

บทที่ ๗

ข้อสรุปและเสนอแนะ

ผลที่ประเทศไทยได้รับจากการทำความเข้าใจเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ

๑. ผลโดยทั่วไป

๑.๑ ในด้านการส่งเสริมการลงทุน

เนื่องจากระบบภาษีบางประเทศไม่ได้กำหนดมาตรการเครดิตภาษี สำหรับเงินได้ ซึ่งเกิดขึ้นกับต่างประเทศ ทำให้ต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งประเทศ ซึ่งเงินได้เกิดและประเทศซึ่งมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นอุปสรรคที่ทำให้ไม่ยอมมาลงทุนในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อเราได้มีความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ปัญหาดังกล่าวก็จะหมดไป เพราะตามความตกลงได้มีข้อกำหนดไว้ชัดเจนว่า ภาษีดังกล่าวให้นำไปเครดิตกับภาษีของประเทศ ซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ได้

นับว่ามาตรการดังกล่าวมีส่วนในการส่งเสริมให้ต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยประการหนึ่ง ซึ่งรัฐบาลได้พิจารณาใช้ควบคู่ไปกับมาตรการส่งเสริมการลงทุนอื่น ๆ ได้แก่ การยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศ ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

๑.๒ ในด้านการส่งเสริมความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ

บางครั้งการทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ ก็เนื่องมาจากสาเหตุเกี่ยวกับการพิจารณาทางด้านการเมืองแต่เพียงอย่างเดียว โดยรัฐบาลไทยต้องการ เพียงเพื่อที่จะแสดงว่า ประเทศไทยกับต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญานั้น มีความสัมพันธ์อันดีต่อกัน ซึ่งในกรณีเช่นนี้ ประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์ในด้านธุรกิจที่สำคัญต่อกันเลย เช่นประเทศปากีสถาน

มีธุรกิจ ในประเทศไทยเพียงสายการบินและสายการบิน เรือเท่านั้น การทำความตกลง เพื่อการ เก็บภาษีซ้อน เป็นเพียงแต่ เครื่องชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์อันกระหว่าง ประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญานั้น เท่านั้น

๑.๓ ในคําให้การป้องกันการ เลี่ยงภาษี

นอกจากความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนจะมีวัตถุประสงค์ เพื่อจัดการ เก็บภาษีซ้อนและบรรเทาภาระ ในการ เสียภาษีจากการถูก เก็บภาษีซ้อน ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น ก็ยัง เป็นมาตรการสำคัญในการ ป้องกันการ เลี่ยงภาษีด้วย ทั้งนี้โดยมีขอบทมิ ส่วนที่ เกี่ยวกับการ ป้องกันการ เลี่ยงภาษี กำหนดไว้ในข้อบทที่ว่าด้วย "การแลกเปลี่ยนข้อสน เทศ" ซึ่งกำหนดให้ ประเทศคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อสน เทศ เท่าที่ จำเป็น เพื่อปฏิบัติตามความตกลงนี้ โดยเฉพาะยิ่ง เพื่อป้องกัน การทุจริตและ เพื่อบริหาร รมบัญญัติของกฎหมายต่อการ เลี่ยงภาษีที่ความตกลงคลุมถึง

การแลกเปลี่ยนข้อสน เทศข้างต้น มุ่งถึงข้อสน เทศที่ เกี่ยวข้องกับการกระทำผิดกฎหมายอากร ซึ่ง เป็นเรื่องของการกระทำผิดไม่ว่าโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ อันที่จะไม่เสียภาษีของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ ในประเทศหนึ่ง แต่มีเงินได้ เกิดในอีกประเทศ หนึ่ง การแลกเปลี่ยนข้อสน เทศดังกล่าว มีข้อดีนี้ประการ เพราะบุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้ เกิดขึ้น ในต่างประเทศ ไม่อาจจะหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีได้ เพราะหากไม่เสียภาษีใน ประเทศ ซึ่งเงินได้เกิด แล้วประเทศซึ่งบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่เกิดความสงสัย เพราะว่า บริษัทซึ่งอยู่ใน ประเทศที่มีเงิน ได้ นั้นมีถิ่นที่อยู่ ได้หักค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับบุคคลผู้นั้นไว้ ประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่อาจสอบถามไปยังประเทศที่เงินได้ เกิดว่า บุคคลผู้นั้นมีเงินได้และ ได้ชำระภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ ก่อนที่จะอนุญาตให้บริษัทซึ่ง เป็นผู้จ่าย เงินและอยู่ใน ประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ หัก เป็นค่าใช้จ่ายได้

๒. ผลจากมาตรการ เกี่ยวกับ Tax Sparing

สำหรับคำถามที่ผู้ถาม เสนอว่า ทำไมความตกลง เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยกับประเทศบางประเทศจึงไม่มีบทบัญญัติว่าด้วย Tax Sparing ทั้ง ๆ ที่มาตรการ เกี่ยวกับ Tax Sparing นี้เป็นมาตรการหนึ่ง

ประเทศไทยถือเป็นเรื่องสำคัญมาก เพราะหากไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing แล้ว ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็มีแต่จะทำให้ประเทศไทยเสียเปรียบ โดยนอกจากจะเป็นการระงับสิทธิในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยเพื่อให้ประเทศคู่สัญญาเก็บภาษีได้มากขึ้น ทำให้ประเทศไทยเก็บภาษีได้น้อยลงแล้ว มาตรการในการส่งเสริมการลงทุนก็จะไม่บรรลุผลด้วยนั้น

คำตอบในเรื่องนี้ก็คือ มาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparing จะมีความจำเป็นก็เฉพาะในกรณีที่การขจัดภาษีซ้อนกระทำโดยวิธีเครดิตเท่านั้น หากการขจัดภาษีซ้อนกระทำโดยวิธียกเว้นแล้วก็ไม่จำเป็นต้องมี Tax Sparing ทั้งนี้เพราะ Tax Sparing เป็นเรื่องของกาหนดจำนวนภาษีที่จะได้รับเครดิตในประเทศคู่สัญญา โดยถือเสมือนหนึ่งว่า ภาษีที่ได้รับยกเว้นนั้น ได้เสียภาษีไปแล้วเต็มจำนวนดังที่ตกลงมาแล้ว

ในบรรดาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศทั้ง ๕ ฉบับ ประเภทของวิธีขจัดภาษีซ้อน จำแนกได้เป็น ๒ กลุ่มคือ กลุ่มแรก ความตกลงกับเดนมาร์ค นอร์เวย์ เยอรมัน ฝรั่งเศสและเนเธอร์แลนด์ ใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนแบบวิธียกเว้นและก้าวหน้า และวิธีเครดิตธรรมดา ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing ส่วนสวีเดนนั้น ใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนเช่นเดียวกับประเทศดังกล่าวข้างต้น แต่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing เฉพาะเรื่องค่าสิทธิซึ่งเขียนไว้ในข้อ ๔ เท่านั้น

กลุ่มสอง ความตกลงกับญี่ปุ่นและสิงคโปร์ ใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนแบบวิธีเครดิตธรรมดา มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing ส่วนเกาหลีใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนเช่นเดียวกับประเทศดังกล่าวข้างต้น แต่ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับ Tax Sparing จากข้อสรุปข้างต้น จะเห็นว่าในบรรดา ๕ ประเทศนี้ทุกประเทศได้มีการใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนแบบเครดิตธรรมดาด้วยกันทั้งนั้น ถ้าไม่ได้ใช้วิธีเครดิตธรรมดา เพียงวิธีเดียว ก็ใช้วิธีเครดิตธรรมดาร่วมกับวิธียกเว้นและก้าวหน้า แต่อย่างไรก็ตาม มิได้หมายความว่า ความตกลงที่ไม่มีขบพวาคด้วย Tax Sparing ที่ประเทศไทยทำไป และใช้อยู่ขณะนี้ จะเป็นการเสียเปรียบเสียเปรียบที่เดียว การที่จะ

พิจารณาว่า การมีหรือไม่มีข้อบทว่าด้วย Tax Sparing จะมีผลทำให้ประเทศไทย เสียประโยชน์หรือไม่ จำเป็นจะต้องพิจารณาสองด้าน^๑ คือ

ด้านแรก พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนของเรา ยกเว้นหรือลดหย่อน ภาษีเงินได้ประเภทใดบ้าง ซึ่งในด้านนี้ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐^๒ ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันได้ใช้มาตรการทางภาษีอากร เพื่อส่งเสริมการลงทุน โดยได้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้ดังนี้คือ

- ๑. การยกเว้นและลดหย่อนภาษีที่เก็บจากกำไร ตามมาตรา ๓๑, ๓๕ (๒), (๓), (๔) และ ๓๖ (๔)
- ๒. การยกเว้นภาษีที่เก็บจากค่าสิทธิต่าง ๆ ตามมาตรา ๓๓
- ๓. การยกเว้นภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ตามมาตรา ๓๔

ด้านสอง การชดเชยภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตธรรมดาใช้กับเงินได้ประเภทใดบ้าง หากวิธีเครดิตธรรมดาใช้กับเงินที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีโดย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเลย การไม่มี Tax Sparing ก็ไม่ทำให้เสียหาย แต่ประการใด

เมื่อทราบหลักเกณฑ์ในการยกเว้นและลดหย่อนภาษีตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนแล้ว ก็มาพิจารณาถึงสถานการณ์เกี่ยวกับ Tax Sparing ของ แต่ละประเทศในความตกลงดังนี้

^๑ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, "วิเคราะห์สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ เฉพาะที่ว่าการชดเชยภาษีซ้อน", หน้า ๔๓ - ๔๖.

^๒ กฎ "พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐", อ้างแล้ว.

๑) ประเทศที่มีข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ได้แก่อนุญและ
 สิงคโปร์จึงไม่มีปัญหา ส่วนสวีเดนนั้น ใช้วิธีเครดิตกรรมคาถกับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ
 เพียงอย่างเดียว แต่ได้มีข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ไว้แล้ว ประเทศไทยจึงไม่
 เสียประโยชน์เลย กล่าวคือ เมื่อได้รับยกเว้นค่าสิทธิให้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริม
 การลงทุนแล้ว ชาวสวีเดนก็ไม่ต้องไปถูกเก็บภาษีในเงินค่าสิทธิที่ส่งออกไปประเทศ
 สวีเดนอีก ทำให้เป็นการลดภาระภาษีของชาวสวีเดนที่มาลงทุนในประเทศไทย และ
 ก็จะเป็นแรงจูงใจให้ชาวสวีเดนเข้ามาลงทุนเพิ่มมากขึ้น

๒) ประเทศที่ไม่มีข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ได้แก่ นอร์เวย์
 และ เคนมารค ซึ่งใช้วิธีเครดิตกรรมคาถกับเงินได้จาก การเดินเรือและจากค่าสิทธิ
 โดยไม่มีข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ดังนั้น ประเทศไทยจึงเสียประโยชน์ในส่วน
 ที่เกี่ยวกับค่าสิทธินี้ กล่าวคือ การยกเว้นภาษีจากค่าสิทธิให้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริม
 การลงทุนก็เท่ากับเป็นการระงับการเก็บภาษีจากค่าสิทธิในประเทศไทย เพื่อให้ชาว
 นอร์เวย์หรือ เคนมารค สามารถนำเอาเงินจำนวนนั้นไปเสียภาษีในนอร์เวย์หรือ
 เคนมารคได้ ซึ่งเท่ากับรัฐบาลไทยหนุนช่วย (Subsidize) รัฐบาลนอร์เวย์
 ส่วนรายได้จากการเดินเรือไม่ได้รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
 จึงไม่มีปัญหา ส่วนเยอรมัน ฝรั่งเศสและเนเธอร์แลนด์ใช้วิธีเครดิตกรรมคาถกับ
 เงินปันผลและค่าสิทธิ แต่ไม่มีข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ดังนั้น ประเทศไทย
 จึงเสียประโยชน์ในเรื่องนี้ กล่าวคือ เงินปันผลและค่าสิทธิที่ได้รับยกเว้นตาม
 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จะต้องไปเสียภาษีเต็มທີ່ที่เยอรมัน ฝรั่งเศสหรือ
 เนเธอร์แลนด์ และสำหรับเกาหลี ใช้วิธีเครดิตกรรมคาถเป็นการทั่วไปโดยไม่มี
 ข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparing ดังนั้น จึงมีปัญหสำหรับภาษีที่ยกเว้นหรือลดหย่อน
 ให้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนทั้ง ๓ ประเภท คือภาษีเก็บจากกำไร เงิน
 ปันผล และค่าสิทธิ ผลก็คือ กำไร เงินปันผล และค่าสิทธิที่ได้รับยกเว้นภาษีในประเท
 สไทยตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จะต้องไปเสียภาษีเต็มที่ที่เกาหลี ดังนั้น
 จึงเท่ากับว่ารัฐบาลไทยระงับการจัดเก็บภาษี เพื่อช่วยให้รัฐบาลเกาหลีเก็บภาษี
 ได้มากขึ้น

กล่าวโดยสรุปจากการที่วิเคราะห์มานี้ ปรากฏว่ามีหลายประเทศที่ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่ทำมาแล้วไม่ได้ออกมาโดยนโยบายของประเทศไทยเท่าที่ควร แต่ก็น่าพิจารณาว่า ในขณะที่ทำความตกลงฉบับนั้น ๆ กฎหมายส่งเสริมการลงทุนของไทยมีข้อยกเว้นอย่างไรบ้าง ทั้งนี้เพราะพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ เป็นฉบับปี ๒๕๒๐ ซึ่งประกาศใช้ภายหลังการทำความตกลงทั้ง ๘ ฉบับดังกล่าว ขอเท็จจริงปรากฏว่าในกฎหมายส่งเสริมการลงทุนฉบับก่อน ๆ มิได้มีข้อยกเว้นให้ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีจากเงินปันผลและค่าสิทธิ เพื่อส่งเสริมการลงทุน ความตกลงฉบับที่ทำก่อนการเปลี่ยนแปลงกฎหมายส่งเสริมการลงทุนจึงมิได้ป้องกันในเรื่องนี้เอาไว้ หากพิจารณาเช่นนี้แล้ว จะเห็นว่าสำหรับนอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน และเนเธอร์แลนด์ เราได้ทำการตกลงไปที่ดีที่สุดเท่าที่กฎหมายภายในและภายนอกของเราขณะนั้นอำนวยให้แล้ว ส่วนกรณีของเกาหลีนั้น อาจเป็นเพราะพิจารณาว่าระดับการพัฒนาของเกาหลีไม่แตกต่างจากไทยมากนัก ในขณะนั้น เพราะฉะนั้น ในทางเป็นจริงแล้ว การที่คนเกาหลีจะมาลงทุนในไทย หรือคนไทยจะไปลงทุนในเกาหลีก็คงจะมีไม่มากนัก นอกจากนี้แล้ว การเจรจาภาษีซ้อนยังประกอบด้วยข้อยกเว้นอื่น ๆ ซึ่งอาจมีการได้เปรียบเสียเปรียบกันอยู่บ้าง ในบางข้อยกเว้นจะพิจารณาเป็นข้อ ๆ ไปไม่ได้ จะต้องคำนึงถึงข้อได้เสียของข้อยกเว้นต่าง ๆ ทั้งถึงความตกลง

ข้อที่ฟังถึง แก่ข้อประการหนึ่งก็คือ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฉบับนี้กำหนดให้ "ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเป็นบริษัท มูลนิธิ หรือสหกรณ์ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกฏการนั้น" (มาตรา ๑๘ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน) หมายความว่า จะเป็นบุคคลธรรมดาไม่ได้ และ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่มีความว่า คำว่า "บริษัท" นั้นหมายถึง บริษัทไทย ตามกฎหมายที่เกี่ยวกับบริษัทของไทย กล่าวคือ ต้องจดทะเบียนเป็นบริษัทตามกฎหมายไทยเสมอ การที่ความเช่นนี้ เป็นการถูกต้องตามเจตนารมณ์แล้ว

๑๓๗

เพราะจะเห็นได้จากกรณีที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ฉบับปี ๒๕๒๐ ให้ความสำคัญที่อิงคัมกับบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ข้อ ๒๐ ของประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๒๒๗^๑ อันเป็นกฎหมายส่งเสริมการลงทุนเดิมออกทั้งหมด แสดงว่าไม่มีปัญหาเรื่องบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ เพราะบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมต้องเป็นบริษัทไทย ดังนั้น ปัญหาเรื่องการเครดิตภาษีกำไรที่ได้รับยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศจึงไม่มี เพราะต่างประเทศจะไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในไทย จึงไม่ได้ยกเว้นภาษีเก็บจากกำไรเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับ และได้ยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ก็คือเงินได้ประเภทเงินปันผลและค่าสิทธิ ดังนั้น ข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparring ในปัจจุบันจึงมีผลบังคับเฉพาะเงินปันผลและค่าสิทธิเท่านั้น ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกำไร อย่างไรก็ตาม ในส่วนที่เกี่ยวกับการเครดิตภาษีเงินปันผลนั้น เรามีมาตรการให้ค่าหนึ่งถึงภาษีกำไรที่เสียไปแล้วหรือจะต้องเสียในประเทศไทย เช่นเดียวกับความตกลงที่เราทำไว้กับสิงคโปร์ และญี่ปุ่น ดังนั้น ข้อบทเกี่ยวกับ Tax Sparring เกี่ยวกับภาษีจากกำไรจึงยังมีผลอยู่ในกรณีนี้

ข้อ เสนอแนะ

๑. จากการวิเคราะห์ข้อบทต่าง ๆ ในความตกลงแล้ว จะเห็นว่าประเทศที่ไม่ได้มีข้อบทเกี่ยวกับเงินได้บางประเภท ต่างไปจากความตกลงของประเทศอื่น ๆ ทำให้เงินได้ซึ่งไม่ได้ถูกกำหนดไว้ในความตกลงนี้ ต้องบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น อันได้แก่ความตกลงกับสวีเดน ญี่ปุ่น และเกาหลี ซึ่งไม่มีข้อบทเกี่ยวกับค่าช่วยการจากรรรมการ นักแสดง และนักกีฬา ความตกลงกับสวีเดนและญี่ปุ่น ซึ่งไม่มีข้อบทเกี่ยวกับงานรัฐบาล และความตกลงกับญี่ปุ่นและเกาหลี ซึ่งไม่มีข้อบทเกี่ยวกับผลได้จากทุน

^๑ "ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗", ราชกิจจานุเบกษา ๔๘

เนื่องจากสภาพทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน ประเทศไทย เป็นประเทศที่กำลังพัฒนา ดังนั้น เมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่าความตกลงซึ่งไม่มีข้อแตกต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ทำให้กิจกรรมนั้น ๆ ต้องเสียภาษีความแหล่งที่เงินได้เกิดขึ้น ซึ่งก็มีประโยชน์ต่อประเทศไทยมาก ด้วยเหตุว่า ค่าบ่วยการจากกรมการ เมื่อมีความเจริญในด้านการค้า มีการลงทุนในประเทศมาก การที่ให้ค่าบ่วยการจากกรมการ ต้องตกอยู่ใต้วงศ์ของกฎหมายภาษีอากรของไทย จึงเป็นเรื่องที่ชอบ เช่นเดียวกับนักแสดงและนักกีฬา ที่จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศที่เป็นแหล่งที่เงินได้เกิดขึ้น ซึ่งเมื่อดูในทางปฏิบัติ โอกาสของนักแสดงและนักกีฬาของไทย ที่จะมีโอกาสไปมีเงินได้ในต่างประเทศนั้น น้อยกว่าที่จะมีเงินได้ในประเทศไทย เช่นเดียวกับงานรัฐบาล ไม่ว่ารัฐบาลไทยจะเป็นผู้จ้างงานหรือรัฐบาลจะเป็นผู้ทำงานนั้นเองในต่างประเทศ โอกาสที่รัฐบาลจะเป็นผู้จ้างงานให้บริษัทต่างประเทศ ทำงานให้ประเทศไทยมีมากกว่า เพราะฉะนั้น เมื่อบริษัทต่างประเทศ ได้เข้ามาทำงานให้รัฐบาลในประเทศไทย ประโยชน์ทางภาษีหากกำหนดให้ชาวต่างชาติให้แก่รัฐบาลประเทศที่เงินได้เกิดจะมีมากกว่า และผลได้จากทุกก็ เช่นเดียวกัน ประเทศไทยมุ่งส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ เมื่อบริษัทต่างประเทศ เข้ามาลงทุนในประเทศไทย เพราะฉะนั้น ตัวทุนก็จะอยู่ในประเทศไทย เราก็ควรจะเก็บภาษีที่เกิดจากทุนนั้นได้

ดังนั้น เมื่อเราพิจารณาปัญหาโดยเอาสภาพเศรษฐกิจปัจจุบัน เป็นที่ตั้งแล้ว ข้อบทเหล่านี้ซึ่งไม่มีกำหนดไว้ในความตกลง จะทำให้ประเทศไทยได้เปรียบประเทศคู่สัญญา แต่ถ้าพิจารณาปัญหาโดยสมมุติว่า เรา เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ข้อบทเหล่านี้ก็จะช่วยให้เราและประเทศคู่สัญญาได้รับผลประโยชน์จากความตกลงนี้

ข้อเสนอแนะสำหรับข้อนี้ จึงสมควรที่จะไม่กำหนดข้อบทเหล่านี้ไว้ในความตกลงที่จะทำกับประเทศต่าง ๆ ในอนาคต

๒. ควรจะมีพิธีสาร (Protocol) ต่อท้ายความตกลง ซึ่งไม่ชัดเจน ความจริงข้อนี้ ก็มีข้อบทกำหนดไว้ว่า หากมีข้อยุ่งยากเป็นที่สงสัยเกี่ยวกับความตกลงนี้

เจ้าหน้าที่ทั้งสองฝ่ายอาจตกลงกันได้ อย่างไรก็ตาม ในทางธุรกิจไม่อาจจะรอได้ ในเรื่องความซักฆ่าของระบบราชการของทั้งสองฝ่าย ฉะนั้น พิจารณาต่อท้ายความตกลงสำหรับบางข้อบท ซึ่งเห็นชัดว่า ไม่ชัดเจน ควรจะแก้ไขเสียก่อนที่จะมา ใช้การซักข้อยุ่งยากโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐคู่สัญญา ดังเช่น

๒.๑ ความตกลงกับญี่ปุ่น ข้อ ๓ (๑) ซึ่งกำหนดว่า ถ้าไร เท่าที่ พึงถือว่า เป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น เท่านั้น เป็นเรื่องที่โต้เถียงกันเสมอ ในทางปฏิบัติระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร เพราะไม่มีข้อที่จะชี้ขาดว่า ถ้าไร ส่วนไหนที่ถือว่า เป็นของสถานประกอบการถาวร

ตัวอย่าง เช่น บริษัทในประเทศญี่ปุ่น ทำสัญญากับรัฐบาลไทย เพื่อติดตั้ง เครื่องกำเนิดไฟฟ้าพลังน้ำ โดยให้เช่าเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพลังน้ำนั้นให้รัฐบาลไทย ด้วย ในการนี้บริษัทญี่ปุ่นได้ส่งวิศวกร ๕ คน เข้ามาควบคุมการติดตั้ง เครื่องกังกลาว สมมุติว่า สัญญานี้มีมูลค่า ๑,๐๐๐ ล้านบาท ซึ่งข้อความในสัญญาแยก เป็นค่า เครื่อง กำเนิดไฟฟ้า ๘๕๐ ล้านบาท ค่าติดตั้ง ๕๐ ล้านบาท เช่นนี้ ส่วนไหนจึงจะถือว่า เป็นส่วนของสถานประกอบการถาวร

๒.๒ ความตกลงกับญี่ปุ่น ข้อ ๓ (๓) ซึ่งตามข้อบทนี้ อนุญาตให้ นำค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ซึ่งเกิดขึ้น ณ สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ มา เป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ หากปรากฏว่า ค่าใช้จ่ายนั้น เกี่ยวข้องกับกิจการของสถานประกอบการถาวร โดยธรรมชาติของค่าใช้จ่ายในการ บริหารหรือการจัดการทั่วไปนั้น เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่อาจจะกำหนดได้เป็นจำนวนเงิน แน่นนอนว่าส่วนที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรนั้น ควรจะเป็นเท่าใด

ตัวอย่าง เช่น เงินเดือนของกรรมการ ค่าเช่าที่ดินเป็นที่ตั้งของสำนักงานใหญ่ ค่าน้ำ-ค่าไฟ ค่าจ้างพนักงาน และค่าเครื่องมือ-เครื่องใช้ทุกชนิด ฉะนั้น จึง เกิดข้อ โต้เถียงกันเสมอระหว่างผู้เก็บภาษีและผู้เสียภาษีว่า จำนวนเท่าใดจึงจะสมควร

การเขียนความตกลงโดยทั้งปวงทำให้เกิดขึ้นเช่นนี้ จะไม่เป็นผลดีในการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทยเลย เพราะว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปนั้น เป็นต้นทุนในการผลิตอย่างหนึ่ง ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณราคาขายหรือค่าตอบแทนแก่บริการ ซึ่งผู้ประกอบการค้าพึงเรียกจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ความไม่แน่นอนทางกฎหมายไม่ได้ทำให้การคำนวณราคาขายผิดอย่างเดียว แต่ยังส่งผลให้รับภาระภาษีโดยไม่คาดหมาย รวมทั้งการเสียเงินเพิ่ม เบี้ยปรับในอัตราที่สูงตามมาอีกด้วย

ข้อเสนอแนะ สำหรับกรณีเช่นนี้ สมควรอย่างยิ่งที่จะใช้หลัก **Percentage Allocation** หาวิธีในการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย จากสำนักงานใหญ่มายังสถานประกอบการถาวร ซึ่งอาจจะเฉลี่ยโดยใช้สูตรว่า

$$\frac{\text{ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่}}{\text{ยอดขายทั่วโลก}} \times \text{ยอดขายในประเทศไทย} = \text{ค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทย}$$

วิธีนี้อาจจะไม่ใช่วิธีที่ดีที่สุด แต่เป็นวิธีที่ใกล้เคียง และจะตัดปัญหาในอนาคต ผู้ลงทุนจะได้ตั้งหน้าตั้งตาประกอบกิจการ โดยไม่ต้องคอยระแวงว่า เมื่อโอกาสกรมสรรพากรจะมาตรวจสอบ และถูกปรับ หากกฎหมายยังมีลักษณะเดิมอยู่

๒.๓ ความตกลงกับสวีเดน ข้อ ๒ (๑) (ข) (๔) (๓) ในข้อบทนี้ ได้กำหนดว่าการ เป็นผู้จัดหาคำสั่งซื้ออย่าง เป็นปกติวิสัยทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจต่างประเทศวิสาหกิจเดียว หรือเพื่อวิสาหกิจต่างประเทศแห่งนั้นกับวิสาหกิจอื่น ซึ่งมีวิสาหกิจแห่งนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ จุดซึ่งมีข้อโต้แย้งระหว่างกรมสรรพากรกับผู้ประกอบการค้า คือคำว่า "ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด" หากจะพิจารณาตามหลักภาษาไทยและวัตถุประสงค์ของข้อบทนี้ ไม่มีทางที่จะแปลเป็นอย่างอื่นได้ นอกจากการเป็นตัวแทนสิ่งซึ่งนั้นได้ทั้งสิ้นทั้งหมด คือ ๑๐๐ % ให้แก่วิสาหกิจดังกล่าว ส่วนคำว่า เกือบทั้งหมดนั้น น่าจะหมายความว่า เกิน ๕๐ %

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรได้เคยตีความว่า เกือบทั้งหมดนี้เท่ากับ ๕๑ % ซึ่งความเข้าใจโดยทั่วไปแล้ว ๕๑ % นี้ ควรจะใช้ในลักษณะที่แสดงถึงความเป็นส่วนใหญ่ แต่ไม่ใช้ในความหมายของ เกือบทั้งหมด

แต่ในขณะนี้ ได้มีหนังสือจากรัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศสวีเดนถึงรัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศไทย ลงวันที่ ๑๓ สิงหาคม ๒๕๒๔ ความว่า

เนื่องจากมีข้อสงสัยเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความในความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม พ.ศ. ๑๙๖๑ ข้อ ๒(๑)(ข)(๔)(๓) ซึ่งข้อสงสัยนั้นเกี่ยวกับคำถามที่ว่ากรณีที่มีบุคคลซึ่งจัดหาคำสั่งซื้อในรัฐหนึ่ง เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้น และวิสาหกิจอื่น ซึ่งวิสาหกิจนั้นควบคุมอยู่ หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ ควรจะถืออย่างไรว่าได้กระทำการในตนเองนี้ "เกือบทั้งหมด" สำหรับวิสาหกิจนั้น ดังนั้น เพื่อที่จะจัดข้อสงสัยและบรรลุดังซึ่งผลสรุปร่วมกันในเรื่องนี้ ข้าพเจ้าขอ เสนอให้ข้อความดังกล่าวมีความหมายดังต่อไปนี้คือ

๑) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งได้จัดหาคำสั่งซื้อ เป็นประจำตามแบบที่กล่าวถึงข้างต้น เป็นเวลา ๑ ปี ถือว่าบุคคลนั้นได้จัดหาคำสั่งซื้อ เกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ ในปีนั้น ถ้า

(ก) ร้อยละ ๗๕ ขึ้นไปของค่านายหน้าของบุคคลผู้นั้นได้รับมาจากคำสั่งซื้อที่ได้จัดหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

(ข) ร้อยละ ๗๕ หรือกว่านั้นของมูลค่าในสัญญาทั้งหมดของคำสั่งซื้อที่ได้จัดหา ในปีนั้น เป็นผล เนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่ได้จัดหาให้แก่วิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ

๒) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งได้จัดหาคำสั่งซื้อ เป็นประจำตามวิธีการที่กล่าวถึงข้างต้น เป็นเวลา ๒ ปี ถือว่าบุคคลนั้นได้จัดหาคำสั่งซื้อ เกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาปีที่ ๒ ถ้า

(ก) ผลเฉลี่ยทุกปีใน ๒ ปีของค่านายหน้าของบุคคลนั้น ใ้รับเนื่องมาจาก การจัดหาคำสั่งซื้อสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้น ของค่านายหน้าทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับในแต่ละปี สำหรับช่วงระยะเวลา ๒ ปีนั้นหรือ

(ข) ผลเฉลี่ยแต่ละปีสำหรับช่วงระยะเวลา ๒ ปีของผลรวมของมูลค่าในสัญญาสำหรับคำสั่งซื้อที่ได้จัดหา เพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้นของผลเฉลี่ยแต่ละปีสำหรับช่วงระยะเวลา ๒ ปีนั้นของผลรวมของมูลค่าของสัญญาทั้งหมด หรือ

(ค) ร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้น ที่ค่านายหน้า ซึ่งบุคคลนั้นใ้รับมา ในช่วงระยะเวลาปีที่ ๒ ได้มาจากคำสั่งซื้อที่ได้จัดหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

(ง) ร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้นของผลรวมของมูลค่าในสัญญาทั้งหมดของคำสั่งซื้อที่ได้จัดหา ระหว่างช่วงเวลาปีที่ ๒ เป็นผล เนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่ได้จัดหาให้แก่วิสาหกิจนั้น ๆ

๓) ในกรณีที่บุคคลหนึ่งจัดหาคำสั่งซื้อ เป็นปกติตามวิธีการที่กล่าวถึงข้างต้นเป็นเวลา ๓ ปี หรือกว่านั้น ถือว่าบุคคลนั้นได้จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดสำหรับวิสาหกิจที่เป็นปัญหานั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาปีสุดท้ายถ้า

(ก) ผลเฉลี่ยประจำปีสำหรับช่วงระยะเวลา ๓ ปีสุดท้ายของค่านายหน้าที่ใ้รับสำหรับการจัดหาคำสั่งซื้อ เพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้นของผลเฉลี่ยของค่านายหน้าทั้งหมดของบุคคลนั้นใ้รับสำหรับช่วงระยะเวลา ๓ ปีนี้ หรือ

(ข) ผลเฉลี่ยประจำปีของผลรวมของมูลค่าสัญญาในช่วงระยะเวลา ๓ ปี สำหรับคำสั่งซื้อที่ได้จัดหา เพื่อวิสาหกิจนั้น ๆ มีจำนวนถึงร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้นของผลเฉลี่ยประจำปีสำหรับมูลค่าสัญญาทั้งหมดในช่วงระยะเวลา ๓ ปีนี้ หรือ

(ค) ร้อยละ ๘๕ หรือกว่านั้นของค่านายหน้าที่บุคคลนั้นใ้รับมา ในเวลาปีสุดท้าย หรือในปีก่อนปีสุดท้ายเป็นผล เนื่องมาจากการที่ได้จัดหาคำสั่งซื้อสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ หรือ

๑๔๓
(ง) ร้อยละ ๗๕ หรือกว่านั้นของผลรวมของมูลค่าสัญญาทั้งหมดใน
คำสั่งซื้อที่ได้ชำระระหว่างปีสุดท้ายหรือระหว่างปีก่อนสุดท้าย เป็นผล เนื่องมาจากคำสั่ง
ซื้อที่ได้จัดหาสำหรับวิสาหกิจนั้น ๆ

ความตกลง เกี่ยวกับ เรื่องการตีความนี้จะใช้บังคับสำหรับปีรายได้ ปีภาษีหรือ
รอบระยะเวลาบัญชี เริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ ๑ มกราคม ค.ศ. ๑๙๘๒ เพื่อ
วัตถุประสงค์ในการคำนวณค่าเฉลี่ยตาม (๒) และ (๓) ของความตกลงที่จะใช้
บังคับในปีรายได้ ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี เริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ ๑
มกราคม ค.ศ. ๑๙๘๐

ถ้าท่านยอมรับการตีความดังกล่าวข้างต้น ข้าพเจ้าขอให้ท่านเป็นยันการรับรอง
นั้นด้วย เมื่อท่านรับรองแล้ว หนังสือฉบับนี้และหนังสือรับรองของท่านจะถือเป็นความ
ตกลงตามข้อ ๒๐ ของความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการ
เว้นการ เก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี เก็บจากเงินได้และจากทุน ลงวันที่ ๒๐
ตุลาคม ค.ศ. ๑๙๖๑ เกี่ยวกับการตีความบางส่วนข้อ ๒ ของความตกลง
ดังกล่าว

ซึ่งทางประเทศไทยโดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง ได้ตอบหนังสือฉบับ
ดังกล่าวไปแล้ว เมื่อวันที่ ๒๕ ตุลาคม ๒๕๒๔ ความว่า

ข้าพเจ้าขออ้างถึงหนังสือของท่านลงวันที่ ๑๓ สิงหาคม ค.ศ. ๑๙๘๑
ซึ่งมีข้อความดังต่อไปนี้

"เนื่องจากมีข้อสงสัยเกิดขึ้น...ของความตกลงดังกล่าว"

ข้าพเจ้าขอแจ้งให้ท่านทราบว่า ข้าพเจ้ายินดีรับข้อ เสนอในหนังสือของท่าน
ดังกล่าว ข้าพเจ้าจึงขอยืนยันให้หนังสือของท่านและหนังสือยืนยันฉบับนี้ของข้าพ เจ้า
ถือเป็นความตกลงร่วมกันตามข้อ ๒๐ ของความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศ
สวีเดน เพื่อการ เว้นการ เก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี เก็บจากเงินได้และทุน

ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ค.ศ. ๑๙๖๑ ในส่วนที่เกี่ยวกับการตีความบางส่วนของ
ข้อ ๒ ของความตกลงดังกล่าว

ดังนั้น เมื่อประเทศไทยยอมรับในข้อนี้ ข้อเสนอแนะสำหรับกรณีนี้ ก็คือ
เราควรที่จะเขียนหลักดังกล่าวไว้ในพิธีสารของทุกประเทศที่มีความตกลงกับเราด้วย
เพราะไม่เช่นนั้นแล้ว ก็จะเป็นการบิดพลิ้วของการทำความตกลงในขอบที่ที่ว่าด้วย
การไม่เลือกปฏิบัติ ซึ่งมีหลักว่า ในการปฏิบัติกับคนชาติหรือสถานประกอบการของ
ประเทศคู่สัญญาจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปโดยเสมอภาคกัน และอีกทั้งการกระทำดังกล่าว
จะเป็นต้นเหตุทำให้วัตถุประสงค์ในการทำความตกลง คือในด้านการส่งเสริมความ
สัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศเสียไปในที่สุดด้วย ฉะนั้น การทำพิธีสารต่อท้ายเพื่อขจัด
ข้อยุ่งยากในกรณีนี้ ก็จะทำให้วัตถุประสงค์ของความตกลงดังกล่าวคงอยู่

๓. ควรให้มีมาตรการเกี่ยวกับ Tax Sparing ในความตกลงที่จะ
ทำกับประเทศต่าง ๆ ซึ่งใช้วิธีจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตในอนาคตทดกันด้วย เพราะ
หากไม่มีข้อกำหนดในเรื่อง Tax Sparing นี้แล้ว ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศได้รับ
ยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนต่างประเทศนั้น ก็จะเก็บภาษีได้ฝ่ายเดียว
ทำให้ไม่สมประโยชน์ในการที่ประเทศไทยต้องยกเว้นภาษีให้ และจะไม่เป็นแรงจูงใจบริษัท
ต่างประเทศให้เข้ามาลงทุน แต่หากได้มีข้อกำหนดในเรื่องนี้ไว้ เงินกำไรที่สถานประกอบการ
การถาวรส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่ ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีในประเทศไทย ตามพระ-
ราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนั้นแล้ว ก็จะไม่ต้องถูกเก็บภาษีในต่างประเทศนั้นอีก จะทำ
ให้เป็นการลดภาระของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนนั้น และก็จะเป็แรงจูงใจ
ให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น ส่วนในความตกลงที่จะทำกับ
ประเทศต่าง ๆ ซึ่งใช้วิธีจัดภาษีโดยวิธียกเว้นนั้นไม่จำเป็นต้องมี Tax Sparing
แต่อย่างใด เพราะในกรณีที่บริษัทต่างประเทศจะได้รับยกเว้นเงินได้ซึ่งได้เสียภาษีใน
ประเทศไทยแล้วนั้น ไม่ควรนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศของตนอีกอยู่แล้ว