั้น บทบัญญัติของข้อนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะเงินจำนวนหลังในกรณีนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย

7. บทบัญญัติของข้อนี้ให้ใช้บังคับด้วยกับผลได้จากการจำหน่ายสิทธิหรือทรัพย์สินใดที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิเช่นว่านั้น ถ้าสิทธิหรือทรัพย์สินนั้นถูกจำหน่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเพื่อการใช้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิหรือทรัพย์สินนั้นตกเป็นภาระของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

#### ข้อ 14

#### ผลได้จากทุน

1. ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ตามที่นิยามไว้ในวรรค 2 ของข้อ 7 อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

2. ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์อันประกอบขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรืออสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบการบริการวิชาชีพรวมทั้งผลได้จากการจำหน่ายสถาน

ประกอบการถาวร (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) หรือฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของวรรค 2 ของข้อนี้ ผลได้จากทุนที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาได้รับจากการจำหน่ายเรือและอากาศยานที่ได้ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศ และ สหกรณ์ทรัพย์ในส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินงานทางเรือและอากาศยานจะเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำ สัญญารัฐนั้นเท่านั้น

4. ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใดๆ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในวรรค 1 และ 2 ของข้อนี้ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะแต่ในรัฐซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

5. บทบัญญัติในวรรค 5 ของข้อนี้ จะไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ที่จะเก็บภาษีตามกฎหมายของตนจากผลได้จากทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินใดๆ ที่เกิดขึ้นกับ บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกในเวลาใดๆ ระหว่างระยะเวลา 5 ปี ก่อนหน้าการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

### ข้อ 15

#### บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

1. ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับเงินได้รับเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวกับ บริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมที่เป็นอิสระอื่นๆ อันมีลักษณะคล้ายคลึงกันจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐ หนึ่ง ให้เก็บภาษีอีกรัฐหนึ่งนั้นได้เฉพาะส่วนของเงินได้ที่พึงถือได้ว่าเกิดจากการให้บริการนั้นในรัฐ นั้นในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือได้ว่าเกิดจากการให้บริการนั้นๆ จะต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้นจากการให้บริการเหล่านั้นรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริการและค่าใช้จ่ายทั่วไป ในจำนวนที่สม เหตุผลที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะในรัฐที่มีการให้บริการนั้นหรือที่อื่น

2. คำว่า "บริการวิชาชีพ" ให้รวมเป็นพิเศษถึงกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษา และการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

## ข้อ 16

## บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

1. ในบังคับบทบัญญัติของข้อ 19 และ 21 เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่นๆ คล้ายคลึงกันซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับเนื่องจากการทำงาน ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าการทำงานนั้นจะกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าการทำงานได้มีการกระทำดังกล่าวค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำงานนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติในวรรค 1 ของข้อนี้ ค่าตอบแทนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับเนื่องจากการทำงานในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะรัฐแรกถ้า

(ก) ผู้รับอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้นชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะซึ่งรวมกันแล้วไม่เกิน 183 วันในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง และ

(ข) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือจ่ายในนามของนายจ้าง ซึ่งมีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งและ

(ค) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติที่ผ่านมาของข้อนี้ ค่าตอบแทนจากการทำงานในเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ ให้เก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่

## ข้อ 17

## คำป่วยการของกรรมการ

คำป่วยการของกรรมการและจำนวนเงินที่ชำระอันคล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับในฐานะที่เป็นสมาชิกในคณะกรรมการของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

## ข้อ 18

## นักแสดงและนักกีฬา

1. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติในข้อ 15 และ 16 เงินได้ที่นักแสดงสาธารณะ อาทิ นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุและโทรทัศน์ และนักดนตรีได้รับและนักกีฬาได้รับจากกิจกรรมส่วนบุคคลของตนเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งได้มีการกระทำกิจกรรมนั้น

2. ในกรณีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวกับกิจกรรมส่วนบุคคลเช่นว่านั้นของนักแสดงหรือนักกีฬามีได้เกิดขึ้นกับตัวนักแสดงหรือนักกีฬาเอง แต่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่น เงินได้นั้นอาจจะเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กิจกรรมนั้นๆ ของนักแสดงหรือนักกีฬาได้มีการกระทำ โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของข้อ 8, 15 และ 16 ที่บังคับอยู่

3. บทบัญญัติของวรรค (1) และ (2) ของข้อนี้ และวรรค (4) ของข้อ 5 มิให้ใช้บังคับกับค่าตอบแทนหรือกำไร เงินเดือน ค่าจ้าง และเงินได้ที่คล้ายคลึงกัน อันได้รับเนื่องจากการกระทำกิจกรรมต่างๆ ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งของการมาเยือนรัฐนั้นได้รับการอุดหนุนส่วนใหญ่จากเงินทุนสาธารณะของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง รวมทั้งส่วนราชการใดๆ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นใดๆ ของอีกรัฐหนึ่งนั้น

## ข้อ 19

## งานรัฐบาล

1. (ก) ค่าตอบแทนนอกเหนือจากเงินบำนาญที่จ่ายโดยรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งให้แก่บุคคลธรรมดาใดๆ อันเนื่องจากการบริการอันมีลักษณะเป็นงานรัฐบาลที่ให้แก่รัฐนั้น หรือส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น

(ข) อย่างไรก็ตาม ค่าตอบแทนดังกล่าวจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น ถ้าหากบริการนั้นได้เกิดขึ้นในรัฐนั้น และผู้รับมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งผู้ซึ่ง

(1) เป็นคนชาติของรัฐนั้น หรือ

(2) มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเพียงเพื่อมุ่งประสงค์ที่จะเข้าดำเนินบริการนั้น

2. (ก) เงินบำนาญใดที่จ่ายโดยรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือโดยส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งนั้นให้แก่บุคคลธรรมดาใดๆ อันเนื่องจากการบริการอันมี

ลักษณะเป็นงานรัฐบาลให้แก่รัฐนั้นหรือส่วนราชการของรัฐนั้นหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น

(ข) อย่างไรก็ตาม เงินบำนาญนั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งถ้าผู้รับเป็นคนชาติของและเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น

3. ให้ใช้บทบัญญัติของข้อ 16 และ 17 บังคับแก่คำตอบแทนอันเนื่องจากการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจใดๆ ที่รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือส่วนราชการ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้นเป็นผู้ดำเนินการ

### ข้อ 20

#### นักศึกษา

1. บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งในเวลาก่อนหน้าที่จะไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและการไปเยือนรัฐแรกนั้นก็เพียงเพื่อประสงค์ที่จะ

(ก) เข้าศึกษาในมหาวิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาอื่นที่เป็นที่ยอมรับหรือ

(ข) เข้ารับการฝึกอบรมให้สามารถปฏิบัติงานด้านวิชาชีพหรือการค้า หรือ

(ค) ศึกษาหรือทำการค้นคว้าวิจัยโดยเป็นผู้รับทุน เงินอุดหนุนหรือรางวัลจากองค์การบริหาร วิชาการ การกุศล วิทยาศาสตร์ วรรณคดี หรือการศึกษาจะได้รับยกเว้นภาษีในรัฐแรกที่เก็บจาก

(1) เงินที่ส่งจากต่างประเทศเพื่อความมุ่งประสงค์ในการครองชีพ การศึกษา การเล่าเรียน การค้นคว้าวิจัย หรือการฝึกอบรมของผู้นั้นเอง

(2) ทุน เงินอุดหนุนหรือเงินรางวัล และ

(3) เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่กระทำในรัฐนั้น (นอกเหนือไปจากบริการของเสมียนฝึกหัดหรือของบุคคลธรรมดาอื่นที่กำลังรับการฝึกอบรม ที่ให้แก่บุคคลหรือหุ้นส่วนซึ่งผู้นั้นกำลังฝึกฝนหาความชำนาญด้วยหรือกำลังให้การฝึกอบรม) แต่ทว่าเงินได้นั้นจะต้องเป็นรายได้ที่จำเป็นและสมควรสำหรับการครองชีพและ การศึกษาของผู้นั้น

2. ไม่ว่ากรณีใดก็ตามให้บุคคลธรรมดาได้รับประโยชน์จากบทบัญญัติในวรรค (1) (3) ของข้อนี้เป็นระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี

## ข้อ 21

## ครู

1. ศาสตราจารย์หรือครู ซึ่งไปเยือนรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี เพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนหรือเพื่อการวิจัยในมหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาที่เป็นที่ยอมรับในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น และก่อนหน้าที่จะเข้าไปอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญานั้นได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับค่าตอบแทนในการสอนหรือการวิจัยในรัฐแรกนั้นเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี นับจากวันที่ผู้นั้นได้เดินทางเข้าไปในรัฐนั้นเป็นครั้งแรกเพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าว

2. ข้อนี้ให้มีผลบังคับกับเงินได้จาก การวิจัยเพียงเฉพาะเมื่อการวิจัยนั้นได้ดำเนินการโดย ศาสตราจารย์หรือครูเพื่อสาธารณประโยชน์ และมีได้เพื่อประโยชน์ของเอกชนหรือบุคคลอื่นใด เป็นสำคัญ

## ข้อ 22

## เอกสิทธิ์ทางการทูต และกงสุล

1. ไม่มีควมใดในอนุสัญญานี้มีผลกระทบกระเทือนต่อเอกสิทธิ์ทางการรักษากรของเจ้าหน้าที่ทางการทูตหรือกงสุล ตามหลักทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามบทบัญญัติแห่งความตกลงพิเศษทั้งหลาย

2. โดยไม่ต้องคำนึงถึงวรรค (1) ของข้อ 4 บุคคลธรรมดาใดผู้เป็นสมาชิกของคณะทูต คณะกงสุลหรือคณะทูตประจำของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือรัฐที่สามใดๆ ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และเป็นผู้อยู่ในขอบข่ายของสนธิสัญญาเวียนนา จะไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

## ข้อ 23

## การจัดการเก็บภาษีซ้อน

1. ในกรณีของสหราชอาณาจักรและภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของกฎหมายสหราชอาณาจักรเกี่ยวกับการยอมให้ถือภาษีที่ต้องชำระในดินแดนนอกสหราชอาณาจักรเป็นเครดิตต่อภาษีสหราชอาณาจักร (ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อหลักเกณฑ์ทั่วไปข้างล่างนี้

(ก) ภาษีไทยที่ต้องชำระภายใต้กฎหมายไทยและสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยการหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากกำไร เงินได้ หรือผลได้จากแหล่งในประเทศไทย (ในกรณีของเงินปันผลไม่รวมถึงภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากกำไรที่จ่ายเป็นเงินปันผลนั้น) จะยอมให้ถือเป็นเครดิตต่อภาษีใดๆ ของสหราชอาณาจักร ซึ่งคำนวณโดยอาศัยกำไร เงินได้และผลได้เดียวกันกับที่ภาษีไทยได้คำนวณ

(ข) ในกรณีที่เงินปันผลจ่ายจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรซึ่งควบคุมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้น เครดิตจะต้องนำเอาภาษีไทยที่ต้องชำระ (นอกเหนือจากภาษีไทยใดๆ ซึ่งอาจยอมให้ถือเป็นเครดิตแล้วตามบทบัญญัติแห่งอนุวรรค ก. ของวรรคนี้) โดยบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้นมาพิจารณาค้าง

2. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งวรรค 1 ของข้อความนี้ คำว่า "ภาษีไทยที่ต้องชำระ" ให้ถือว่ารวมถึงจำนวนใดๆ ที่ควรจะต้องชำระเป็นภาษีไทยสำหรับปีใดๆ แต่ไม่ได้ชำระเพราะได้รับยกเว้นหรือลดภาษีเพื่อมุ่งเสริมพัฒนาการทางการศึกษา วิทยาศาสตร์ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรมหรือการอื่นในประเทศไทยสำหรับปีนั้นๆ หรือส่วนใดๆ ของปีนั้นตาม

(ก) มาตรา 31 และ 15 (3) (เพียงเฉพาะในขอบเขตที่จักไม่ได้มีการยกเว้นหรือการลดตามบทบัญญัติแห่งมาตราเหล่านี้ ถ้าหากมิได้มีการตราบทบัญญัติเช่นนั้นเป็นกฎหมาย) 33, 34, 35 (2) และ 35 (4) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนพุทธศักราช 2520 ตราบเท่าที่มาตราดังกล่าวยังใช้อยู่ และมีได้เปลี่ยนแปลงแก้ไขตั้งแต่วันลงนามในอนุสัญญานี้หรือได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพียงเล็กน้อยโดยมิได้มีผลกระทบต่อลักษณะทั่วไปของมาตราดังกล่าวหรือ

(ข) บทบัญญัติอื่นๆ ซึ่งอาจประกาศใช้ภายหลังเพื่อยกเว้นหรือลดภาษีซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองได้ตกลงยอมรับว่ามีลักษณะคล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ ถ้าบทบัญญัตินี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขหลังจากนั้นหรือได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพียงเล็กน้อยโดยมิได้มีผลกระทบต่อลักษณะทั่วไปของบทบัญญัตินี้ดังกล่าว โดยมีข้อแม้ว่าภาษีสหราชอาณาจักรจะไม่ได้รับการลดหย่อนตามวรรคนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้จากแหล่งใดๆ ถ้าเงินได้นั้นเกิดขึ้นในช่วงเวลาซึ่งเริ่มต้นเกิน 10 ปี หลังจากได้มีการยอมให้ยกเว้นหรือลดภาษีไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้เหล่านั้นเป็นครั้งแรก

3. ในกรณีของประเทศไทย จำนวนภาษีสหราชอาณาจักรที่ต้องชำระโดยสอดคล้องกับบทบังคับของอนุสัญญานี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้จากแหล่งในสหราชอาณาจักรจะยอมให้ถือเป็นเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยซึ่งได้คำนวณไว้ก่อนที่จะได้รับเครดิตซึ่งเป็นจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น



4. เพื่อประโยชน์ของวรรค 1 และ 3 ของข้อนี้ กำไร เงินได้ หรือผลได้จากทุนอันเป็นของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ให้ถือว่าเกิดขึ้นจากแหล่งในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

5. ในกรณีที่ทำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้เสียภาษีให้แก่รัฐนั้นแล้ว ได้รวมอยู่ในยอดกำไรของวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง และยอดกำไรที่รวมนั้นจะบอกเป็นกำไรที่พึงเกิดขึ้นแก่วิสาหกิจในอีกรัฐหนึ่งถ้าเงื่อนไขต่างๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจที่ไม่ขึ้นแก่กัน เพื่อประโยชน์ของข้อนี้จำนวนเงินที่ได้รวมไว้ในกำไรของวิสาหกิจทั้งสองจะต้องถือว่าเป็นเงินได้ของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกที่เกิดขึ้นจากแหล่งในอีกรัฐหนึ่งและการลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค 1 หรือวรรค 3 ของข้อนี้

#### ข้อ 24

#### การไม่เลือกปฏิบัติ

1. คนชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง จะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎเกณฑ์ใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎเกณฑ์ใดๆ เกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจาก หรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากร และข้อกำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้น ถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสถานการณ์เดียวกัน

2. ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

3. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งคนเดียว หรือหลายคนเป็นเจ้าของหรือควบคุมทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมจะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎเกณฑ์ใดๆ เกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าภาษีอากรและข้อกำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งวิสาหกิจอื่นที่คล้ายคลึงกับของรัฐแรกนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตาม

4. ไม่มีใครความใดในข้อนี้ที่จะแปลความเป็นการผูกพันรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดให้ต้องให้แก่ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นซึ่งค่าลดหย่อนส่วนบุคคล การลดหย่อนและการหักลดเพื่อความมุ่งประสงค์ทางภาษีซึ่งรัฐนั้นให้แก่ผู้ถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน

5. ในข้อนี้คำว่า "ภาษีอากร" หมายถึงภาษีทุกชนิดและทุกลักษณะ

## ข้อ 25

## วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน

1. ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองฝ่ายพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งรัฐใดหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากรโดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้ ผู้หนึ่งอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ได้แม้จะมีทางแก้ไขดังที่กฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นบัญญัติไว้แล้วก็ตาม
2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้
3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะต้องพยายามแก้ไขโดยความตกลงร่วมกันซึ่งข้อยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความหรือการใช้บังคับในอนุสัญญานี้
4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองอาจติดต่อกันโดยตรง เพื่อความมุ่งประสงค์ให้มีความตกลงกันตามความหมายแห่งวรรคก่อนๆ นั้น

## ข้อ 26

## การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรืออันจำเป็นแก่การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการบริหารกฎหมายท้องถิ่นของรัฐคู่สัญญาในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรในขอบข่ายแห่งอนุสัญญานี้ เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ข้อสนเทศใดๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลใดนอกจากบุคคล (รวมทั้งศาลและองค์กรทางบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากรหรือการฟ้องร้องหรือการพิจารณาความอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้
2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความของบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อนี้เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดให้
  - (ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารที่มีอยู่ในรัฐผู้ทำ สัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใด

(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดทำได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำ สัญญานั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจการค้า อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้าหรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผยก็จะเป็นการขัดกับความสะดวกเรียบร้อย

### ข้อ 27

#### การใช้บังคับ

1. อนุสัญญานี้จะได้รับการสัตยาบันและจะได้ทำการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันที่กรุงลอนดอนโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้

2. อนุสัญญานี้จะมีผลใช้บังคับในทันทีที่สิ้นสุดเวลา 30 วัน นับจากวันที่ได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันและจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันนั้นต่อไป

(ก) ในสหราชอาณาจักร

(1) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ผลได้จากทุนสำหรับปีการประเมินปีใดๆ ที่ เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 6 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(2) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บริษัทสำหรับปีการเงินปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(3) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสำหรับระยะเวลาที่ต้องชำระภาษีระยะใดๆ ซึ่ง เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ และ

(4) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีบำรุงที่ดิน สำหรับมูลค่าแห่งการบำรุงที่ได้เกิดขึ้นจริงแล้วในหรือ หลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

(ข) ในประเทศไทย

ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีไทยสำหรับปีภาษีและรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

**ข้อ 28**  
**การเลิกใช้**

อนุสัญญานี้จะใช้บังคับจนกว่ารัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งเลิกใช้ รัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดอาจเลิกอนุสัญญานี้โดยทางการทูต โดยแจ้งการเลิกอย่างน้อย 6 เดือนก่อนสิ้นปีปฏิทินซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังระยะเวลา 5 ปี นับจากวันที่มีผลใช้บังคับ ในกรณีเช่นนี้ให้อนุสัญญาเลิกมีผลใช้บังคับ

(ก) ในกรณีสหราชอาณาจักร

(1) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้จากทุนสำหรับปีการประเมินปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 5 เมษายน ของปีปฏิทินต่อไปที่ถัดจากปีที่มีการแจ้งการเลิก

(2) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บริษัทสำหรับปีการเงินปีใดๆ ที่เริ่มต้นในหรือ หลังวันที่ 1 เมษายน ของปีปฏิทินต่อไปที่ถัดจากปีที่มีการแจ้งการเลิก

(3) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสำหรับระยะเวลาที่ต้องชำระภาษีระยะใดๆ ซึ่ง เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ในปีต่อไปถัดจากปีที่มีการแจ้งการเลิกและ

(4) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีบำรุงที่ดิน สำหรับมูลค่าแห่งการบำรุงที่เกิดขึ้นจริงแล้วในหรือ หลังวันที่ 1 เมษายน ในปีต่อไปที่ถัดจากปีที่มีการแจ้งการเลิก

(ข) ในประเทศไทย

ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีไทยสำหรับปีภาษี และรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มต้นภายหลังปีปฏิทินที่มีการแจ้งการเลิก

เพื่อเป็นพยานแก่การนี้ ผู้ลงนามข้างท้ายนี้ ผู้ซึ่งได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้องจากรัฐบาลของประเทศทั้งสอง ได้ลงนามในอนุสัญญานี้

ทำคู่กันเป็นสองฉบับ ณ กรุงเทพมหานคร เมื่อวันที่ สิบแปด กุมภาพันธ์ พุทธศักราชสองพันห้าร้อยยี่สิบสี่ ตรงกับคริสต์ศักราช หนึ่งพันเก้าร้อยแปดสิบเอ็ด เป็นภาษาอังกฤษ และภาษาไทย ด้วยบททั้งสองฉบับมีผลเท่าเทียมกัน

ฝ่ายรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ      ฝ่ายรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย

ปีเตอร์ ทริปปี้

(ปีเตอร์ ทริปปี้)

เอกอัครราชทูต

พลอากาศเอก สิทธิ เสวตศิลา

(สิทธิ เสวตศิลา)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ



บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

กรมสรรพากรและกรมศุลกากรของประเทศสหราชอาณาจักร HM Revenue

& Customs (HMRC)” จาก <http://www.hmrc.gov.uk/international/in-force-z.htm>

กรมสรรพากรประเทศไทย จาก“ <http://www.rd.go.th/>

กระทรวงการคลัง ประเทศสหรัฐอเมริกา “Internal Revenue Service United State Department of The Treasury” จาก

<http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=96739,00.html#A>

ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม ธนิญา ไตรวรรณท์ (2541) *การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ*  
กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน

ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม ดุลยลักษณ์ تراชูธรรม (2552) “หลักเกณฑ์ในการพิจารณา  
สถานที่เกิดแหล่งเงินได้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  
หนังสือ วัณระพี 52 เนติบัณฑิตยสภา

\_\_\_\_\_ (2552) “ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  
ของสหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติและหลักถิ่นที่อยู่” หนังสือ วัณระพี 52  
มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

ดุลยลักษณ์ تراชูธรรม (2553) *หลักกฎหมายภาษีอากร* พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร  
โรงพิมพ์พลสยาม

\_\_\_\_\_ (2543) *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร  
สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา

\_\_\_\_\_ (2546) “การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ”  
*วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* 33, 3 (กันยายน):555-567

ชานินทร์ กรัยวิเชียร (ศ) , วิชา มหาคุณ (ศ) (2521) *การตีความกฎหมายภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร  
โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ชนกณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์ (2551) *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักเกณฑ์การ  
ทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน* พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์

ธนาคารแห่งประเทศไทย <http://www.2bot.or.th/statistics>

ปรีดี เกษมทรัพย์ (2550) *นิติปรัชญา* พิมพ์ครั้งที่ 11 กรุงเทพมหานคร โครงการตำราและ  
เอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ไพจิตร โจนวานิช (2546) *คำอธิบายประมวลรัษฎากร* กรุงเทพมหานคร สามเจริญพานิช

- พล ชีรคุปต์ (2547) *สารพันปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศ เล่ม 2* กรุงเทพมหานคร  
โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ลาวัญย์ หอนพรัตน์และคณะ (2547) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใน *เอกสารการสอน  
ชุดวิชากฎหมายภาษีอากร (ฉบับปรับปรุง) หน่วยที่ 7* หน้า 306 นนทบุรี  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์
- วิทย์ ตันตยกุล (2523) *กฎหมายภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษา  
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- ศาลภาษีอากรกลาง (2546) *ประมวลรัษฎากรพร้อมคำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ*  
กรุงเทพมหานคร พิมพ์อักษร
- ศุภรัตน์ คิววัฒน์กุล (2527) ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร ใน *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมาย  
ภาษีอากร หน่วยที่ 2* นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล (2544) *คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร*  
พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน
- สุเมธ ศิริคุณโชติ (2550) *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ* กรุงเทพมหานคร  
โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- สุพัตรา สืบสม อนันตพงษ์ (2553) “ปัญหาภาษีระหว่างประเทศของนักกีฬา” วารสาร  
เอกสารภาษีอากร (ธันวาคม)
- อักษรเทพ จุฬารัตน์ (2542) *การตีความกฎหมาย* กรุงเทพมหานคร พลับลิซซิ่ง
- Barry Larking. (2001). *International Tax Glossary* 4<sup>th</sup> Edition Amsterdam : IBFD.  
Publications BV.
- Boris I. Bitther , James S. Eustice (1971). *Federal Taxation of Corporations and  
Shareholders*. Massachusetts : Warren , Gorhamd Lamont.
- Gregory C. Mccaffery and Group, (2010). *U.S. International Tax Guide*, Arlington : BNA  
International.
- H & R BlocK. (2003). *Tax Planning Advisor*. New York : Random House Reference.
- J.K. Mcnulty. (1984). *Federal Income Taxation of Individual*. 3<sup>rd</sup> edition Minnesota : West  
Publishing.
- John V.Lasser. (2009). *J.K. Lasser 's your Income Tax*. New York : John Wiley &  
Sons.

- Jane Vass. (2009). *Tax Guide 2009/2010*. London : Profile Books.
- Lawrence C. Phillips and others. (1990). *Prentice Hall 's Federal Taxation 1991. (Individuals)* U.S.A. : Prentice- Hall,Inc.,Englewood Cliffs.
- Mervyn Lewis. (1997). *British Tax Law : Income Tax , Corporation Tax and Capital Gain Tax*. Great Britain : Macdonald and Evans.
- Raffaele Russo. (2007). *Fundamental of International Tax Planning*. The Netherlands IBFD Publication. BU.
- Reuven S.Avi-Yonak (2002). *U.S. International Taxation*. New York : Foundation Press.
- Richard L. Doreberg (1994). *International Taxation*. 2<sup>nd</sup> Edition U.S.A. : West Publishing.
- Roger L. Hamilton , Robert L. Deutch (1996). *Guide Book to Australian International Taxation*. 4<sup>th</sup> Edition. Sydney : Legal Books.
- Robert Deutsch. (2008). *Roisin Arkwright , Principle and Practice of Double Taxation Agreements*. London : BNA International.
- Roy Rohatgi. (2005). *Basic International Taxation Volume one* 2<sup>nd</sup> ed United Kingdom : Richmond Law & Tax.
- Roy Suan ders and others. (2005). *The Principle of International Tax Planning*. Gloucestershire : Corpus Publishing.
- R1 Deutch and others. (1996). *Australian Tax Handbook*. Sydney : Australian Tax Practice.
- Stephen Schwar3, Danicl J. Lathrope. (2008). *Corporate and Parthership Taxation*. Minnesota : Thomson/West.
- Thomson Reuters (2009). *RIA Federal Tax Handbook*. New York : Thomson Reuters .
- Wouter Scholts. (1995). *Australian Corportion Tax*. Melbourne : Longman Australian Pty.



## ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นางสาวพิจิต ตราชูธรรม
วัน เดือน ปีเกิด	26 มิถุนายน 2524
สถานที่เกิด	อำเภอเมือง จังหวัดพิจิตร
ประวัติการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ.2548
ตำแหน่ง	อาจารย์พิเศษ

