

ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ
ตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย

นายชาญณรงค์ ไม้เกตุ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

บทคัดย่อ

ปัจจุบันปร. ไทยได้ลงนามอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) กับรัฐต่างๆ โดยละเว้นหลักการ Force of attraction ซึ่งเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สูญเสียผลประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีจากการค้าระหว่างประเทศ พบว่ามีอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียง 15 ฉบับ จาก 61 ฉบับเท่านั้นที่ประเทศไทยได้นำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้

เอกัตศึกษาเล่มนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาความเหมาะสมที่ประเทศไทยจะปรับใช้หลักการ Force of attraction ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ร่วมลงนามกับรัฐต่างๆ ให้มากขึ้น ตลอดจนศึกษาแนวทางและประโยชน์จากการปรับใช้หลักการ Force of attraction ของประเทศเคนยา ที่มีนโยบายส่งเสริมให้มีการปรับใช้หลักการ Force of attraction ในทุกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศเคนยาได้ร่วมลงนามกับรัฐต่างๆ เพื่อให้เป็นกลไกช่วยเหลือประเทศเคนยาในการจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนต่างชาติได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากปัจจุบันประเทศเคนยาเป็นประเทศกำลังพัฒนา และมักเป็นประเทศแหล่งเงินได้เป็นหลัก หลักการ Force of attraction นี้จึงเป็นกลไกที่ดีที่ช่วยรักษาผลประโยชน์ของประเทศเคนยาเอาไว้ ซึ่งเป็นสถานภาพที่ใกล้เคียงกันกับประเทศไทย และมีความเหมาะสมที่จะศึกษาเพื่อนำมาปรับใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศไทย โดยงานศึกษาเล่มนี้จัดทำขึ้นอาศัยการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) ทั้งในประเทศและต่างประเทศเป็นสำคัญ

จากการศึกษาหลักการ Force of attraction สามารถสรุปผลได้ว่าประเทศไทยสมควรที่จะกลับมาพิจารณาความเป็นไปได้ในการปรับใช้หลักการ Force of attraction เช่นเดียวกับการปรับใช้ในประเทศเคนยา เพื่อลดช่องโหว่การหลบเลี่ยงภาษีของนักลงทุนต่างประเทศ โดยลดความกังวลที่จะสูญเสียฐานการลงทุนจากต่างประเทศ เนื่องจากประเทศไทยยังมีปัจจัยอื่นๆ ที่เป็นจุดช่วยส่งเสริมให้ประเทศไทยยังคงมีความน่าสนใจเข้ามาลงทุนมากกว่าการเชิญชวนนักลงทุนด้วยการใช้นโยบายทางภาษี ปัจจัยทดแทนอื่น เช่น ความได้เปรียบทางภูมิศาสตร์การคมนาคม ความได้เปรียบในแรงงานฝีมือที่มีคุณภาพสูง

จากปัจจัยส่งเสริมอื่นๆ ที่ประเทศไทยมี อีกทั้งเป็นปัจจัยที่สามารถเข้ามาทดแทนการเชิญชวนนักลงทุนต่างชาติด้วยนโยบายภาษี ย่อมเป็นจุดที่แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยสามารถที่จะนำหลักการ Force of attraction เข้ามาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มากยิ่งขึ้น เพื่อเป็นกลไกในการรักษาผลประโยชน์ของประเทศไทย และเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เนื่องจากผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์ และสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย ผู้ที่คอยช่วยเหลือให้คาปรึกษา และแนะนำแนวทาง ต่างๆอันเป็นประโยชน์ ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนกระทั่ง เอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ตลอดจนขอบคุณผู้เขียนตำรา งานวิจัย และบทความต่างๆ ที่ให้ความรู้ข้อมูลต่างๆ เพื่อสามารถนำมาอ้างอิงและศึกษาต่อยอดความรู้ในงานศึกษา เล่มนี้

และขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรสำหรับการประสานงานด้านเอกสาร และรายละเอียด ต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาอิสระในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดี และขอขอบคุณพี่ๆ น้องๆ และเพื่อนๆ ที่ศึกษาร่วมกันในโครงการปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ สำหรับกำลังใจ และความช่วยเหลือตลอดระยะเวลาในการศึกษาครั้งนี้ สุดท้ายขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่ และครอบครัวที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนในทุกๆ ด้านตลอดมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการศึกษาจนกระทั่งงานนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานชิ้นนี้จะ เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทุกท่าน คุณประโยชน์จากการทำ เอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษารวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชา ทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้

ชาญณรงค์ ไม้เกตุ

สารบัญ

เรื่อง	หน้า	
บทที่ 1 บทนำ		
1.1 ความเป็นมา แล. ความสำคัญ.....	1	
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	3	
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	4	
1.4 ขอบเขต และวิธีการศึกษา.....	4	
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5	
บทที่ 2 ความรู้ทั่วไปของภาษีระหว่างประเทศ และอนุสัญญาภาษีซ้อน		
2.1 หลักการของภาษีระหว่างประเทศของประเทศไทย		
2.1.1 หลักความเป็นธรรม.....	6	
2.1.2 หลักประสิทธิภาพ.....	7	
2.2 บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction: FOA)		
2.2.1 กำไรธุรกิจ และสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.....		8
2.2.2 กำไรธุรกิจ และสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร.....		9
2.2.3 แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกำไรธุรกิจ และ สถานประกอบการถาวร.....		10
2.3 แนวทางการร่างอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และ ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน)		
2.3.1 ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางขององค์การเพื่อ ความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD).....		13
2.3.2 ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางของสหประชาชาติ (United Nations: UN).....		14

สารบัญ (ต่อ)

เรื่อง	หน้า
2.4 แนวทาง FOA ตามข้อกำหนดที่มีในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย.....	15
2.5 แนวทางของกรมสรรพากรต่อหลักการ FOA ในประเทศไทย.....	21
บทที่ 3 หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction: FOA)	
3.1 หลักการของ FOA ตามมาตรฐานสากล.....	29
3.2 แนวทางของ OECD และ UN ต่อหลักการ FOA.....	32
บทที่ 4 การนำหลักการ FOA มาใช้ในประเทศเคนยา	
4.1 แนวคิด และรูปแบบหลักเกณฑ์การใช้หลักการ FOA ของประเทศเคนยา.....	39
4.2 ผลกระทบจากการประยุกต์ใช้หลัก FOA ของประเทศเคนยา.....	41
บทที่ 5 แนวทางการปรับใช้หลักการ FOA ให้เกิดความเหมาะสมต่อประเทศไทย	
5.1 ประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับจากการปรับใช้หลักการ FOA ตามแนวทาง OECD และ UN.....	43
5.2 ประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับจากการปรับใช้หลักการ FOA ตามแนวทางของประเทศเคนยา.....	48
5.3 วิเคราะห์การปรับใช้หลักการ FOA ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของ ประเทศไทยให้มากขึ้น.....	49
บทที่ 6 บทสรุป และข้อเสนอแนะ	51
บรรณานุกรม	57
ภาคผนวก	
<u>ภาคผนวก ก.</u> คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.....	60

สารบัญ (ต่อ)

เรื่อง	หน้า
<u>ภาคผนวก ข.</u> ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย – ตุรกี (บางส่วนเฉพาะ เรื่อง Force of attraction).....	62
<u>ภาคผนวก ค.</u> ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย – นิวซีแลนด์ (บางส่วนเฉพาะ เรื่อง Force of attraction).....	64
<u>ภาคผนวก ง.</u> ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย – เนปาล (บางส่วนเฉพาะ เรื่อง Force of attraction).....	66
<u>ภาคผนวก จ.</u> ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน เคนยา – นอร์เวย์ (บางส่วนเฉพาะ เรื่อง Force of attraction).....	68
<u>ภาคผนวก ฉ.</u> ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน เคนยา – อินเดีย (บางส่วนเฉพาะ เรื่อง Force of attraction).....	70

สารบัญตาราง

เรื่อง	หน้า
ตารางที่ 1: ภาพแสดงหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of attraction: FOA).....	16
ตารางที่ 2: ตารางสรุปความแตกต่างของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD และ UN ที่มีต่อหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ.....	17
ตารางที่ 3: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่ “ไม่มี” การตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจ ในข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	30
ตารางที่ 4: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่ “มี” การตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจ ในข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	33
ตารางที่ 5: กราฟสรุปประเทศ (คู่ค้า) ส่งออกที่สำคัญของประเทศเคนยา.....	38
ตารางที่ 6: กราฟสรุปประเทศ (คู่ค้า) นำเข้าที่สำคัญของประเทศเคนยา.....	39
ตารางที่ 7: ตารางสรุปอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศเคนยาในปัจจุบัน.....	40
ตารางที่ 8: ตารางสรุปหลักการ Force of attraction ใน OECD model และ UN model.....	45
ตารางที่ 9: ตารางสรุปบทบัญญัติหลักการอนุสัญญาภาษีที่เกี่ยวข้องกับ หลักการ Force of attraction.....	46
ตารางที่ 10: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่มีการตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจแยกตามทวีป.....	47
ตารางที่ 11: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 1 ของหลักการ Force of attraction.....	52
ตารางที่ 12: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 2 ของหลักการ Force of attraction.....	53
ตารางที่ 13: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 3 ของหลักการ Force of attraction.....	55

บทที่ 1

บทนำ

.. กักตักศึกษานี้เป็นการศึกษาถึงความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย โดยหัวข้อที่นำมาศึกษาจะมีที่มาของประเด็นปัญหาที่ทำการศึกษา วัตถุประสงค์ สมมติฐาน ขอบเขต วิธีการศึกษา รวมไปถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา ดังนี้

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของประเด็นปัญหา

จากสภาพในปัจจุบันการค้า และการลงทุนมีการแข่งขันสูงตามภาวะเศรษฐกิจโลก และการผันแปรของภาวะเศรษฐกิจได้ส่งผลในทุกๆ อุตสาหกรรม ไม่ว่าจะเป็นอุตสาหกรรมการผลิตสินค้า หรือการให้บริการ ที่ในปัจจุบันไม่เพียงแต่มีการแข่งขันที่รุนแรงกว่าในอดีตแล้ว ยังผันแปรรูปแบบการแข่งขันให้มีความซับซ้อนในเชิงธุรกรรมต่างๆ มากยิ่งไปกว่าในอดีต รวมทั้งการซื้อขาย และการให้บริการระหว่างประเทศก็เป็นหนึ่งในรูปแบบที่หลายๆ ธุรกิจเลือกนำมาใช้เพื่อเป็นหนึ่งในมาตรการที่ใช้เพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันเชิงธุรกิจให้เหนือกว่าคู่แข่งในตลาดการแข่งขัน

หนึ่งในปัจจัยการแข่งขันที่สำคัญที่สุดในการชิงเอาความได้เปรียบเพื่อเอาชนะคู่แข่งในตลาดการค้า คือการควบคุมทุกๆ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต และต้นทุนการให้บริการ เนื่องด้วยปัจจัยต้นทุนเป็นปัจจัยพื้นฐานในการกำหนดราคาขายให้กับทุกสินค้า และบริการ และราคาขายเป็นปัจจัยหลักที่ผู้บริโภคใช้ในการพิจารณาเลือกซื้อสินค้า และเลือกรับบริการจากผู้ขาย แม้ว่าจะมีปัจจัยเสริมด้านอื่นๆ ที่สามารถชดเชยการแข่งขันด้านราคาสินค้า และบริการได้ เช่น การใช้มาตรฐานคุณภาพที่ดีเยี่ยมมากกว่าคู่แข่ง หรือความมีสายสัมพันธ์ที่ยาวนานต่อลูกค้า หรือแม้กระทั่งการชดเชยด้วยการดูแลเอาใจใส่ในงานบริการหลังการขายมากเป็นพิเศษ แต่ทั้งหมดนี้เป็นปัจจัยที่ทุกๆ ผู้ผลิต และผู้ให้บริการสามารถพัฒนาขึ้นมาให้เท่าเทียมกับคู่แข่งได้ในระยะเวลาอันสั้น จึงอาจบอกได้ว่าในประเด็นสำคัญของการชิงความได้เปรียบของการแข่งขันทางการค้าของตลาดโลกคือการควบคุมปัจจัยต้นทุนการผลิต และต้นทุนการให้บริการให้ต่ำที่สุด และยังสามารถคงไว้ซึ่งคุณภาพที่อยู่ในเกณฑ์ที่ลูกค้ายังคงพึงพอใจที่จะซื้อสินค้า และเข้ารับบริการ

เมื่อการควบคุมด้านต้นทุนสินค้า และต้นทุนการบริการคือปัจจัยที่สำคัญในการแข่งขันทางการค้า ผู้ประกอบการมักพยายามลดต้นทุนการผลิต และต้นทุนการให้บริการให้ต่ำที่สุด แต่ยังคงไว้ซึ่งคุณภาพของสินค้า และบริการ การลดต้นทุนของผู้ประกอบการมักมาจากหลากหลายวิธีการ ไม่ว่าจะเป็นการนำเทคโนโลยีการผลิตที่ล้ำสมัยมาใช้เพื่อลดการใช้วัตถุดิบ หรือใช้

ทรัพยากรการผลิตให้น้อยลง หรือเพื่อลดอัตราการสูญเสียจากการผลิตที่ผิดพลาด หรือแม้แต่ การแสวงหาแหล่งวัตถุดิบที่มีราคาถูก เช่น การย้ายฐานการผลิตไปในประเทศที่กำลังพัฒนาที่มี ค่าแรงงานที่ถูกกว่า เพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่ต้องการคือการผลิต และต้นทุนการให้บริการที่ ต่ำกว่าคู่แข่งในตลาดการค้า แต่ทั้งนี้ผู้ประกอบการส่วนมากยังไม่หยุดการลดต้นทุนเพียงแค่ประเด็น การผลิต และการให้บริการเท่านั้น เนื่องด้วยปัจจัยต้นทุนหลักที่อยู่คู่กับทุกๆ ธุรกิจคือ ปัจจัยต้นทุนทางด้านภาษีอากร

ภาษีอากรจึงเข้ามามีบทบาทสำคัญในการแข่งขันทางการค้าของทุกๆ อุตสาหกรรม เนื่องจาก ประเด็นที่ว่า ถ้าหากมีผู้ประกอบการใดสามารถลดต้นทุนด้านภาษีอากรลงได้มากกว่าคู่แข่งใน ตลาดการค้า ผู้ประกอบการรายนั้นย่อมมีความสามารถในการกำหนดราคาขายที่เหนือกว่าคู่แข่งได้ โดยทันที จากจุดนี้ผู้ประกอบการหลายรายจึงมีความพยายามที่จะแสวงหาช่องทางใน การจัดรูปแบบกลยุทธ์ทางภาษีเพื่อให้ต้นทุนภาษีอากรลดลงต่ำที่สุด โดยที่ยังอยู่ในความถูกต้องของ กฎหมายในประเทศต่างๆ ที่เข้าไปทำการค้าขายอยู่ หรือเรียกว่าเป็นการทำการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ที่เป็นการวางแผนภาษีโดยใช้ช่องทางการตีความของบทบัญญัติทางกฎหมายที่ เปิดช่องทางให้สามารถกระทำได้ โดยที่การกระทำนั้นยังเป็นที่ยอมรับในเชิงกฎหมายของประเทศ ที่ไปลงทุน และการประกอบธุรกิจอยู่

ในการค้าขายระหว่างประเทศนอกจากกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ควบคุมระบบการค้าขายใน แต่ละประเทศแล้ว ผู้ประกอบการที่มีการทำการค้าขาย หรือมีความสัมพันธ์ทางการค้ากับ ประเทศต่างๆ ย่อมต้องพิจารณา อนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ที่ประเทศแหล่งถิ่นที่อยู่ได้ทำกับประเทศแหล่งเงินได้ เพราะอนุสัญญาภาษีนี้นี้จะเป็นอีกปัจจัยที่เข้ามา มีส่วนในการกำหนดมาตรการทางภาษีที่ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตาม โดยผู้ประกอบการควรที่จะ เข้าไปศึกษาข้อกำหนดที่สำคัญ เช่น หลักการพิจารณาเงินได้จากกาไรจากธุรกิจ ว่าใน อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้ในแต่ละประเทศมีการระบุข้อกำหนดไว้เช่นไร

ในประเทศไทยประเด็นในเรื่องกาไรจากธุรกิจได้มีการนำหลักการพิจารณาว่า เงินได้ประเภทใดบ้างที่เข้าเงื่อนไขของกาไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ 2 หลักการคือ หลักการ Attribution Rule ที่ถูกนำมาใช้ในการกำหนดหลักพิจารณากาไรจากธุรกิจใน อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นส่วนใหญ่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศ เช่น ประเทศจีน ประเทศญี่ปุ่น และประเทศฝรั่งเศส และประเทศไทยยังได้นำหลักการ แหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction หรือ FOA มาใช้ในบางอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ประเทศรัสเซีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย และประเทศอินเดีย โดยทั้งสองหลักการ ข้างต้นนี้มีการตีความว่ากาไรจากธุรกิจที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ที่ แตกต่างกัน ในด้านของหลักการ Attribution Rule ตีความเพียงรายการค้าขายที่กระทำผ่าน

สถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้นถึงจะถือว่าเป็นกำไรจากธุรกิจที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ในทางกลับกันหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction กลับตีความขยายออกไปมากกว่าหลักการ Attribution โดยจะตีความหมายว่ากำไรจากธุรกิจนั้นนอกจากรายการค้าที่กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องหมายรวมถึงการกระทำที่คล้ายคลึงกับการกระทำการค้าของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้นด้วย

ซึ่งการตีความที่ขยายวงกว้างของหลักการ Force of Attraction นี้จะเป็นความได้เปรียบของประเทศแหล่งเงินได้ที่ถูกใช้ทรัพยากรของประเทศไปในการค้า เช่น การใช้ทรัพยากรขั้นพื้นฐานในประเทศ หรือการเข้ามาใช้พื้นที่ในการค้า ซึ่งประเด็นของสองหลักการที่แตกต่างกันนี้จึงเป็นช่องโหว่ให้ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงการค้าผ่านประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีการใช้หลักการ Force of Attraction เพื่อลดภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ลงโดยการวางแผนขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้โดยตรง จึงเกิดผลกระทบความไม่เป็นธรรมขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ หรือประเทศไทยที่ส่วนใหญ่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้นำหลักการของ Attribution Rule มาใช้มากกว่าที่จะนำหลักการ Force of Attraction มาใช้อยู่ในปัจจุบัน

โดยการศึกษาเอกัตศึกษาดังนี้ จึงจะเป็นการศึกษาในประเด็นของการพิจารณาเงินได้ที่เป็นการกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ทั้งในเชิงทฤษฎีทางกฎหมาย เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความเสมอภาคทางกฎหมาย และพิจารณาในเชิงผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศ เช่น การส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ การส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของประเทศไทยที่ควรนำหลักการ Force of Attraction มาใช้ให้มากขึ้นในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อลดช่องโหว่ทางกฎหมายที่ผู้ประกอบการจะใช้เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้จากธุรกรรมการค้าที่เข้ามาทำในประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาที่มาและความสำคัญของมาตรการภาษีตามหลักการหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction (FOA) เพื่อประยุกต์ใช้ในการวางมาตรการทางค้าระหว่างประเทศ

1.2.2 เพื่อศึกษากฎหมายในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการนำมาตราการหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction มาบังคับใช้กับการค้าระหว่างประเทศของประเทศไทย

1.2.3 เพื่อศึกษาผลกระทบเชิงบวกและผลกระทบเชิงลบในการนำมามาตรการหลัก แหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction มาบังคับใช้เพิ่มเติมในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยกับนานาประเทศ

1.2.4 เพื่อศึกษาแนวทางปฏิบัติและผลกระทบเชิงเศรษฐศาสตร์ของมาตรการหลัก แหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction สำหรับการค้าระหว่างประเทศของประเทศไทยกับนานาประเทศ

1.2.5 เพื่อศึกษาแนวทางข้อสรุป และแนวทางเสนอแนะการปรับปรุงนโยบายภาษีตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of Attraction ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งต่อประเทศไทย และผู้ประกอบการทางธุรกิจที่ต้องทำการค้าระหว่างประเทศ

1.3 สมมติฐานการศึกษา

จากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยโดยส่วนใหญ่ไม่มีการระบุหลักการ Force of Attraction ไว้ในสนธิสัญญา จึงถือเป็นจุดอ่อนสำคัญของการเก็บภาษีระหว่างประเทศของประเทศไทย ที่จะไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการค้าที่เกิดขึ้นในประเทศไทยได้ ส่งผลให้ประเทศไทยสูญเสียผลประโยชน์ค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพยากรในประเทศไทยไปอย่างไม่เหมาะสม ดังนั้นจึงควรศึกษาความเหมาะสมในการนำหลักการ Force of Attraction มาประยุกต์ใช้ในประเทศไทยให้มากขึ้นเพื่อลดจุดอ่อนการเก็บเงินภาษีที่เกิดจากการค้าระหว่างประเทศลง

1.4 ขอบเขตและวิธีการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษามาตรการ และการนำหลักการ Force of Attraction ที่มาบังคับใช้สำหรับการค้าระหว่างประเทศในประเทศไทยโดยอาศัยการค้นคว้าอนุสัญญาภาษีซ้อน บทสัมภาษณ์ วารสารวิชาการ คาวินิจฉัยกรมสรรพากร คาพิพาคาศาลฎีกา การรวบรวม งานศึกษาวิจัยหนังสือ บทความบทวิเคราะห์ต่างๆ รวมไปถึงข้อกฎหมาย หรือนโยบายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งจากในประเทศไทย และต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อนามาวិเคราะห์ประเด็นปัญหา และเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุป และแนวทางเสนอแนะแก้ไขของงานศึกษานี้

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 เพื่อให้ทราบที่มาและความสำคัญของมาตรการ Force of Attraction สำหรับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ

1.5.2 เพื่อให้ทราบมาตรการ Force of Attraction ที่บังคับใช้ในต่างประเทศ

1.5.3 เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบเชิงบวกและผลกระทบเชิงลบในการนำ มาตรการ Force of Attraction มาบังคับใช้สำหรับการค้าขายระหว่างประเทศในประเทศไทย

1.5.4 เพื่อให้ทราบแนวทางและข้อเสนอแนะเพื่อให้การนำมาตรการ Force of Attraction มาบังคับใช้สำหรับการค้าขายระหว่างประเทศในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปของภาษีระหว่างประเทศ และอนุสัญญาภาษีซ้อน

ก่อนการศึกษาถึงประเด็นการความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย ควรมีการศึกษา และทำความเข้าใจถึงกฎหมาย หลักการพื้นฐาน และข้อมูลในต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องต่อการทำความเข้าใจในหลักการ Force of attraction ดังต่อไปนี้

2.1 หลักการของภาษีระหว่างประเทศของประเทศไทย

กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่ประเทศต่างๆ ได้นำมาบังคับใช้ในปัจจุบันส่วนใหญ่จะมีผลมาจากการกำหนดข้อตกลงไว้ในอนุสัญญา หรือสนธิสัญญาที่ลงนามร่วมกันระหว่างประเทศ ซึ่งมักกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่ลงนามให้อยู่ตามข้อตกลงในสนธิสัญญา โดยมักถูกเรียกว่า . ความตกลงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งการเก็บภาษีซ้อนจากเงินได้” หรือ “ความตกลงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งการเก็บภาษีซ้อนจากมรดกและการยกให้” หรือ “ความตกลงความร่วมมือในการบริหารภาษี” หรือสัญญาที่เกิดจากการตกลงร่วมมือกันในระดับภูมิภาค เช่น สหภาพยุโรป ที่ได้ทำความตกลงรวมระบบภาษีให้เป็นหนึ่งเดียวกัน

ดังนั้นภาษีระหว่างประเทศ จะหมายความรวมถึงกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการค้าขาย และการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งจะครอบคลุมถึงกฎหมายภาษีระหว่างประเทศทั้งหมด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศมุ่งศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรมการโอนระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงต่างจากกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปที่มุ่งศึกษาธุรกรรมภายในประเทศด้วย

หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศนั้นที่สำคัญ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือหลักความเป็นกลาง (Neutrality)¹

2.1.1 หลักความเป็นธรรม

หลักการพื้นฐานของภาษีอากรคือหลักความเป็นธรรม หลักการนี้เป็นหลักการดั้งเดิมที่ยังไม่มีผู้ใดออกมาคัดค้านหลักการนี้ แต่อย่างไรก็ตามหลักความเป็นธรรมนี้ยังเป็นปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นการยากที่จะกล่าวได้ว่าหาอย่างไรที่ทุกๆ ฝ่ายจะได้รับความเป็นธรรมอย่างเท่าเทียมกัน

¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 7 และ18.

อย่างแท้จริง โดยหลักความเป็นธรรมสามารถอธิบายได้ 2 ด้าน คือ ความเป็นธรรมตามหลักของผลประโยชน์ และความเป็นธรรมในหลักความสามารถ การให้ความเป็นธรรมในด้านหลักผลประโยชน์จะมองว่าการจัดเก็บภาษีควรมองที่ผู้มีเงินได้นั้น ได้รับผลประโยชน์จากการบริการสาธารณะมากน้อยเพียงใด เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีให้เกิดความเหมาะสม แต่ในมุมมองของหลักความสามารถกลับมองที่ตัวผู้มีเงินได้ว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีมากน้อยเพียงใด เพื่อเป็นหลักการในการพิจารณาจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้แนวทางพิจารณาหลักความเป็นธรรมยังสามารถกล่าวได้ในมุมมองแบบแนวราบ และแนวดิ่ง โดยมุมมองความเป็นธรรมในแนวราบ จะถูกมองไปที่การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกัน ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน ส่วนมุมมองความเป็นธรรมในแนวดิ่ง จะมองในมุมการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะแตกต่างกันทางเศรษฐกิจ ดังเช่น การนำอัตราภาษีแบบขั้นบันไดมาใช้ในการจัดเก็บภาษี

ความเป็นธรรมในระดับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศนั้นเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการแบ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ² ในส่วนของภาษีเงินได้ และกาไร ได้เป็นที่ยอมรับให้ประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ย่อมมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเสมอ แต่ก็ยังเกิดข้อถกเถียงในประเด็นว่าจำนวนอัตราที่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นควรจัดเก็บเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมนั้นควรเป็นอัตราเท่าใด ซึ่งหากประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีในอัตราที่สูงย่อมทำให้เกิดความเสียเปรียบต่อประเทศที่เข้ามาลงทุน เช่น นักลงทุนไทยไปลงทุนในประเทศพม่า และก่อให้เกิดกาไรจากการลงทุน หากประเทศพม่าเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ประเทศไทย หรือประเทศแหล่งที่อยู่ยอมเป็นการไม่เป็นที่ธรรมต่อนักลงทุน และประเทศไทย

2.1.2 หลักประสิทธิภาพ

ตามหลักการสากลของหลักประสิทธิภาพ ภาษีอากรต้องไม่เป็นสิ่งกีดกัน หรือจูงใจให้มีการตัดสินใจเลือกว่าจะลงทุนภายในประเทศดี หรือเลือกที่จะลงทุนภายนอกประเทศ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีต้องไม่ขัดขวางการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้าระหว่างประเทศ แนวคิดของหลักประสิทธิภาพบางกลุ่มจึงเรียกว่า หลักความเป็นกลาง เพราะเป็นแนวคิดที่ทาการขจัดอุปสรรคของธุรกรรมระหว่างประเทศ และทำให้ธุรกรรมระหว่างประเทศมีการพัฒนาเจริญเติบโตได้โดยอิสระ ซึ่งนับว่าเป็นผลดีแก่ทุกประเทศที่เข้ามาเกี่ยวข้อง

² สุมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 20.

2.2 บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction: FOA)

ในปัจจุบันประเทศไทยได้วางกรอบแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศไว้ โดยหลักการสำคัญจะถูกกำหนดไว้ที่บทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการเสียภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีรายได้ในประเทศไทย เนื่องด้วยเหตุจากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และในบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการเสียภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีรายได้ในประเทศไทย แต่มิได้เข้ามาประกอบการ หรือดำเนินธุรกิจในประเทศไทย โดยแสดงรายละเอียดแต่ละบทบัญญัติ ดังนี้

2.2.1 กาไรธุรกิจ และสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร³ จากบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ จะพบว่ากรณีที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย เพื่อทำการติดต่อประสานงานในการประกอบธุรกิจในประเทศไทย เมื่อมีเงินได้จากการประกอบกิจการเงินได้ในส่วนที่เกิดขึ้นเฉพาะในประเทศไทยต้องนำไปเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย จะเป็นผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการนาส่ง และเสียภาษีแทนนิติบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศ แต่ทั้งนี้ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยที่เข้าข่ายตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีสถานภาพเป็นตัวแทนไม่อิสระในประเทศไทย (Dependent agent) ซึ่งการเป็นตัวแทนไม่อิสระนั้น กล่าวได้ว่าต้องเป็นตัวแทนที่อยู่ในรอบอานาจการควบคุมของนิติบุคคลในต่างประเทศอย่างเห็นได้ชัด เช่น การเป็นลูกจ้างโดยตรงของนิติบุคคลใน

³ บทบัญญัติตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้คนธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

ต่างประเทศ ส่วนการเป็นตัวแทนอิสระ (Independent agent) นั้นสามารถพิจารณาจาก คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 โดยสามารถสรุป ได้ดังนี้⁴

ก. พิจารณาว่าตัวแทนในประเทศไทยนั้นได้กระทำการเป็นตัวแทนให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศเป็นการทั่วไป และไม่ได้เป็นตัวแทนแก่นิติบุคคลต่างประเทศรายใดรายหนึ่งเป็นการเฉพาะราย หรือเป็นส่วนใหญ่

ข. การไม่มีสัญญาที่จะจำกัดสิทธิของตัวแทนในประเทศไทยที่ห้ามเป็นตัวแทนเพื่อขายสินค้า หรือให้บริการที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

ค. ตัวแทนได้ประเทศไทยได้รับค่าตอบแทนเพียงค่านายหน้าจากการเป็นตัวแทนในประเทศไทยจากนิติบุคคลในต่างประเทศเท่านั้น

ง. การซื้อขายสินค้า และการชำระค่าสินค้าผู้ซื้อสินค้าจะจ่ายชำระค่าสินค้าโดยตรงไปยังนิติบุคคลต่างประเทศเท่านั้น และไม่มี การชำระค่าสินค้าหรือบริการผ่านตัวแทนในประเทศไทย

และในกรณีการขายสินค้าที่เข้ามาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะเกิดขึ้นเมื่อผู้ขายหรือนิติบุคคลในต่างประเทศกระทำการลงนามในสัญญาขายสินค้าในประเทศไทย หรือมีการส่งมอบสินค้าในประเทศไทย หรือมีการติดต่อ เจรจา หาคำสั่งซื้อในประเทศไทย โดยกระทำการทั้งหมด หรืออย่างหนึ่งอย่างใดผ่านตัวแทนไม่อิสระที่อยู่ในประเทศไทย

ในส่วนการให้บริการ หรือรับจ้างทาของ ผู้ให้บริการหรือนิติบุคคลต่างประเทศต้องมีการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งมีการให้บริการ หรือรับจ้างทาของทั้งหมด หรือส่วนใหญ่เกิดขึ้นในประเทศไทย หรืออาจเป็นการให้บริการเพียงบางส่วนในประเทศไทย แต่ส่วนนั้นเป็นส่วนสำคัญที่ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย นิติบุคคลนั้นก็จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เช่นกัน

2.2.2 กาไรธุรกิจ และสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

จากบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁵ จะเห็นว่าในวรรคที่หนึ่งของมาตรา 70 จะได้มีการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือองค์กรรัฐเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี

⁴ ธณภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, คาอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 125.

⁶ บทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับ

ณ ที่จ่ายเพื่อนาภาษีส่งให้รัฐ หากผู้จ่ายเงินได้มิได้กระทำตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรย่อมถือเป็นความผิด และต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วเป็นการยากที่กรมสรรพากรจะไปตามเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในต่างประเทศ ดังนั้นเมื่อกฎหมายได้เปิดช่องให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีความรับผิดชอบในการนาส่งภาษีร่วมกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว กรมสรรพากรจึงมักเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนที่ขาดหรือไม่ครบถ้วนจากผู้จ่ายเงินได้ในประเทศไทยแทน ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อมีองค์ประกอบ ดังนี้

- ก. เป็นผู้มีเงินได้ที่มิฐานะเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
- ข. เป็นผู้มีเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย แต่มิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย
- ค. เป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6)
- ง. เป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากประเทศไทย

ส่วนในวรรคที่สองของมาตรา 70 จะเป็นบทยกเว้นภาษีให้ถ้าผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อเป็นการส่งเสริมการเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

2.2.3 แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกำไรธุรกิจ และสถานประกอบการถาวร

จากการอธิบายบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้นแล้ว เมื่อมองในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร พบว่าศาลได้มีคำวินิจฉัยตัดสินคดีตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับกำไรทางธุรกิจ และสถานประกอบการถาวรในด้านของหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of attraction ตาม คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 โดยมีใจความสำคัญสรุปได้ ดังนี้⁶

โจทก์ไปจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดที่สหรัฐอเมริกา และมีสาขาที่กรุงเทพฯ ดังนี้โจทก์และสาขามีฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่าโจทก์ประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อบริษัท ส. ในประเทศไทยกู้เงินจากโจทก์ที่สหรัฐอเมริกา และส่งดอกเบี้ยเงินกู้ไปให้ ดอกเบี้ยที่ส่งออกไปจากประเทศไทยดังกล่าวไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ เมื่อโจทก์ได้รับ

ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นามมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม”

⁶ กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา, คำพิพากษาศาลฎีกาแบบย่อสั้น, 25 มีนาคม 2561, <https://deka.in.th/view-108595.html>

เงินนั้นแล้วถือว่าโจทก์ได้รับเงินได้ในประเทศไทย โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และ เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสองให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และ กระทำกิจการในประเทศไทย เสียภาษีในกาไรสุทธิ การคำนวณกาไรสุทธิให้บัญญัติเช่นเดียวกับ มาตรา 65 และ 65 ทวิ ถ้าไม่สามารถคำนวณกาไรสุทธิได้ ให้นำบทบัญญัติเรื่องการประเมินภาษีตาม มาตรา 71 (1) มาบังคับโดยอนุโลม แต่บทบัญญัติในมาตรา 65 และ 65 ทวิ ดังกล่าวไม่ได้ให้อานาจ เจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการคำนวณกาไรสุทธิดอกเบียเงินกู้ของโจทก์โดยวิธีเทียบเคียงกับ กาไรสุทธิตามแบบแสดงภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือ ภ.ง.ด.50 ของสาขากรุงเทพฯ แต่ละปี ดังนั้น ที่เจ้าพนักงานประเมินอาศัยอานาจตามมาตรา 71 วรรคสอง ทำการคำนวณกาไรสุทธิดอกเบียเงินกู้ โดยวิธีดังกล่าวจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดอกเบียเงินกู้นี้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของโจทก์ใน ประเทศไทย การส่งดอกเบียเงินกู้ออกไปจากประเทศไทยในกรณีนี้ ถ้าเงินดอกเบียเงินนั้นเป็นเงินกาไรก็ เป็นจำหน่ายเงินกาไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งแม้ธนาคารโจทก์สาขากรุงเทพฯ จะเป็นผู้ส่งหรือ บริษัทจะเป็นผู้ส่งโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ใดก็ตาม แต่เมื่อธนาคารโจทก์เป็นผู้รับเงินดังกล่าวใน ต่างประเทศ ก็ถือว่าธนาคารโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินนั้น โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ โจทก์ได้รับดอกเบียเงินกู้รวม 4 ปี คิดเป็นเงินไทย 28,621,195.78 บาท เจ้าพนักงานประเมินมิได้คิดภาษีจากจนวนเงินดังกล่าว ได้คำนวณกาไรสุทธิให้ ก่อนเป็นเงิน 16,145,964.22 บาท แล้วคิดภาษีจากเงินจนวนนี้ เมื่อโจทก์ไม่ได้โต้แย้งการคำนวณ กาไรสุทธิดังกล่าว จึงต้องคิดภาษีไปตามนี้เมื่อโจทก์ซึ่งมีสาขาในประเทศไทยได้รับดอกเบียเงินกู้นี้ จากประเทศไทยก็เป็นการรับเงินในประเทศไทย โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับเงินจะต้องเสียอากรแสตมป์ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 105 เมื่อโจทก์ไม่ได้ออกไปรับตามความในมาตรา 105 ก็ต้องเสีย เงินเพิ่มอากร 6 เท่าของเงินอากร ตามมาตรา 114 กรณีไม่ต้องด้วยมาตรา 111 หรือช้อยกเว้นไม่ต้อง เสียภาษีอากรตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ข้อ 28 ญ เพราะบทมาตราดังกล่าวเป็นเป็นเรื่องการทา ตราสารและออกไปรับเงินในต่างประเทศต่างกับกรณีนี้

จากตัวอย่างคาพิพากษาข้างต้นจะพบว่าเมื่อพิจารณาตามหลักการ Force of attraction แล้วจะมีข้อสังเกตที่ว่าหากสาขาในประเทศไทยมิได้ประกอบกิจการเช่นเดียวกับสำนักงานใหญ่ใน ต่างประเทศ หรือไม่มีขีดความสามารถที่จะให้บริการเช่นเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้ ก็จะสามารถถือว่าเงินได้ดอกเบียที่สำนักงานใหญ่ได้รับจากการให้กู้ยืมแก่ลูกค้าในประเทศไทย มิได้เกิด จากการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ในคดีตามตัวอย่างนี้จะพบว่าการกู้ยืมเงินสามารถกระทำ การได้กับสาขาในประเทศ และไม่ได้มีเหตุผลความจำเป็นใดที่ลูกค้าในประเทศไทยจะต้องไปทำสัญญา กู้ยืมเงินกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ การกระทำดังกล่าวจึงอาจถูกมองได้ว่าเป็นการกระทำเพื่อมีเจตนา หลบเลี่ยงการเสียภาษีของสาขาในประเทศไทย

2.3 แนวทางการร่างอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน)

ภาษีซ้อน คือสถานการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีอากรจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวได้ว่าเงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ซึ่งสามารถแยกความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีได้เป็น 2 ลักษณะ⁷ คือ

ความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic double taxation) เป็นการที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง เช่น กรณีที่บุคคลได้ทำการประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล กวไรที่หามาได้นั้นจะต้องถูกนำไปเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคล หลังจากนั้นเมื่อต้องการนำผลกำไรที่เหลือออกมาใช้ นิติบุคคลต้องนำเงินออกมาให้บุคคลธรรมดา ที่เป็นเจ้าของในรูปของเงินปันผล ที่ถูกหักทูลงสารองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไรที่บริษัทหามาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทูลงสารองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัท หรือมากกว่า ตามที่กำหนดในข้อบังคับของบริษัทตามที่ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายมาตรา 1202 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ อย่างไรก็ตามแต่ละรัฐได้มีการบัญญัติกฎหมายให้การจ่ายเงินปันผลไปให้บุคคลธรรมดา หรือผู้ถือหุ้น หรือเจ้าของต้องเสียภาษีในขั้นตอนนี้ซ้ำอีกครั้ง แต่ความซ้ำซ้อนนี้ประเทศไทยได้ออกมาตรการแก้ไขโดยการออกกฎหมายให้มีการเครดิตภาษีเงินปันผลได้จำนวนหนึ่งตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ความซ้ำซ้อนที่สองจะเป็นความซ้ำซ้อนในเชิงอาณาจรัฐ (Juridical double taxation) หรือความซ้ำซ้อนของภาษีระหว่างประเทศ (International double taxation) หมายถึง ความซ้ำซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐหากการจัดเก็บภาษีโดยคานวณฐานภาษีมาจากเงินได้จำนวนเดียวกัน เช่น กรณีที่นักลงทุนจากประเทศอังกฤษได้นำเงินมาลงทุนประกอบการในประเทศไทยเมื่อมีรายได้จากการประกอบการจะทำให้ประเทศไทยกลายเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือ Source country ซึ่งเงินได้นี้จะถูกนำไปคิดเป็นฐานภาษีในการเสียภาษีในประเทศไทย ต่อมาเมื่อนักลงทุนต้องการส่งเงินกลับประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ หรือ Resident country ประเทศอังกฤษก็ย่อมต้องการอ้างสิทธิในการเก็บภาษีจากฐานเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน จากเหตุการณ์ดังกล่าวจึงทำให้เกิดการเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันเกิดขึ้น เป็นผลให้เกิดต้นทุนทางภาษีที่สูงขึ้น และย่อมเป็นอุปสรรคต่อการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศ

จากปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศจนทำให้เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนประเทศต่างๆ ได้ออกมาตรการแก้ไขในรูปแบบต่างๆ เช่น มาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่าง

⁷ ธนภณ (เชริศพิบูลย์) แก้วสกลิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 303.

ประเทศฝ่ายเดียวที่ประเทศแหล่งเงินได้ออกมาตรการช่วยเหลือนักลงทุนให้ไม่ต้องแบกรับภาระจากปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน เช่น การยกเว้น หรือลดภาษีภายในรัฐแหล่งเงินได้ แต่สุดท้ายผลลัพธ์กลับจะกลายเป็นรัฐแหล่งเงินได้นั้นกลับต้องสูญเสียรายได้ภาษีอากรที่ควรจะต้องเก็บได้ไป และรัฐถิ่นที่อยู่ยังคงได้รับประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่เช่นเดิม การแก้ไขปัญหานี้ในรูปแบบนี้ของรัฐแหล่งรายได้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุน และสร้างกระแสเงินสดให้เกิดขึ้นในประเทศ ดังเช่นมาตรการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทย ทั้งนี้รูปแบบการแก้ไขโดยฝ่ายเดียวย่อมไม่ทำให้เกิดผลสัมฤทธิ์ที่ดีที่สุด เนื่องจากประเทศแหล่งเงินได้ที่ใช้มาตรการนี้เข้ามาแก้ไขปัญหาลบต้องสูญเสียผลประโยชน์ จึงทำให้เกิดแนวทางการแก้ไขปัญหาโดยใช้มาตรการแก้ไขปัญหาลบต้องสูญเสียผลประโยชน์ เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยรัฐแต่ละรัฐจะเข้ามาทำสัญญาร่วมกัน เพื่อกำหนดแนวทาง และทำข้อตกลงว่ารัฐหนึ่งจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทใดบ้าง โดยที่อีกรัฐอีกรัฐหนึ่งจะมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อน หรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้หมดไป

การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้นมาจากจากริเริ่มของประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือ และพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ที่ได้เป็นผู้ริเริ่มการจัดทำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น เพื่อให้ประเทศสมาชิกลงไปใช้ในการเจรจา และทำข้อตกลงร่วมกัน ซึ่งได้รับเสียงตอบรับที่ดี และเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลาย เพราะแนวทางแก้ปัญหานี้เชื่อได้ว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่ได้ผลดียิ่งกว่าวิธีแก้ไขเพียงฝ่ายเดียว

2.3.1 ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือ และพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development : OECD)

ในปี ค.ศ. 1940 และ ค.ศ. 1943 องค์การสันนิบาตชาติ ได้มีการประชุมระดับภูมิภาคขึ้นที่กรุงเม็กซิโก และเป็นที่มาของต้นแบบอนุสัญญาเม็กซิโก (Mexico model convention 1943) โดยมีเนื้อหาหลักที่เน้นไปในทางให้ประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีเกือบทุกกรณีจากเงินได้ของผู้ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศได้ ต่อมาในปี ค.ศ. 1946 กรรมาธิการทางการคลังขององค์การสันนิบาตชาติได้ประชุมร่วมกันที่กรุงลอนดอน เพื่อแก้ไขและทบทวนต้นแบบอนุสัญญาเม็กซิโก และทำการร่างอนุสัญญาฉบับใหม่ ที่ให้เกิดแนวโน้มการยอมรับอาณาเขตเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ให้มากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะเงินได้บางประเภท เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปี และเงินบำนาญ และได้มีการโอนย้ายการพิจารณาร่างเป็นหน้าที่ขององค์การสหประชาชาติภายใต้หน่วยงานสภาเศรษฐกิจ และสังคม

ในปี ค.ศ. 1963 องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้เห็นชอบและประกาศร่างอนุสัญญาฉบับใหม่ออกสู่สาธารณะ เพื่อให้ประเทศสมาชิกสามารถนำไปเป็นแนวทาง

ในการเจรจาตกลงกรอบภาษีในการค้าระหว่างประเทศ และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ถูกนำมาศึกษาและพัฒนาอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน ซึ่งโดยหลักการทั่วไปแล้วรูปแบบของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จะเป็นร่างอนุสัญญาที่เอื้อประโยชน์ให้แก่ประเทศที่พัฒนาแล้วเป็นหลัก

2.3.2 ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางของสหประชาชาติ (United Nations: UN)

ในช่วงปี ค.ศ. 1967 สหประชาชาติได้ตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญขึ้นเป็นการเฉพาะเพื่อทบทวนการศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนา โดยมีผู้เชี่ยวชาญเข้าร่วมทั้งจากประเทศที่พัฒนาแล้ว ยังไม่พัฒนา และกลุ่มผู้เชี่ยวชาญอิสระที่ไม่สังกัดประเทศใด การประชุมจึงส่งผลให้มีการอภิปรายกันอย่างอิสระ กลุ่มผู้เชี่ยวชาญมีเป้าหมายที่จะค้นหาให้เกิดข้อตกลง หรือร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่สอดคล้องกับระบบภาษีอากรของทั้งประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนา

ในปี ค.ศ. 1978 หลังผ่านการประชุมหลายวาระ ทำให้ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขไปในรูปแบบต่างๆ ในที่สุดสภาคณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ หรือ ECOSOC แห่งสหประชาชาติได้ลงความเห็นได้ผลการประชุมที่ผ่านมาเป็นสรุปและตีพิมพ์ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ออกมาสู่สาธารณะในปี ค.ศ. 1980 ซึ่งเมื่อทำการพิจารณาจะพบว่าต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะมีข้อแตกต่างกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในประเด็นสำคัญหลายๆ ประเด็น เช่น การให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือกว่าในการที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งดังกล่าว แต่ในบางประเด็นกลับเห็นว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN กลับแสดงความสมบูรณ์น้อยกว่ารูปแบบของ OECD อาจเป็นผลเนื่องมาจากการตกลงกันไม่ได้ของผู้เชี่ยวชาญในที่ประชุม โดยพบตัวอย่างในเรื่องสำคัญ เช่น การกำหนดอัตราเงินปันผล อัตราดอกเบี้ย และค่าสิทธิ ที่ดูเหมือนว่ารูปแบบร่างอนุสัญญาของ UN จะปล่อยให้เป็นที่ของประเทศคู่เจรจา การตกลงหาจุดอัตราที่สมดุลกันเอง แตกต่างกับต้นแบบร่างอนุสัญญาของ OECD ที่มีการกำหนดกรอบเพดานอัตราขั้นสูงเอาไว้ หรือมีการกำหนดกรณีที่ทำให้การยกเว้นภาษีเอาไว้เป็นการเฉพาะ เช่น ค่าสิทธิ เช่นเดียวกับประเด็นเรื่องผลกำไรจากกิจการเดินเรือ ที่รูปแบบของ UN กำหนดให้เป็นการตกลงเจรจาจากกันเองว่าฝ่ายประเทศใดจะมีอำนาจเก็บภาษีเพียงฝ่ายเดียว ซึ่งแตกต่างกับรูปแบบของ OECD ที่ได้กำหนดให้การเก็บภาษีจากผลกำไรของกิจการเดินเรือ เป็นของประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีสิทธิเก็บแต่เพียงฝ่ายเดียว

ทั้งนี้ต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ได้แสดงถ้อยแถลงอย่างชัดเจนออกมาว่าเป็นเพียงร่างต้นแบบที่ไม่มีผลบังคับ หรือผูกพัน และไม่ใช้คำแนะนำอย่างเป็นทางการของ UN เพียงแต่ทาง UN ได้นำเสนอทางเลือกอื่นๆ เพื่อช่วยแก้ไขปัญหามาตรฐานภาษีซ้อนระหว่างประเทศให้ประเทศต่างๆ มีทางเลือกอื่น และสามารถนำไปสู่การบรรลุข้อตกลงทางการค้าได้ จากการตีพิมพ์รายงานผลสรุปผล

การนารูปแบบข้อตกลงตามต้นแบบของ UN ในปี ค.ศ. 1987 พบว่ารูปแบบร่างของ UN มีอิทธิพลสำคัญ และเป็นประโยชน์ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศกำลังพัฒนา แต่อย่างไรก็ตามยังมีนักวิเคราะห์บางกลุ่มที่ยังไม่มีความเชื่อมั่นว่ารูปแบบต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะก่อให้เกิดประโยชน์จริงตามคากล่าวอ้างในปี ค.ศ. 1987 เนื่องจากประเทศคู่สัญญาจำนวนมากที่ได้ตกลงลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวนมากนั้นยังใช้วิธีการที่ต่างไปจากรูปแบบที่ทาง UN เสนอ

2.4 แนวทาง FOA ตามข้อกำหนดที่มีในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

อย่างไรก็ตามจากการศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำข้อตกลงร่วมกันรัฐต่างๆ และแนวทางของการต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ต่างยึดหลักการ Distinct and separate enterprise หรือเป็นการแยกสำนักงานใหญ่ และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากออกจากกันในเชิงภาษีอากร ดังนั้นจึงส่งผลให้หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ จึงไม่สามารถถูกนำมาปรับใช้กับกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วได้ เว้นแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะได้มีการระบุไว้ให้นาหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจมาปรับใช้ได้ ดังเช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้เมื่อทำการศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำ ณ เดือนเมษายน พ.ศ. 2561 จะพบว่าประเทศไทยได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ จำนวนทั้งสิ้น 61 ฉบับ ซึ่งสามารถจัดแบ่งหมวดหมู่การระบุเงื่อนไขการบังคับใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจได้ ดังตารางสรุปในหน้าถัดไป⁸

⁸ กรมสรรพากร, อนุสัญญาภาษีซ้อน, 30 มีนาคม 2561, <http://www.rd.go.th/publish/302.0.html>

ตารางที่ 1: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่ “ไม่มี” การตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจในข้อตกลง
ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ลำดับ	ประเทศ	ลำดับ	ประเทศ
1	กัมพูชา	24	ฝรั่งเศส
2	เกาหลีใต้	25	พม่า
3	แคนาดา	26	ฟินแลนด์
4	คูเวต	27	ฟิลิปปินส์
5	จีน	28	มอริเชียส
6	ชิลี	29	มาเลเซีย
7	เชค	30	ยูเครน
8	เซเชลส์	31	เยอรมัน
9	ไซปรัส	32	ลาว
10	ญี่ปุ่น	33	เวียดนาม
11	เดนมาร์ก	34	ศรีลังกา
12	ไต้หวัน	35	สิงคโปร์
13	ทาจิกิสถาน	36	สโลเวเนีย
14	นอร์เวย์	37	ออสเตรเลีย
15	เนเธอร์แลนด์	38	อังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือ
16	บาเรนห์	39	อาร์เมเนีย
17	บังคลาเทศ	40	อิตาลี
18	บัลแกเรีย	41	อิสราเอล
19	เบลเยียม	42	เอสโตเนีย
20	เบลารุส	43	โอมาน
21	ปากีสถาน	44	ไอร์แลนด์

ตารางที่ 1: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่ “ไม่มี” การตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจในข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน (ต่อ)

ลำดับ	ประเทศ	ลำดับ	ประเทศ
22	โปแลนด์	45	ฮ่องกง
23	โรมาเนีย	46	สวิสเซอร์แลนด์

ตารางที่ 2: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่ “มี” การตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจในข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ลำดับ	ประเทศ	ลำดับ	ประเทศ
1	ตุรกี	9	สหรัฐอเมริกา
2	นิวซีแลนด์	10	ออสเตรเลีย
3	เนปาล	11	อินเดีย
4	รัสเซีย	12	อินโดนีเซีย
5	ลักเซมเบิร์ก	13	อุซเบกิสถาน
6	สเปน	14	อามิเรตส์
7	สวีเดน	15	แอฟริกาใต้
8	ฮังการี		

จากตารางข้างต้นพบว่าประเทศไทยได้นำเอาหลักแหล่งดึงดูดความสนใจมาประยุกต์ใช้กับการทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวน 15 ประเทศ หรือเท่ากับร้อยละ 25 ของจำนวนอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมดที่ประเทศไทยได้ทำขึ้น ซึ่งการที่ประเทศไทยจะระบุข้อตกลงในเรื่องของหลักการ Force of attraction ในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่นั้น จะขึ้นอยู่กับการเจรจาทางการค้ากับคู่สัญญารัฐนั้นๆ ว่ามีการโอนอ่อนผ่อนตามมากน้อยกันเพียงใด เพื่อรักษาผลประโยชน์ทางการค้าของแต่ละรัฐที่เข้ามาทำสัญญาให้ได้มากที่สุด

ตัวอย่างข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศสหรัฐอเมริกา ตุรกี เนปาล รัสเซีย ลักเซมเบิร์ก สเปน อินเดีย อินโดนีเซีย อุซเบกิสถาน อามิเรตส์ แอฟริกาใต้ และ

ยังการี จะพบการระบุหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจเอาไว้ในข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ (Business profit) ดังนี้

“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”⁹

ตัวอย่างข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ และออสเตรเลีย จะพบการระบุหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจเอาไว้ในข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ (Business profit) ดังนี้

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจ

⁹ แปลความมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และสหรัฐอเมริกาที่กล่าวใน Article 7 Business profit ที่ได้มีการบัญญัติว่า

“The income or profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the income or profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to:

a) that permanent establishment;

b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or

c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.

The provisions of subparagraphs (b) and (c) shall apply only if it can be shown that the sales or activities were not carried out by the permanent establishment in order to avoid tax in the Contracting State in which the permanent establishment is situated.

ดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

(ก) สถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

(ข) การขายของหรือสินค้าในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่มีลักษณะ เหมือนหรือคล้ายคลึงกับของ หรือ สินค้าที่ขายผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือกิจกรรมทางธุรกิจอื่นๆ ที่มีลักษณะเหมือน หรือคล้ายคลึงกับกิจกรรมทางธุรกิจที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น ถ้าการขาย หรือกิจกรรมทางธุรกิจนั้นได้เกิดขึ้น หรือได้ดำเนินการโดยวิธีที่เห็นได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง”¹⁰

ตัวอย่างข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศสวีเดน จะพบการระบุหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจเอาไว้ในข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ (Business profit) ดังนี้

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น แต่เพียงที่ถือได้ว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น
แม้จะมีบทบัญญัติของวรรคหนึ่งอยู่ กรณีวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

¹⁰ แปลความมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และนิวซีแลนด์ที่กล่าวใน Article 7 Business profit ที่ได้มีการบัญญัติว่า

“1. The income or profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State. If the enterprise carries on business in that manner, the income or profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to:

(a) that permanent establishment; or

(b) sales within that other Contracting State of goods or merchandise of the same or a similar kind as those sold, or other business activities of the same or a similar kind as those carried on, through that permanent establishment if the sale or the business activities had been made or carried on in that way with a view to avoiding taxation in that other State.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the income or profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment or with other enterprises with which it deals.”

ก) การขายของหรือสินค้าในรัฐอธิรัฐหนึ่งนั้น อันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขายโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น

ข) การดำเนินธุรกิจอย่างอื่นในรัฐผู้ทำสัญญาอธิรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับชนิดที่ก่อให้เกิดผลเช่นเดียวกับกิจกรรมที่ดำเนินการผ่านทางสถานประกอบการถาวร

ในกรณีเช่นนั้นเงินได้หรือกำไรจากการขายหรือการประกอบกิจกรรมเหล่านั้นอาจถือได้ว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเว้นแต่ว่าวิสาหกิจนั้นแสดงได้ว่ากิจกรรมเหล่านั้นไม่อาจดำเนินการได้อย่างมีเหตุผลอันสมควรโดยสถานประกอบการถาวร”¹¹

จากข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้างต้นจะพบว่าหลักการในตอนท้ายของข้อ 7 ภาษีจากธุรกิจ หรือวรรค (ข) และ (ค) เป็นการนำหลักการแหล่งตั้งดูความสนใจมาประยุกต์ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และนานาประเทศ เพื่อเป็นการบังคับและควบคุมการซื้อขาย และให้บริการระหว่างประเทศ โดยถ้าผู้มีเงินได้สามารถชี้แจง หรือแสดงให้เห็นว่าการขายหรือกิจกรรมต่างๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เงินได้ที่เกิดจากการทำธุรกรรมนั้นก็ไม่อยู่ในฐานต้องนำมาคำนวณเสียภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่

อย่างไรก็ดีหลักการแหล่งตั้งดูความสนใจที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และนานาประเทศยังเป็นการประยุกต์ใช้ตามความหมายในเชิงอย่างแคบ เนื่องจากประเทศไทยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำหลักการนี้มาใช้บังคับเมื่อเกิดกรณีที่ผู้มีเงินได้แสดงเจตนาหลบเลี่ยงภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เท่านั้น

¹¹ แปลความมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และสวีเดนที่กล่าวใน Article 7 Business profit ที่ได้มีการบัญญัติว่า

“1. The income or profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the income or profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1 where an enterprise of a Contracting State which has a permanent establishment in the other Contracting State

a) sells goods or merchandise in that other State of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment ; or

b) carries on other business activities in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment, then the income or profits from such sales or activities may be attributable to the permanent establishment unless the enterprise shows that such activities could not have been reasonably undertaken by the permanent establishment.”

2.5 แนวทางของกรมสรรพากรต่อหลักการ FOA ในประเทศไทย

แม้ว่าประเทศไทยจะไม่ได้นำหลักการ Force of attraction มาบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับก็ตาม แต่ด้วยหลักการของ Force of attraction แล้วจะพบว่าเชื่อมโยงอย่างหนึ่งที่มีความสำคัญ และแสดงให้เห็นถึงความเหมือนกันอย่างหนึ่งของกฎหมายภาษีของประเทศไทย และหลักการ Force of attraction ซึ่งทั้ง 2 ส่วนต่างมีหลักการในการจัดเก็บภาษีในทิศทางเดียวกันคือการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เหมือนกัน ที่เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าโดยพื้นฐานแล้ว ประเทศไทยก็จัดเก็บภาษีตามหลักการ Force of attraction แต่เนื่องด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่มีผลให้ขัดต่อหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีในประเทศ

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศ จะพบว่าในส่วนของขอบข่ายของผู้เสียภาษี จากบทบัญญัติเกี่ยวกับกาไรจากธุรกิจที่ว่า “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับการประกอบธุรกิจในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง” หากตีความโดยตรงเพื่อพิจารณาถ้อยคำตามตัวบทที่กล่าวมาเกี่ยวกับกาไรจากธุรกิจในอนุสัญญาภาษีซ้อน จะเห็นว่าเป็นการบัญญัติเพื่อใช้บังคับแก่ผู้ที่ได้รับเงินได้ทั้งที่เป็นนิติบุคคล และบุคคลธรรมดาเนื่องจากคำว่า วิสาหกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะให้ความหมายรวมถึงทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาด้วย แต่ ในทางกลับกันในการเก็บภาษีในประเทศไทยในฐานะที่ประเทศไทยเป็นรัฐแหล่งเงินได้ จะพบว่าข้อบังคับในบทนี้ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในเรื่องกาไรจากธุรกิจ ประเทศไทยได้บังคับจัดเก็บภาษีกับนิติบุคคลในรัฐคู่สัญญาของประเทศไทยเท่านั้นตามมาตรา 65 มาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นในกรณีที่ประเทศไทยเป็นผู้จัดเก็บภาษีประเทศไทยจึงไม่สามารถอ้างข้อบทกาไรจากธุรกิจในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ไปปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาของประเทศไทยได้แต่อย่างใด

ส่วนบทบัญญัติที่ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับนานาประเทศที่พบโดยส่วนใหญ่ มักจะพบการทาสัญญาในรูปแบบของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เป็นหลัก แต่เจตนารมณ์ในฝ่ายที่ไทยยังมีการเพิ่มเติมในส่วนของคำว่า Income เพื่อให้ไทยยังคงมีสิทธิ์เก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศกลุ่มที่ไม่สามารถคำนวณกำไรได้ ซึ่งตามกฎหมายภายในของประเทศไทยได้มีบัญญัติให้ใช้วิธีการเก็บภาษีจากอัตราร้อยละห้าจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใดใดตามมาตรา 71 อนุหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากรในกลุ่มนิติบุคคลประเภทดังกล่าว

เมื่อได้ทราบถึงขอบเขตของผู้เสียภาษีตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกี่ยวกับเรื่องกาไรจากธุรกิจแล้วต่อมาต้องทำความเข้าใจถึงการเกณฑ์การกำหนดการเสียภาษีจากกาไรธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้ โดยเมื่อวิสาหกิจถึงขอบข่ายการเสียภาษีจากกาไรธุรกิจในรัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีจากกำไรดังกล่าวให้แก่อีกรัฐหนึ่งก็ต่อเมื่อได้ดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งได้ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น จะเห็นได้ว่าการมีสถานประกอบการถาวรเป็นเงื่อนไขหรือหัวใจสำคัญที่ชี้ขาดว่านิติบุคคล

ของรัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งหรือไม่ ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับนิติบุคคลของรัฐคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยส่วนมากถูกกำหนดไว้ในบทที่ 5 อย่างชัดเจน

จากเกณฑ์กำหนดการเสียภาษีดังกล่าวของอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีผลเป็นการจำกัดหรือลดอำนาจการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาที่มีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งในกรณีของประเทศไทย หากมีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้แล้วแม้นิติบุคคลต่างประเทศจะเข้าข่ายการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามนัยมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ยังไม่เข้าข่ายการมีสถานประกอบการถาวรตามในข้อ 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรประเทศไทย ส่งผลให้ประเทศไทยไม่มีสิทธิ์จัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจที่นิติบุคคลต่างประเทศต่างๆ ได้รับจากประเทศไทย ซึ่งสามารถกล่าวโดยสรุปก็คือบทบัญญัติวรรคสองของข้อกำหนดในบทที่ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือกำไรจากธุรกิจจะมาจำกัดหรือลดอำนาจการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยขอบข่ายของกำไรจากธุรกิจที่พึงต้องเสียภาษีสามารถพิจารณาได้สองประการใหญ่ คือ¹²

ก. หลักการ Attribution

ข. หลักการ Force of attraction

หลักการ Attribution จะกล่าวไว้ในบท 7 วรรคแรกของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางของ OECD ซึ่งได้มีการวางหลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นการกำหนดขอบข่ายของกำไรสุทธิจากธุรกิจไว้โดยมีหลักว่าในกรณีที่นิติบุคคลของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวร และต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งหรือรัฐแหล่งเงินได้เพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น (Attributable to permanent establishment) ซึ่งหลักการนี้อาจถือเป็นทั้งคุณและโทษเปรียบเสมือนเป็นดาบสองคมสำหรับผู้เสียภาษีเอง และรัฐผู้จัดเก็บภาษีก้าวคือหากรัฐผู้จัดเก็บภาษีจะประเมินเรียกเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจเกินกว่าส่วนที่พึงถือว่าเป็นกำไรของกำไรจากสถานประกอบการถาวรแล้วก็ไม่อาจกระทำได้ เนื่องจากหลักการส่วนนี้จะคุ้มครองผู้เสียภาษีให้เสียภาษีจากกำไรเฉพาะส่วนที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ดังตัวอย่างเช่น วิสาหกิจที่เป็นสำนักงานใหญ่ของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศมีสาขา 10 สาขาทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย และประกอบกิจการหลายอย่างเช่นบริการรับเหมาก่อสร้าง ขายอุปกรณ์ขายเครื่องจักร และบริการซ่อมบำรุง ซึ่งเป็นอุตสาหกรรมหนักย่อมมีกำไรมาก ในขณะที่สาขา

¹² ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร, โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556)

ในประเทศตั้งขึ้นเพียงเพื่อขายอะไหล่ และเครื่องมือเล็กๆ น้อยๆ เท่านั้น ซึ่งย่อมมีเงินได้หรือกำไร เพียงเท่าที่ธุรกิจเช่นนี้พึงมีได้ และคงไม่มีจำนวนมากหากเทียบกับกิจกรรมหลายประเภทที่ สำนักงานใหญ่กระทำอยู่ ทำให้การจะกำหนดกำไรของสาขาในไทยโดยการหารเฉลี่ยจากกำไรของ สำนักงานใหญ่อาจได้ผลลัพธ์ออกมามากเกินไปที่สาขาในไทยจะพึงได้รับ หรือควรจะได้รับ จึงไม่สอดคล้องกับลักษณะกิจกรรมที่สาขาในไทยกระทำอยู่และอาจมากกว่าความเป็นจริงเมื่อเทียบกับกิจการในลักษณะตนเองเดียวกันจะพึงได้รับ และหากสาขาในไทยกำหนดค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่าย ตอบแทนหรือชดใช้ให้แก่สำนักงานใหญ่สูงกว่าความเป็นจริงในลักษณะของการโอนราคา หรือ Transfer pricing แล้วอาจทำให้เหลือเป็นกำไรเสียภาษีภายในรัฐแหล่งเงินได้คือประเทศไทยน้อยกว่า ความเป็นจริง กรณีเช่นนี้ประเทศไทยในฐานะเป็นผู้จัดเก็บภาษีสามารถปรับปรุงยอดค่าใช้จ่ายเงินได้ หรือกำไรของสถานประกอบการถาวรให้เหมาะสมสอดคล้องกับความเป็นจริงได้โดยอาศัยหลัก Attribution

หลักการ Force of attraction หลักนี้ไม่ปรากฏในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD แต่ปรากฏในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับ บางประเทศ เช่น สวีเดน ฮังการี อินโดนีเซีย ซึ่งได้มีการบัญญัติหลักการ Force of attraction ไว้ใน ววรรคแรกของข้อเจ็ดด้วยโดยมีข้อความว่า

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้แก่ภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถาน ประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบ ธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้อง เก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

ก. สถานประกอบการถาวรนั้น

ข. การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของ หรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

ค. กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือ คล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร บทบัญญัติ ของอนุวรรค ข. และ ค. จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือ กิจกรรมต่าง ๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะหลีกเลี่ยง ภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”

ดังนั้นหากจะกล่าวโดยสรุปก็คือเมื่อวิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่งอยู่แล้วแต่วิสาหกิจดังกล่าวได้ให้บริการหรือขายสินค้าให้กับลูกค้าในอีกรัฐหนึ่งจนได้รับเงินได้ หรือกำไร โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่แล้วในอีกรัฐหนึ่งแต่กิจกรรมที่ได้กระทำหรือสินค้า

ที่ขายนั้นเป็นกิจกรรมหรือการขายสินค้าที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับกิจกรรม หรือการขายสินค้าที่สถานประกอบการนั้นกระทำอยู่เป็นปกติหรือเป็นกิจกรรมหรือการขายสินค้าที่สถานประกอบการถาวรนั้นสามารถที่จะทำได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับบางประเทศ ในวรรคกาไรจากธุรกิจจะให้ถือว่ากาไรจากธุรกิจที่ได้รับจากกิจกรรมที่กระทำ หรือการขายสินค้าโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรเป็นกาไรของสถานประกอบการถาวร ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีในอีกรัฐหนึ่ง หรือในรัฐแหล่งเงินได้ หรือรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ จึงเห็นได้ว่าหลักการ Force of attraction นั้นนอกจากกำหนดขอบข่ายของกาไรจากธุรกิจไว้ค่อนข้างกว้างกว่ากาไรตามหลัก Attribution แต่ถึงกระนั้นรัฐผู้จัดเก็บภาษีก็ยังคงมีอำนาจที่จะปรับปรุงยอดรายรับรายจ่ายของสถานประกอบการให้สอดคล้องกับมูลค่าตามความเป็นจริงหรือ Transfer pricing ได้ทั้งนี้โดยอาศัยหลัก Attribution นั้นเอง

บทที่ 3

หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction: FOA)

ในการทำความเข้าใจเรื่องหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of attraction ควรทำความเข้าใจในส่วนของการว่า “กำไรธุรกิจ” (Business profit) และคำว่า “สถานประกอบการถาวร” (Permanent establishment) เนื่องจากทั้งสองคำต่างมีนัยสำคัญต่อการพิจารณาหลักการ Force of attraction¹³

กำไรธุรกิจ โดยทั่วไปจะไม่มีเงื่อนไข หรือกำหนดความหมายไว้เป็นการเฉพาะว่ากำไรธุรกิจคืออะไร และประกอบไปด้วยอะไรบ้าง เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดขึ้นมาเป็นการเฉพาะ และเพื่อต้องการให้คำว่ากำไรธุรกิจมีความหมายในเชิงอย่างกว้างเพื่อให้เกิดการตีความกันเองในแต่ละประเภทธุรกิจ โดยเป็นที่เข้าใจกันทั่วไปว่ากำไรธุรกิจคือ เงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้ความเฉพาะเจาะจงของประเภทรายอื่นๆ และภายใต้ความหมายของคำจำกัดความเงินได้อื่นๆ ที่ถูกกำหนดไว้ในอนุสัญญาาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ตัวอย่างของกำไรธุรกิจ เช่น เงินได้จากการขายสินค้า และให้บริการเงินได้จากการรับจ้างทำของ เงินได้จากค่าที่ปรึกษา และเงินได้จากค่านายหน้า

เมื่อกล่าวตามหลักมาตรฐานสากลแล้ว การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ จะเป็นสิทธิของประเทศแหล่งเงินได้อย่างเต็มที่ หากว่าผู้มีเงินได้ประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้น แต่การจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บได้เพียงผลกำไร หรือเงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น อีกทั้งเนื่องจากประมวลรัษฎากรของประเทศได้มีบทบัญญัติในการเก็บภาษีจากการจ่ายกำไรออกนอกประเทศไทยด้วย ดังนั้นการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวรจึงต้องครอบคลุมถึงภาษีที่ต้องชำระในกรณีการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศด้วย

สถานประกอบการถาวรเป็นเครื่องบ่งชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีเงินได้ และประเทศแหล่งเงินได้ กล่าวคือหากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ และผู้มีเงินได้มีระดับต่ำหรือความสัมพันธ์น้อยเกินไป ประเทศแหล่งเงินได้จะต้องให้การยกเว้นการจัดเก็บภาษีในเงินได้ของผู้มีเงินได้ และปล่อยให้ประเทศถิ่นที่อยู่ใช้สิทธิในการจัดเก็บภาษีในเงินได้นั้นแต่เพียงฝ่ายเดียว ยกเว้น

¹³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 341.

กรณีเฉพาะที่มีการละเว้นการเก็บภาษีที่ได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการเฉพาะ แต่หากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ และผู้มีเงินได้อยู่ในระดับสูงถึงจุดที่เรียกว่ามีความสัมพันธ์ถึงระดับหนึ่ง หรือถึงระดับที่เกิดการพึ่งพาบริการสาธารณะ ทรัพยากรของประเทศแหล่งเงินได้ในระดับหนึ่ง ประเทศแหล่งเงินได้ย่อมมีสิทธิที่จะเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นของผู้มีเงินได้อย่างเต็มที่ และประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ที่จะต้องให้การจัดภาษีซ้อนที่ผู้มีเงินได้ในประเทศของตนต้องรับภาระ ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวจะถูกวัดระดับภายใต้นิยามของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยคำว่าสถานประกอบการถาวรได้ถูกแปลความหมายเป็นสองนัย คือ ความหมายโดยทั่วไป และความหมายโดยเฉพาะที่มาจากการกำหนดเพิ่มเติมในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ความหมายโดยทั่วไปสามารถพิจารณาได้จาก การให้คำจำกัดความขององค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) ที่ได้ให้คำจำกัดความของสถานประกอบการถาวรไว้ในข้อ 5 วรรคหนึ่งของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ระบุว่าสถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือบางส่วน ซึ่งคำจำกัดความนี้นับว่าเป็นส่วนสำคัญที่สุดในการระบุรายการคำว่าเข้าข่ายการเป็นกำไรธุรกิจหรือไม่ โดยผู้พิจารณาต้องนำนิยามโดยทั่วไปนี้มาพิจารณาด้วยทุกครั้งร่วมกับการพิจารณาความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวร เพื่อสรุปว่าผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ และตามความหมายโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรที่กล่าวมา สามารถแจกแจงองค์ประกอบที่สำคัญได้ 3 องค์ประกอบ ดังนี้

- ก. การเป็นสถานประกอบการถาวรผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business) โดยสถานธุรกิจดังกล่าวผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องมีความเป็นเจ้าของ หรือมีกรรมสิทธิ์ในสถานะนั้น ดังนั้นการเช่าสถานที่เพื่อประกอบการก็ถือว่าเป็นสถานธุรกิจตามคำจำกัดความนี้
- ข. สถานประกอบการถาวรหรือสถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (Fixed) ความเป็นประจํานี้หมายถึงรวมถึงการใช้สถานที่ในลักษณะชั่วคราว เช่น การเช่าห้องพักในโรงแรม แต่ใช้ประกอบการในระยะเวลานึง เช่น ใช้เป็นสถานที่ประกอบการนานเกินกว่า 6 เดือน
- ค. ผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น เพื่อดำเนินธุรกิจของตนเองในประเทศแหล่งเงินได้

เนื่องจากความหมายโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรที่ OECD ได้วางกรอบเอาไว้ มีความจำเป็นที่ต้องใช้การพิจารณาข้อเท็จจริงต่างๆ ประกอบกันในองค์ประกอบ และรายละเอียดหลายส่วน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความยากลำบาก และความขัดแย้งในการตีความระหว่างประเทศคู่สัญญา หรือประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศถิ่นที่อยู่ ดังนั้นประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนต่างๆ จึงมักมี

การกำหนด และตกลงความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวรเพิ่มเติมเอาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้เกิดความง่ายในทางปฏิบัติ โดยความหมายโดยเฉพาะของสถานประกอบการถาวรจะสามารถแบ่งย่อยได้เป็น 3 กรณี ดังนี้¹⁴

ก. สถานประกอบการบริการถาวรประเภททรัพย์สิน ซึ่งได้กำหนดไว้ในข้อ 5 วรรคสอง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งบัญญัติไว้ว่า ค่าว่าสถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะนั้นให้รวมถึง สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง และ เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นหาทรัพยากรธรรมชาติ

แต่อย่างไรก็ตามเป็นที่เข้าใจกันว่าสถานที่ธุรกิจที่ถูกกำหนดเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินข้างต้นจะต้องเข้าลักษณะเป็นสถานธุรกิจประจำตามความหมายโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรด้วย

ข. สถานประกอบการบริการถาวรประเภทกิจกรรม ซึ่งได้แก่กิจกรรมต่างๆ ที่ผู้มีเงินได้เข้ามาดำเนินกิจกรรมในประเทศแหล่งเงินได้ เช่น การตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการประกอบที่มีการดำเนินงานอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่าระยะเวลาที่กำหนด เช่น 6 เดือน การทำกิจกรรมเช่นนั้นนับได้ว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

การนับระยะเวลาของที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการประกอบจะต้องเริ่มนับตั้งแต่วันแรกที่เริ่มโครงการ และจะนับต่อเนื่องไปจนกว่าโครงการนั้นจะจบสิ้น

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันของประเทศไทยส่วนใหญ่ นอกจากจะกำหนดให้กิจกรรมดังกล่าวข้างต้นเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว ยังมักเพิ่มเติมกรณีการให้บริการใดๆ ที่กระทำผ่านบุคลากรที่อาศัยอยู่ในประเทศไทยเกินกว่าระยะเวลาที่กำหนด เป็นกิจกรรมที่เข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย ดังตัวอย่างที่พบในข้อ 5 วรรคสาม (ข) แห่งอนุสัญญาประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน กำหนดให้การให้บริการรวมทั้งบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้าง หรือบุคลากรอื่น เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย หากลูกจ้างหรือบุคคลกรอื่นเข้ามาให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบเดือนใดๆ

ในการกำหนดระยะเวลาของกิจกรรม หรือ Time test ที่เป็นเครื่องชี้วัดการเป็นสถานประกอบการถาวร จะขึ้นอยู่กับภาระจรรยาของประเทศคู่สัญญาเป็นรายกรณีไป โดยในส่วนของประเทศไทยได้ทำข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนในเรื่องการกำหนดระยะเวลาของกิจกรรมที่ควรถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรไว้อยู่ที่ประมาณ 6 เดือน เป็นส่วนใหญ่

¹⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 346.

ค. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งได้มีการกำหนดให้ตัวแทน ที่มีสถานภาพแบบไม่เป็นอิสระ ซึ่งมีอำนาจในการทำสัญญา (Conclude contracts) ในนามตัวการ หรือผู้มีเงินได้ และสามารถใช้อำนาจในการทำสัญญานั้นได้โดยปกติวิสัย ให้ถือว่าตัวแทนประเภทดังกล่าวถือเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้มีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น แม้ว่าจะไม่มีสถานธุรกิจประจำก็ตาม เพราะการมีตัวแทนในลักษณะดังกล่าวนี้ มีผลในการประกอบธุรกิจเท่ากับการมีสถานประกอบธุรกิจประจำนั่นเอง

สำหรับประเทศไทยนั้นจะพบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้จัดทำไว้กับประเทศคู่ค้าต่างๆ มักมีการเขียนเพิ่มเติมลักษณะในการดำเนินการแทนของตัวแทนตามแนวทางในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เพื่อให้ตัวแทนเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ง่ายขึ้น ซึ่งสามารถสรุปได้ว่าในกรณีที่ตัวแทนเข้าลักษณะเป็นตัวแทนในการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยให้กับตัวการ หรือผู้มีเงินได้ในต่างประเทศ และการเป็นตัวแทนในการจัดเก็บสินค้าของตัวการ และช่วยในการจัดส่งสินค้าในนามตัวการเป็นปกติวิสัย ในกรณีเช่นว่านี้ให้ถือว่าตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการ หรือผู้มีเงินได้ในต่างประเทศด้วย

จากความหมายของสถานประกอบการถาวรในความหมายในเชิงทั่วไป และในเชิงเฉพาะแล้ว ในกรณีต่อไปนี้จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ตามข้อกำหนดในข้อ 5 วรรคสี่ ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งได้กำหนดให้คำว่าสถานประกอบการถาวร ไม่ให้รวมไปถึงกรณีต่างๆ ดังนี้¹⁵

- ก. การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา หรือการจัดแสดงสิ่งของ หรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
- ข. การเก็บรักษาสินค้าของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง
- ค. การเก็บรักษาสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
- ง. การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสินค้า หรือรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น
- จ. การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่น ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นเพียงส่วนประกอบ

¹⁵ สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย-อเมริกัน, ดร. สุวรรณ วลัยเสถียร, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพลส จำกัด, 2546), หน้า 18.

- ฉ. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการรวมกิจกรรมที่กล่าวมาข้างต้นเข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบเท่านั้น

3.1 หลักการของ FOA ตามมาตรฐานสากล

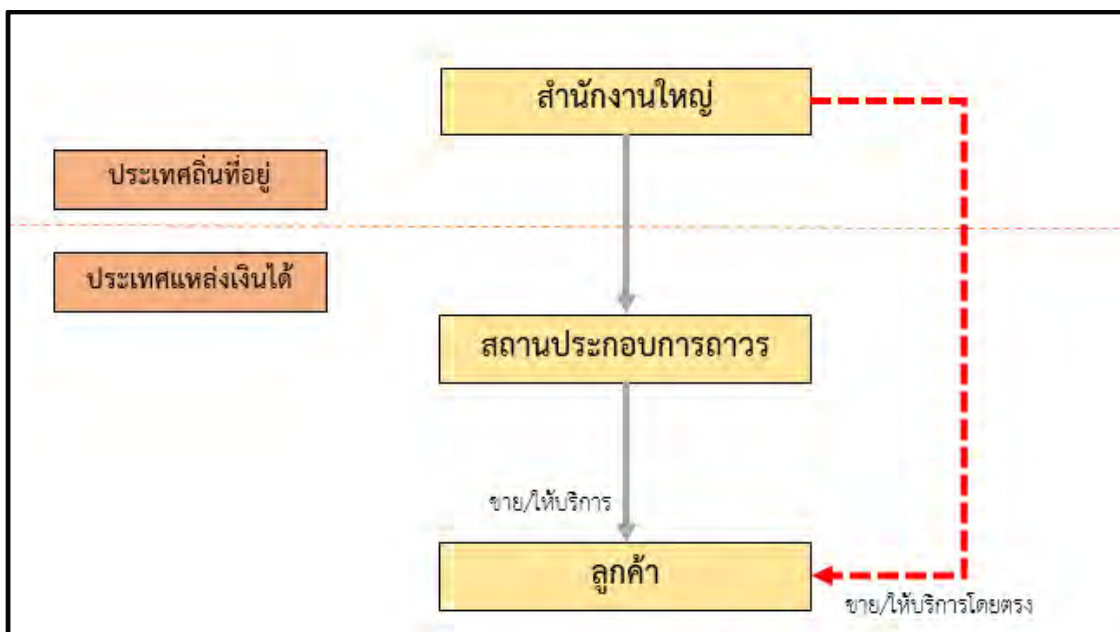
ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรได้ประกอบธุรกิจ หรือเข้าทำธุรกรรมกับบุคคลต่างๆ ภายนอกโดยตนเองเพียงลำพัง กรณีเช่นนี้จะไม่เกิดปัญหาการตีความรายได้ของสถานประกอบการที่ต้องนำมาเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้แต่อย่างใด เนื่องจากเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการเข้าทำธุรกรรมทั้งจำนวนต้องถูกนำมารวมคำนวณ และถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้โดยปกติ

แต่ในบางกรณีที่สถานประกอบการถาวรได้ทำธุรกรรม หรือประกอบธุรกิจโดยร่วมมือกับสำนักงานใหญ่ และสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศ โดยมีการแบ่งงาน หน้าที่ และความรับผิดชอบกันทำเป็นส่วนๆ มีผลให้งานบางส่วนกระทำในประเทศไทย และงานบางส่วนกระทำในต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้เกิดข้อสงสัย และปัญหาการตีความเกิดขึ้นว่าสถานประกอบการถาวรจะสามารถนำเงินได้เฉพาะส่วนที่กระทำในประเทศไทยมาเป็นฐานในการคิดเงินได้ตามประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ แล้วไม่ต้องนำรายได้ที่เกิดจากการดาเนินการ หรือประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมเป็นฐานเงินได้ในประเทศไทย หรือว่าจะต้องถือว่าเงินได้ทั้งจำนวนไม่ว่าจะเกิดขึ้นในประเทศไทย หรือต่างประเทศต้องถูกนำมารวมคิดเป็นฐานเงินได้ในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยทั้งจำนวน ซึ่งปัญหาดังกล่าวควรนำหลักการทฤษฎีหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หรือ Force of attraction มาใช้ในการช่วยพิจารณาตีความ

หลักการ Force of attraction หรือหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ หมายถึง กรณีที่ผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ต่อมาสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้นั้นโดยตรง และเป็นการขายสินค้า หรือให้บริการกับลูกค้าโดยมิได้รับความช่วยเหลือและไม่ได้เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้แต่อย่างใด ในกรณีเช่นนี้เมื่อมองตามหลักการของทฤษฎีหลักแหล่งดึงดูดความสนใจแล้ว เนื่องจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ กับสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลเดียวกัน และมีการประกอบกิจการชนิดประเภทอย่างเดียวกัน จึงมองได้ว่าเงินรับที่สำนักงานใหญ่ได้รับจึงถือเสมือนกับว่าเป็นเงินได้ของ

สถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ด้วยเช่นกัน ดังนั้นจึงควรนำเงินได้นี้มารวมเป็นฐานเงินได้ของสถานประกอบการถาวรเพื่อนำมาคำนวณและเสียภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินได้¹⁶

ตารางที่ 3: ภาพแสดงหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of attraction: FOA)



จากภาพข้างต้นที่แสดงหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจจะเห็นมุมมองได้ว่า ถ้าในกรณีที่ถูกหมายภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ระบุไว้เพียงแค่การจัดเก็บภาษีเฉพาะเพียงแค่การทำธุรกรรมโดยสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น จะเป็นช่องทางให้ผู้มีเงินได้บางกลุ่มใช้เป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษีโดยการสร้างธุรกรรมการค้าโดยตรงจากต่างประเทศมาถึงกลุ่มลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้โดยตรง ซึ่งธุรกรรมดังกล่าวสามารถทำผ่านสถานประกอบการถาวรได้เหมือนกัน ทำให้เงินได้ที่เกิดขึ้นไม่ต้องผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีในประเทศแหล่งเงินได้นั้นเอง จากช่องทางในส่วนนี้จึงทำให้เกิดแนวคิดของหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจขึ้นมาเพื่อขจัดปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีของผู้มีเงินได้ นอกจากนี้หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจยังสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ระดับ ดังนี้

¹⁶ สันญาจัดภาษีซ้อนไทย-อเมริกัน, ดร. สุวรรณ วลัยเสถียร, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพลส จำกัด, 2546), หน้า 87.

3.1.1 การนำหลักแหล่งดึงดูดความสนใจไปใช้อย่างเต็มระบบ (Full force of attraction) คือ การที่นำหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจไปใช้กับทุกๆ ธุรกิจการค้ากับผู้มีเงินได้ที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่ว่าธุรกิจการค้าขาย หรือให้บริการนั้นจะกระทำโดยผ่านสถานประกอบการถาวร หรือทำธุรกิจโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ก็จะมองว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ทั้งหมด เป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร และต้องถูกนำไปรวมเป็นฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ทั้งหมด

3.1.2 การนำหลักแหล่งดึงดูดความสนใจไปใช้อย่างแคบ (Limitation force of attraction) คือการนำหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจไปบังคับใช้เฉพาะในกรณีการทำธุรกรรมการค้า ที่ทำโดยสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศไปยังลูกค้าโดยตรง โดยที่ไม่ได้ทำผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งจะพิจารณาว่าธุรกรรมการค้านั้นเป็นธุรกรรมการค้าที่มีลักษณะประเภทการขายสินค้า หรือการให้บริการที่เหมือน หรือเหมือนกับที่สถานประกอบการถาวรทำได้หรือไม่ ถ้าเป็นการทำธุรกรรมที่เหมือน หรือเหมือนกัน เงินได้ที่เกิดขึ้น แม้ว่าจะไม่ใช่เงินได้ที่ทำผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เงินได้นั้นต้องถูกจัดว่าเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรเพื่อนำมารวมคำนวณเป็นฐานเงินได้เพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ทันที เนื่องจากสามารถมองได้ว่าธุรกรรมต่างๆ ที่เหมือน หรือเหมือนกับที่สถานประกอบการถาวรทำได้ แต่ผู้มีเงินได้กลับไม่ยอมทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นการมีเจตนาหลบเลี่ยงภาษีที่ต้องจ่ายชำระให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้

3.1.3 การไม่นำหลักแหล่งดึงดูดความสนใจไปใช้บังคับในกฎหมายภาษีอากร (No force of attraction) คือ มุมมองการที่นับรวมเพียงเงินได้ที่เกิดจากการทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ที่ต้องถูกนำมารวมเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ สาเหตุที่หลายๆ ประเทศไม่นำหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจไปบังคับในกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากเป็นหลักการที่ขัดแย้งต่อการค้าระหว่างประเทศมากจนเกินไป และจะส่งผลให้แรงดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศเข้าสู่ประเทศแหล่งเงินได้ลดน้อยลง ซึ่งในมุมมองการลงทุนย่อมไม่เกิดผลดีต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศแหล่งเงินได้เท่าใดนัก

3.2 แนวทางของ OECD และ UN ต่อหลักการ FOA

อ้างอิงจากหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจจะพบว่าในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD model convention จะไม่มีการพูดถึงข้อปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการนำหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจไปปรับประยุกต์ใช้แต่อย่างใด แตกต่างกับต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN model convention หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจมาปรับใช้ โดยต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ประยุกต์ใช้หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจในความหมายอย่างแคบ (Limitation force of attraction) เท่านั้น ตามข้อความที่ปรากฏในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN model convention ดังนี้

“Article 7 Business profits of United Nations model double taxation convention

The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to

(a) that permanent establishment;

(b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or

(c) Other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.”

จากความแตกต่างในมุมมองของ OECD และ UN ที่มีต่อหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจทำให้ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของทั้งคู่เกิดความแตกต่างกันขึ้น ซึ่งสามารถหาการสรุปความแตกต่างได้ตามตาราง ดังนี้

ตารางที่ 4: ตารางสรุปความแตกต่างของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD และ UN ที่มีต่อหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ

รายการ	OECD Model	UN Model
ระดับการใช้ Force of attraction	ไม่มีการประยุกต์ใช้หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ	มีการประยุกต์ใช้หลักการแหล่งดึงดูดความสนใจในเชิงความหมายอย่างแคบ
วิธีการประยุกต์ใช้	ประยุกต์ใช้หลักการ Attribution rule เพื่อให้เกิดการเชื่อมต่อทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ประกอบกับการพิจารณา FAR analysis ¹⁷	นำหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจประยุกต์ใช้
ผลกระทบภาษีต่อกำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้	กระทบต่อการจัดเก็บภาษีต่อสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น	กระทบต่อการจัดเก็บภาษีต่อสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ และการขายสินค้า หรือให้บริการโดยตรงจากต่างประเทศ โดยลักษณะสินค้าหรือบริการมีความคล้ายคลึง หรือเหมือนกับสินค้าและบริการของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

จากตารางสรุปความแตกต่างในมุมมองของ OECD และ UN ที่มีต่อหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจ จะพบว่าทาง OECD ไม่ได้ให้ความสนใจที่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องรับเอาหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจมาปรับใช้ ซึ่งแตกต่างกับมุมมองแนวคิดของ UN ที่ให้รับเอาหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจในระดับแคบ หรือ Limitation force of attraction มาปรับใช้ เพื่อให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สูญเสียประโยชน์ที่ควรได้รับการเข้ามาใช้ทรัพยากรในประเทศแหล่งเงินได้ของนักลงทุนต่างชาติ

ทั้งสองมุมมองต่างมีความคิดเห็นข้อได้เปรียบ และข้อเสียเปรียบที่ต่างกันไป จึงเป็นการตัดสินใจของแต่ละรัฐคู่สัญญาที่จะหยิบเอาประเด็นที่เหมาะสมกับสภาพของประเทศตัวเองว่า

¹⁷ FAR analysis ย่อมาจาก Function performed, Assets used and Risk ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ปัจจัยขั้นพื้นฐาน เพื่อเป็นกรอบในการศึกษาเปรียบเทียบระดับความสัมพันธ์ของรายการค้า หรือธุรกรรมที่เกิดขึ้น เช่น ระดับความสัมพันธ์ในหน้าที่การงานที่ทำในแต่ละรัฐระดับของสินทรัพย์ที่ใช้ หรือมีอยู่ และระดับความสัมพันธ์ในมุมมองของการรับความเสี่ยง

เหมาะสมที่จะเอาหลักการใดมาปรับใช้ เช่น ในทิศทางของประเทศที่พัฒนาแล้ว และมีนักลงทุนในประเทศตัวเองจำนวนมากที่ต้องออกไปหาการลงทุนในประเทศต่างๆ ทั่วโลก การเลือกแนวทางของ OECD ที่ไม่รับเอาหลักการแหล่งดึงดูดความสนใจมาใช้ ย่อมเป็นผลดีแก่ประเทศตนเองเป็นอย่างมาก แต่กับประเทศที่ไม่ได้มีนักลงทุนในประเทศตนเองจำนวนมากนั้นก็ยังสามารถออกไปลงทุนทางธุรกิจยังต่างประเทศ หรือกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา การที่จะเลือกใช้หลักการตาม OECD ย่อมเป็นการเสียประโยชน์ทางภาษีอากรของประเทศไปอย่างไม่ยุติธรรม ประเทศเหล่านี้จึงเหมาะสมที่จะเลือกหลักการตาม UN ที่ใช้ Limitation force of attraction เข้ามาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อลดความเสียเปรียบในเชิงภาษีอากร และในเชิงการค้าลง

บทที่ 4

การนำหลักการ FOA มาใช้ในประเทศเคนยา

จากการศึกษาถึงรัฐที่ได้มีการนำหลักการ Force of attraction ไปประยุกต์ใช้นั้น จะพบว่าหลาย ๆ รัฐได้มีการประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction อย่างจำกัด กล่าวคือแต่ละรัฐโดยส่วนมากไม่ได้มีการนำหลักการนี้ไปบัญญัติไว้ในอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ทุกอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากปัจจัยด้านต่างๆ เช่น สถานภาพการเจรจาต่อรอง ความได้เปรียบเสียเปรียบในผลประโยชน์ด้านอื่นๆ

แต่อย่างไรก็ดีจากการศึกษาพบว่าประเทศเคนยาเป็นประเทศหนึ่งที่ได้มีการนำหลักการ Force of attraction ไปปรับประยุกต์ใช้ในทุกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศเคนยาได้ร่วมลงนามคู่กับรัฐอื่นๆ แม้ว่าประเทศเคนยาจะเป็นประเทศที่มีขนาดเศรษฐกิจที่จำกัด แต่กลับมีความคล้ายคลึงกับประเทศไทยในหลายๆ ด้าน เช่น การเป็นประเทศที่มีทรัพยากรจำนวนมาก มีรายได้หลักส่วนหนึ่งมาจากการท่องเที่ยวในประเทศ เป็นประเทศที่มีภูมิศาสตร์ทางด้านการคมนาคมขนส่งที่สำคัญของทวีปแอฟริกา

จากผลของการที่ประเทศเคนยายังอยู่ในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ประเทศเคนยาจึงเลือกที่จะนำหลักการ Force of attraction เข้ามาบัญญัติไว้ในทุกอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อเป็นหลักการทางภาษีที่เสมือนกลไกป้องกันนักลงทุนต่างชาติ ที่จะเข้ามาหาผลประโยชน์จากทรัพยากรต่างๆ ของประเทศเคนยา แล้วมีเจตนาหลบเลี่ยง หรือไม่ยอมจ่ายชดเชยค่าการใช้ทรัพยากรนั้นต่อประเทศเคนยา ในรูปของภาษีอากร จึงเป็นการสมควรที่ประเทศไทยจะศึกษาถึงพื้นฐานระบบเศรษฐกิจ และระบบกฎหมายภาษีของประเทศเคนยาที่เกี่ยวข้องกับหลักการ Force of attraction เพื่อนำมาปรับประยุกต์ใช้พัฒนาระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยต่อไป

เมื่อกล่าวถึงสาธารณรัฐเคนยา หรือ Republic of Kenya จะพบว่ามีที่ตั้งอยู่ในแนวศูนย์สูตรทางฝั่งตะวันออกของทวีปแอฟริกา ซึ่งประเทศเคนยาเคยเป็นเมืองขึ้นของสหราชอาณาจักร โดยได้รับเอกราชเมื่อวันที่ 12 ธันวาคม พ.ศ. 2506 หรือ ค.ศ. 1963 จากสหราชอาณาจักร จากการเป็นเมืองขึ้นของสหราชอาณาจักร จึงส่งผลให้ประเทศเคนยามีระบบกฎหมายเป็นรูปแบบระบบกฎหมายของเคนยา (Kenya Statutory Law) ซึ่งคล้ายคลึงรูปแบบกฎหมายจารีตประเพณีอังกฤษ (English Common Law) กฎหมายของชนเผ่าต่าง (Tribal Law) และกฎหมายอิสลาม (Islamic Law)¹⁸

¹⁸ กรมเอเชียใต้ ตะวันออกกลางและแอฟริกา กระทรวงการต่างประเทศ, ข้อมูลสาธารณรัฐเคนยา, 15 มีนาคม 2561, <http://sameaf.mfa.go.th/th/country/africa/detail.php?ID=63>

ประเทศเคนยามีนโยบายต่างประเทศตั้งอยู่บนพื้นฐานผลประโยชน์แห่งชาติเป็นหลัก เช่น บังคับทางเศรษฐกิจ รัฐบาลประเทศเคนยาได้ให้ความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจเป็นองค์ประกอบสำคัญ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่กำหนดนโยบายต่างประเทศของประเทศเคนยา รัฐบาลเคนยาจึงจัดทหานโยบายเศรษฐกิจแบบเปิด โดยส่งเสริมให้เกิดการลงทุนจากต่างชาติ (Foreign Direct Investment: FDI) ตลอดจนขอรับความช่วยเหลือจากต่างชาติเพื่อการพัฒนาประเทศ (Overseas Development Assistance: ODA) การที่รัฐบาลประเทศเคนยามีการกระตุ้นให้มี FDI และ ODA จึงทำให้เกิดการหมุนเวียนเงินตราต่างประเทศในระบบการเงินของประเทศเคนยามากยิ่งขึ้น

หรือทางด้านปัจจัยด้านภูมิรัฐศาสตร์ รัฐบาลประเทศเคนยาเป็นประเทศที่มีความสำคัญทางภูมิรัฐศาสตร์ของทวีปแอฟริกา เนื่องจากชาวเคนยามี เชื้อชาติและชาติพันธุ์ที่หลากหลาย นอกจากนี้เคนยายังเป็นประเทศที่เชื่อมต่อกับมหาสมุทรอินเดีย และเป็นเมืองท่าที่สำคัญให้แก่ประเทศต่างๆ ในทวีปแอฟริกาที่ไม่มีทางออกทะเล อีกทั้งประเทศเคนยายังเป็นประเทศยุทธศาสตร์ในอนุภูมิภาคแอฟริกาตะวันออกที่มีศักยภาพทางการค้า และการลงทุน เนื่องจากสาเหตุหลัก ดังนี้

- ก. มีขนาดเศรษฐกิจที่ใหญ่ที่สุดในอนุภูมิภาคแอฟริกาตะวันออก
- ข. เป็นศูนย์กลางการคมนาคมในอนุภูมิภาคทั้งทางเรือและทางอากาศ โดยมีเมืองมอมบาซา (Mombasa) เป็นเมืองท่าสำคัญ ในการที่สามารถกระจายสินค้าทั้งในเคนยาและไปยังประเทศอื่น ๆ ในอนุภูมิภาคแอฟริกาตะวันออก และมีกรุงไนโรบีเป็นศูนย์กลางการบินและการขนส่งสินค้าทางอากาศ
- ค. ประเทศเคนยามีบทบาทเป็นผู้นำในภูมิภาค ทั้งด้านเศรษฐกิจและความมั่นคง และเป็นสมาชิกในประชาคมแอฟริกาตะวันออก (East African Community: EAC) และตลาดร่วมแห่งภูมิภาคแอฟริกาตะวันออก และแอฟริกาตอนใต้ (Common Market for Eastern and Southern Africa: COMESA) ทำให้ประเทศเคนยาสามารถเป็นประตูสู่แอฟริกา
- ง. ประเทศเคนยาได้รับสิทธิประโยชน์ทางการค้าจาก EU ภายใต้ความตกลง Cotonou (Cotonou Agreement) และจากประเทศสหรัฐอเมริกา ภายใต้รัฐบัญญัติ African Growth and Opportunity Act (AGOA) การส่งเสริมความสัมพันธ์กับเคนยาจะเป็นการเชื่อมความสัมพันธ์ในทางการค้าและเป็นการเข้าสู่ตลาดสหรัฐอเมริกา และ EU ได้อีกทางหนึ่งโดยผ่านประเทศเคนยา

ในมุมมองในด้านเศรษฐกิจประเทศเคนยาเป็นจุดยุทธศาสตร์ทางเศรษฐกิจที่สำคัญในภูมิภาคแอฟริกาตะวันออก เนื่องจากประเทศเคนยาได้พัฒนาให้มีเครือข่ายการเชื่อมโยงการคมนาคมที่ดี โดยการมีท่าเรือสำคัญที่เมืองมอมบาซา อีกทั้งยังมีเส้นทางรถไฟ และการบินเชื่อมต่อไปยังประเทศ

เพื่อนบ้าน จึงทำให้ประเทศเคนยาเป็นจุดกระจายสินค้าไปยังประเทศต่างๆ ในภูมิภาคแอฟริกาตะวันออกได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้ประเทศเคนยายังมีศักยภาพสูงในด้านการท่องเที่ยว โดยเฉพาะการท่องเที่ยวรูปแบบ eco-tourism หรือการท่องเที่ยวเชิงนิเวศ และการท่องเที่ยวแบบซาฟารี รวมทั้งมีวัฒนธรรมท้องถิ่นที่น่าสนใจของนักท่องเที่ยวต่างประเทศ

แต่อย่างไรก็ดีเศรษฐกิจของประเทศเคนยาก็มีความอ่อนไหวต่อสภาพเศรษฐกิจโลก เนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่มาจากภาคธุรกิจบริการ (ร้อยละ 68 ของ GDP ปี 2559) และมีรายได้สำคัญมาจากการท่องเที่ยวเป็นหลัก นอกจากนี้ ประเทศเคนยาต้องการการลงทุนในด้านการก่อสร้าง โครงสร้างพื้นฐาน และวัสดุก่อสร้าง เนื่องจากรัฐบาลประเทศเคนยามีแผนพัฒนาโครงสร้างสาธารณูปโภคด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะด้านชลประทาน และระบบสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานอื่นๆ เพื่อเชื่อมโยงการคมนาคมในประเทศ และรองรับการเป็นตลาดร่วมของ EAC ซึ่งในปัจจุบันรัฐบาลประเทศเคนยาประกาศโครงการสร้างท่าเรือขนาดใหญ่มูลค่า 23,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ที่เมืองลามู (Lamu) ทางตอนเหนือของประเทศ และเพิ่มท่าเทียบเรือขนถ่ายตู้สินค้าแห่งที่สองที่เมืองมอมบาซา

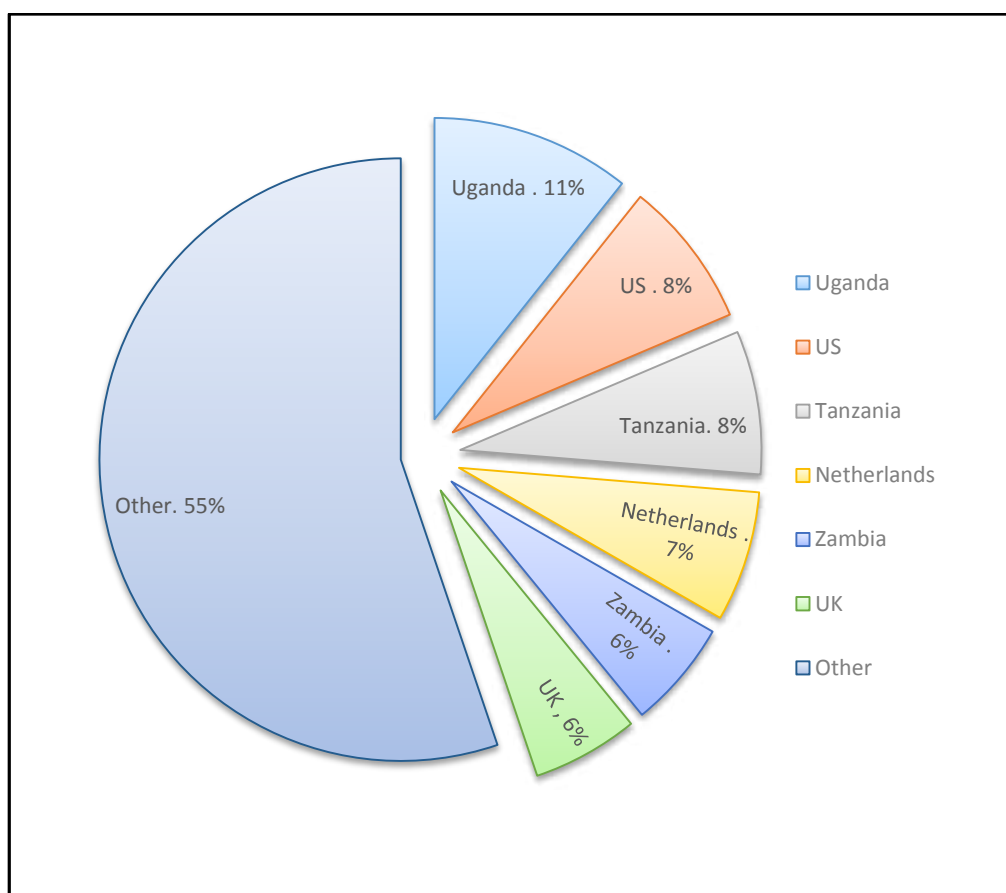
ประเทศเคนยามีทิศทางการบริหาร และพัฒนาเศรษฐกิจในนโยบายวิสัยทัศน์ 2030 โดยประเทศเคนยาได้จัดทำวิสัยทัศน์ 2030 เพื่อวางกรอบนโยบายพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคมของประเทศเคนยา โดยประเทศเคนยาต้องการรักษาระดับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจไว้ให้คงที่ที่ร้อยละ 10 ภายในระยะเวลา 25 ปี โดยรัฐบาลของประเทศเคนยามุ่งส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจใน 6 ด้าน ได้แก่

- ก. การท่องเที่ยว
- ข. การเกษตร
- ค. การค้าปลีกและค้าส่ง
- ง. การผลิตเพื่อตลาดระดับภูมิภาค
- จ. การให้บริการ business process offshoring (BPO) และ
- ฉ. การบริการทางการเงิน

ประเทศเคนยามีผลผลิตทางการเกษตรหลัก คือ ชา กาแฟ ข้าวโพด ข้าวสาลี น้ำตาล ผัก และผลไม้ต่าง ๆ ผลิตภัณฑ์นม เนื้อวัว เนื้อสุกร สัตว์ปีก และไข่ และมีอุตสาหกรรมหลักในระบบเศรษฐกิจคือ ซีเมนต์ อุตสาหกรรมแปรรูปอาหาร การท่องเที่ยวผลิตภัณฑ์ พิโตรเลียม และอุตสาหกรรมผลิตสินค้าอุปโภคต่าง ๆ

การท่องเที่ยวเป็นอุตสาหกรรมที่หารายได้ให้ประเทศเคนยามากที่สุด นอกจากนี้ประเทศเคนยายังมีอุตสาหกรรมขนาดเล็กอื่น ๆ นอกเหนือจากอุตสาหกรรมแปรรูปสินค้าเกษตร เช่น พลาสติก เพอร์นิเจอร์ แบตเตอรี่ สิ่งทอ สบู่ ผลิตภัณฑ์น้ำมันบางชนิด และปูนซีเมนต์ เป็นผลทำให้ประเทศเคนยามีสินค้าส่งออกโดยหลัก จะเป็นกลุ่มสินค้าจากพวก ชา ผลผลิตเกษตร เช่น ชา กาแฟ ข้าวโพด ข้าวสาลี น้ำตาล ผักและผลไม้ต่างๆ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ซึ่งสามารถแยกประเทศคู่ค้าที่เคนยาทำการส่งออกที่สำคัญได้ ดังนี้

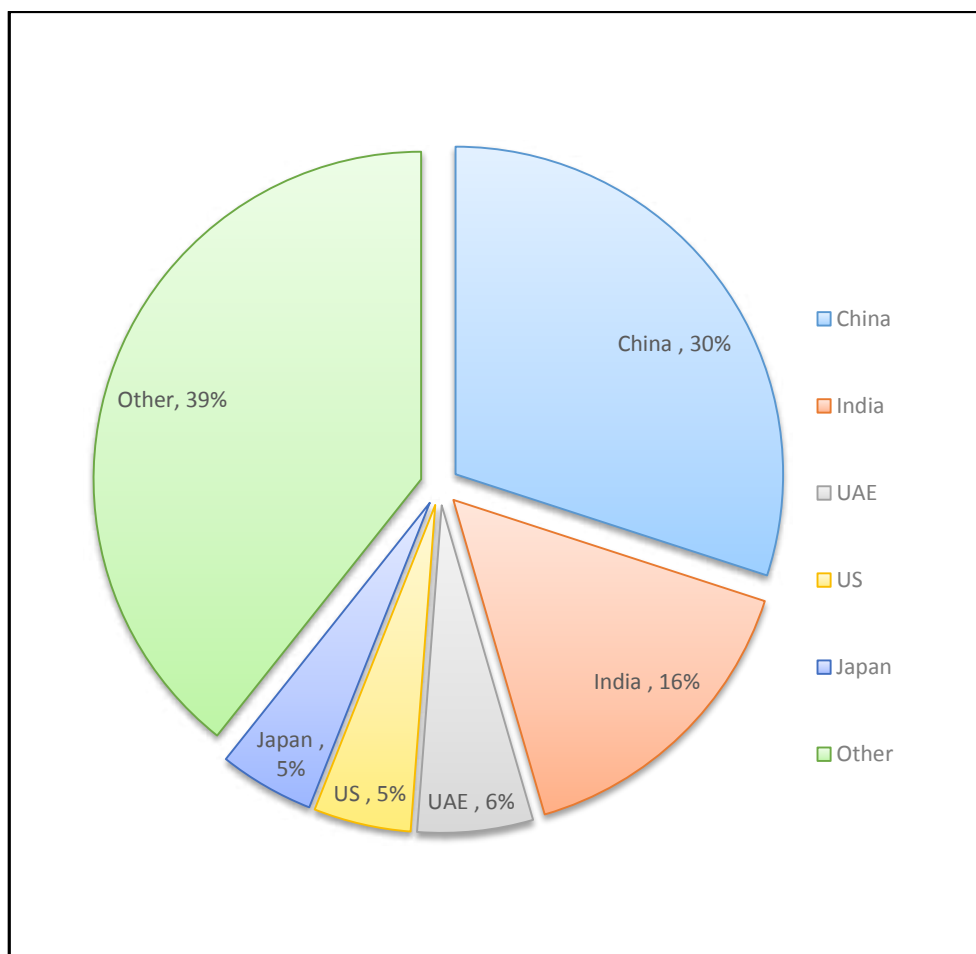
ตารางที่ 5: กราฟสรุปประเทศ (คู่ค้า) ส่งออกที่สำคัญของประเทศเคนยา



ในทางกลับกันประเทศเคนยามีการนำเข้าสินค้าหลักเป็น เครื่องจักรกลและอุปกรณ์สำหรับการขนส่ง ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม รถยนต์ เหล็กและเหล็กกล้า ยาง เรซิน และพลาสติก โดยมีประเทศคู่ค้าที่สำคัญในการนำเข้าสินค้าต่างๆ ดังกราฟสรุปในหน้าถัดไป ดังนี้¹⁹

¹⁹ สถาบันอาณานิคมศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ข้อมูลรายประเทศทั่วโลก - สาธารณรัฐเคนยา, 27 กุมภาพันธ์ 2561, <http://www.apecthai.org/index.php.html>

ตารางที่ 6: กราฟสรุปประเทศ (คู่ค้า) นำเข้าที่สำคัญของประเทศเคนยา



4.1 แนวคิด และรูปแบบหลักเกณฑ์การใช้หลักการ FOA ของประเทศเคนยา

กรมสรรพากรของประเทศเคนยา หรือ Kenya Revenue Authority ได้มีการเรียกร้องให้รัฐบาลประเทศเคนยานำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศเคนยา จึงทำให้ประเทศเคนยามีแนวโน้มการเก็บภาษีตามหลักการ Force of attraction สำหรับวิสาหกิจข้ามชาติ ที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment: PE) ตั้งอยู่ในประเทศเคนยา ซึ่งเป้าหมายสำคัญที่นำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในประเทศเคนยา เพื่อให้วิสาหกิจข้ามชาติต่างๆ ที่เข้ามาประกอบการค้าและการลงทุนในประเทศเคนยา เมื่อมีผลกำไรจากการค้าขายแล้วต้องนำกำไรส่วนหนึ่งมาเสียภาษีอากรให้แก่ประเทศเคนยาเพื่อเป็นการชดเชยการเข้ามาใช้ทรัพยากรต่างๆ ของประเทศเคนยาทั้งโดยทางตรง และโดยทางอ้อม และการนำหลักการ Force of attraction เพื่อเป็นการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของวิสาหกิจต่างชาติดังกล่าวซึ่งช่องทางกฎหมายในการหลบเลี่ยงการจ่ายภาษีให้แก่ประเทศเคนยา

โดยปกติหลักปฏิบัติทางด้านภาษีระหว่างประเทศ และหลักการการกำหนดราคาโอน (Arm's length principle) ซึ่งเป็นหลักการที่รวมอยู่ในแนวทางภาษีขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) หรือ OECD Model Transfer Pricing โดยกำหนดขอบเขตที่กำไรทางธุรกิจของวิสาหกิจจากต่างประเทศที่ได้มีการเข้าไปลงทุนทำการค้าในประเทศอื่นๆ ที่ไม่ใช่ประเทศแหล่งถิ่นที่อยู่ของตนเอง ควรจะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรให้กับทั้งประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง หรือประเทศที่วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยภาษีที่วิสาหกิจควรนำมาเสียในประเทศแหล่งเงินได้ควรเป็นเฉพาะส่วนกำไรที่เกิดจากการได้กำไรจากการค้าขายของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้นที่กระทำได้ในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น

ในปัจจุบันประเทศเคนยาได้ลงนามข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวน 9 ฉบับ กับรัฐต่างๆ โดยนำหลักการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบ OECD Model มาใช้เป็นแนวทางในการทาข้อตกลง โดยสนธิสัญญาที่ประเทศเคนยาได้ร่วมลงนามกับนานาประเทศ ดังตารางสรุปต่อไปนี้²⁰

ตารางที่ 7: ตารางสรุปอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศเคนยาในปัจจุบัน

ทวีป			
ยุโรป	อเมริกา	เอเชีย	แอฟริกา
ประเทศเยอรมนี	ประเทศแคนาดา	ประเทศอินเดีย	ประเทศแซมเบีย
ประเทศสหราชอาณาจักร	-	-	-
ประเทศสวีเดน	-	-	-
ประเทศนอร์เวย์	-	-	-
ประเทศเดนมาร์ก	-	-	-
ประเทศฝรั่งเศส	-	-	-

การจัดเก็บภาษีตามกรอบแนวคิดของ OECD จะมีผลการจัดเก็บภาษีเพียงกำไรที่เกิดจากการทำการค้าผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศเคนยาเท่านั้น ซึ่งเป็นผลให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายที่วิสาหกิจต่างประเทศสามารถหลบเลี่ยงทำการค้าผ่านประเทศเคนยาได้โดยไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในประเทศเคนยา เช่น การทำการขายสินค้า

²⁰ The Government of the Republic of Kenya, Double tax treaty, 20 กุมภาพันธ์ 2561,

<http://www.kra.go.ke/index.php/domestic-taxes/large-taxpayers-office/about-lto/double-taxation-agreement>

หรือให้บริการจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศสู่ลูกค้าในประเทศเคนยาโดยตรง โดยไม่ต้องทำให้เกิดธุรกรรม หรือจงใจหลีกเลี่ยงไม่แสดงว่าธุรกรรมการค้านั้นได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ในประเทศเคนยา

จากปัญหาที่เกิดขึ้นในการที่วิสาหกิจต่างประเทศอาจมีช่องทางในการหลบหลีกการเสียภาษีจากการทำการค้าขายในประเทศเคนยา ทางกรมสรรพากรของประเทศเคนยา หรือ Kenya Revenue Authority (KRA) จึงได้ผลักดันให้เกิดการนำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลประเทศเคนยาได้ทำร่วมกับรัฐต่างๆ เพื่อให้วิสาหกิจในรัฐอื่นๆ ที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศเคนยา นำผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการทำการค้าในประเทศเคนยาทั้งที่กระทำโดยผ่านสถานประกอบการถาวรเอง และส่วนที่ทำการค้าโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวร แต่เป็นการค้าขายสินค้า หรือบริการที่สถานประกอบการถาวรในประเทศเคนยาสามารถกระทำได้ เช่นเดียวกัน แต่วิสาหกิจในรัฐอื่นนั้นมีความตั้งใจ หรือจงใจที่จะหลีกเลี่ยงภาษี มาเสียภาษีในประเทศเคนยา

4.2 ผลกระทบจากการประยุกต์ใช้หลัก FOA ของประเทศเคนยา

จากการที่กรมสรรพากรของประเทศเคนยา หรือ Kenya Revenue Authority (KRA) ได้ผลักดันให้เกิดการนำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลประเทศเคนยาได้ทำร่วมกับประเทศต่างๆ ซึ่งปัจจุบันประเทศเคนยาได้มีการทำอนุสัญญาร่วมกับ 9 ประเทศ ซึ่งในทุกๆ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศเคนยาได้ลงนาม ประเทศเคนยาจะเพิ่มเติมข้อความที่เป็นหลักการ Limitation force of attraction เอาไว้ด้วยเสมอโดยใช้ข้อความ ดังนี้

“Subject to the provision of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.”

เนื่องจากประเทศเคนยายังเป็นประเทศในกลุ่มกำลังพัฒนา แม้ว่าจะมีภูมิประเทศที่ติดเยียมเมื่อทำการเทียบกับหลายๆ ประเทศในโซนทวีปแอฟริกา แต่ประเทศเคนยาก็ยังมีฐานเศรษฐกิจการค้า

ที่ยังไม่ใหญ่เมื่อเทียบกับประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศฝรั่งเศส ซึ่งอาจเป็นผลให้ประเทศเคนยาเกิดการถูกเอารัดเอาเปรียบจากการทำธุรกรรมการค้าของนักลงทุน จากประเทศเหล่านี้ได้ เช่น การทำธุรกรรมมีเจตนาหลบเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศเคนยา จึงเป็นผล ทำให้รัฐบาลประเทศเคนยาต้องนำ Limitation force of limitation มาประยุกต์ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อเป็นการป้องกันการทำธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศเพื่อเจตนาหลบเลี่ยงการเสียภาษี ในประเทศเคนยา

ถึงแม้ว่าการที่ประเทศเคนยาจะนำหลักการ Limitation force of attraction มาประยุกต์ใช้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพสูงสุด และรักษาผลประโยชน์ของประเทศเอาไว้ได้ เป็นอย่างดี แต่หลักการ Limitation force of attraction นี้ก็เป็นเสมือนกำแพงกั้นนักลงทุนต่างชาติ ที่ต้องการจะนำเงินลงทุนเข้ามาในประเทศเคนยา จนอาจเป็นผลให้จำนวนการลงทุนในประเทศเคนยา ลดน้อยลง เพราะสาเหตุที่นักลงทุนอาจเปลี่ยนความสนใจไปลงทุนในประเทศอื่นๆ ที่ไม่มีการนำ หลักการ Limitation force of attraction มาบังคับใช้

ดังนั้นประเทศเคนยาจึงต้องนำหลักการ Limitation force of attraction มาประยุกต์ใช้ให้ เกิดความสมดุลทั้งเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม และเพื่อไม่เป็นการลดขนาดการลงทุน จากนักลงทุนต่างประเทศ

บทที่ 5

แนวทางการปรับใช้หลักการ FOA ให้เกิดความเหมาะสมต่อประเทศไทย

จากการศึกษาผลการปรับใช้หลักการ Force of attraction ทั้งในประเทศไทย และประเทศเคนยา รวมถึงทิศทางของการนำหลักการ Force of attraction มาใช้ของ OECD และ UN จะพบความเหมาะสมที่ประเทศควรมีการนำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้ให้มากขึ้น ดังต่อไปนี้

5.1 ประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับจากการปรับใช้หลักการ FOA ตามแนวทาง OECD และ UN

จากการศึกษาอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยได้เจรจา และร่วมลงนามในความตกลงกับรัฐอื่น ณ ปัจจุบัน เป็นจำนวน 61 ฉบับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนตามร่างแนวทางการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ซึ่งเป็นไปตามแนวโน้มของประชาคมโลกที่คล้อยตามหลักการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มากกว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติ (UN) ซึ่งจะเห็นได้ว่าในปัจจุบันหลายๆ รัฐนิยมนำรูปแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model มาใช้ในการทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน

โดยหลักการทั่วไปของ OECD Model และ UN Model จะมีความแตกต่างที่สำคัญในเรื่องของกาไรจากธุรกิจ ในประเด็นของการประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction ที่ทาง OECD Model ไม่ได้นำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้ เนื่องจาก OECD มองว่าหลักการ Force of attraction เป็นการเพิ่มข้อจำกัดในทางการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศ และจากการศึกษาเพิ่มเติมทางผู้เขียนเห็นว่ากลุ่มคณะกรรมการที่ลงความเห็น และพิจารณาการออกร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model มักเป็นคณะกรรมการที่มาจากกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งในประเด็นดังกล่าวหลักการ Force of attraction ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการค้าของนักลงทุนในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วเหล่านั้น เนื่องจากหลักการ Force of attraction นี้จะเข้ามาสร้างต้นทุนทางด้านภาษีอากรให้กับนักลงทุนในประเทศที่พัฒนาแล้วเหล่านั้นให้เกิดค่าใช้จ่ายต้นทุนที่มากกว่าการไม่บังคับใช้หลักการ Force of attraction

กล่าวคือเมื่อมีการนำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในประเทศแหล่งเงินได้ จะส่งผลให้วิสาหกิจจากรัฐอื่นจำเป็นต้องเสียภาษีจากผลกำไรทุกประการที่เกิดจากการค้าที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งที่กระทำการค้าผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีในประเทศแหล่งเงินได้ รวมทั้งการทำการค้าโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ จึงเป็นเหตุให้เป็น

การสร้างต้นทุนทางภาษีให้แก่นักลงทุนจากรัฐอื่น มากกว่าประเทศที่ไม่บังคับใช้หลักการ Force of attraction ในกฎหมายภาษีอากร

ในมุมมองของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN model กลับมองว่าหลักการ Force of attraction มีประโยชน์ต่อการค้าขายระหว่างประเทศมากกว่า เนื่องจากเป็นเสมือนกลไกป้องกันนักลงทุนที่พยายาม หรือมีความตั้งใจในการหลบเลี่ยงภาษีที่ต้องชำระเพื่อขดเซยการเข้าไปใช้ทรัพยากรในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ UN model มีมุมมองดังกล่าวอาจมาจากการที่คณะกรรมการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN model มาจากผู้เชี่ยวชาญหลากหลายฝ่าย และหลายหลายรัฐ ทำให้การโน้มเอียงเข้าข้างกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วลดลง แต่อย่างไรก็ตามในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN model ยังคงเป็นการใช้หลักการ Force of attraction ในความหมายอย่างแคบ หรือ Limitation force of attraction เท่านั้น ทำให้ประเทศที่กำลังพัฒนา หรือรัฐต่างๆ ที่มีฐานเศรษฐกิจที่จำกัดกว่ากลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ใช้เป็นแนวทางในการเจรจาเพื่อลงนามในข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เพื่อเป็นการรักษาสิทธิ และประโยชน์ของตนเองในฐานะที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ที่ต้องสูญเสียทรัพยากรด้านต่างๆ เช่น ทรัพยากรแรงงาน สาธารณูปโภคต่างๆ ให้ได้รับการขดเซยจากนักลงทุนในรัฐอื่นๆ ที่เข้ามาทำการค้าขายและสร้างรายได้ เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่กันอย่างยุติธรรม ทำให้เกิดการพัฒนาร่วมกันระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ และนักลงทุนจากรัฐอื่น กล่าวคือนักลงทุนจากรัฐอื่นเมื่อเข้ามาลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้ก็จะได้รับผลประโยชน์จากผลกำไรจากการค้าที่เข้ามาลงทุน ส่วนประเทศแหล่งเงินได้ก็ควรได้รับเงินขดเซยกลับมาในรูปของภาษีอากร เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป ซึ่งจะเห็นได้ว่าหลักการ Force of attraction เป็นหลักการภาษีที่ช่วยให้เกิดการพัฒนาร่วมกันระหว่างนักลงทุนจากรัฐอื่น และประเทศแหล่งเงินได้อย่างเป็นธรรม

ความแตกต่างระหว่างร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับหลักการ Force of attraction ของ OECD model และ UN model สามารถสรุปหลักการสำคัญได้ ดังนี้

ตารางที่ 8: ตารางสรุปหลักการ Force of attraction ใน OECD model และ UN model

OECD Model	UN Model
ใน OECD Model ไม่มีการกล่าวถึงหลักการ Force of attraction ²¹	ใน UN Model ได้มีการกล่าวถึงหลักการ Force of attraction ดังนี้ "If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment." ²²

แต่อย่างไรก็ตามแม้ว่าประเทศไทยจะลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ โดยมีทิศทางในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model ก็ตามแต่ประเทศไทยยังคงมีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำบางประการในบางอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อเพิ่มเติมเงื่อนไขหลักการ Force of attraction เข้าไปในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยยังมีการนำหลักการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN Model มาประยุกต์ใช้ควบคู่ไปด้วย ซึ่งบทบัญญัติที่ประเทศไทยใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction และรูปแบบที่ไม่ประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction สามารถสรุปได้ตามตาราง ดังนี้

²¹ OECD, Model tax convention, 21 มกราคม 2561, <https://read.oecd-ilibrary.org>

²² Michael Lennard, Current points of difference and recent developments, 30 มีนาคม 2561, <https://www.taxjustice.net>

ตารางที่ 9: ตารางสรุปบทบัญญัติหลักการอนุสัญญาภาษีที่เกี่ยวข้องกับหลักการ Force of attraction

รูปแบบที่ "มี" การบัญญัติหลักการ Force of attraction	รูปแบบที่ "ไม่มี" การบัญญัติหลักการ Force of attraction
<p>“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งให้แก่ภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้น ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทาง สถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ</p> <p>(ก) สถานประกอบการถาวรนั้น</p> <p>(ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ</p> <p>(ค) กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร</p> <p>บทบัญญัติของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่าง ๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวร เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”</p>	<p>กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งให้แก่ภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจตามที่กล่าวข้างต้น กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น</p>

จากการศึกษาพบว่า ประเทศไทยได้เพิ่มเติมเงื่อนไขหลักการ Limitation force of attraction เข้าไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ลงนามร่วมกับ 15 ประเทศ หรือนับเป็นจำนวนประมาณ ร้อยละ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมดที่ประเทศไทยได้ลงนาม รัฐต่างๆ ที่ประเทศไทยได้เพิ่มเติมเงื่อนไขหลักการ Force of attraction ได้แก่ ประเทศตามตารางสรุปแยกตามทวีป ดังนี้

ตารางที่ 10: ตารางสรุปกลุ่มประเทศที่มีการตกลงใช้หลักแหล่งดึงดูดความสนใจแยกตามทวีป

ทวีป						
ยุโรป	ยุโรป และ เอเชีย	เอเชีย	โอเชียเนีย	อเมริกา	ออสเตรเลีย	แอฟริกา
ลักเซมเบิร์ก	ตุรกี	อินเดีย	นิวซีแลนด์	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	แอฟริกาใต้
สเปน	รัสเซีย	อินโดนีเซีย				
สวีเดน		อุซเบกิสถาน				
ฮังการี		อามิเรตส์				
		เนปาล				

แม้ว่าในมุมมองการจัดเก็บภาษีเมื่อมีการนำหลักการ Force of attraction มาประยุกต์ใช้จะให้ผลลัพธ์ในเชิงบวกให้กับประเทศแหล่งเงินได้ก็ตาม แต่ก็ยังไม่เป็นที่ยอมรับให้บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐต่างๆ เนื่องจากหลายๆ ประเทศทั่วโลกยังคงมีแนวโน้มใช้รูปแบบของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบ OECD Model มากกว่า ซึ่งเป็นผลมาจากหลากหลายปัจจัย เช่น ปัจจัยการส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ ปัจจัยในเรื่องอำนาจการต่อรองระหว่างประเทศ ซึ่งต้องยอมรับว่าอำนาจการเจรจาต่อรองของประเทศที่มีฐานเศรษฐกิจที่ใหญ่กว่า หรือประเทศพัฒนาแล้วย่อมมีอำนาจต่อรองที่สูงกว่าประเทศที่มีฐานเศรษฐกิจขนาดเล็ก หรือประเทศกำลังพัฒนา และเนื่องจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD model ในด้านหลักการ Force of attraction เป็นร่างอนุสัญญาที่ช่วยเหลือให้เกิดผลดีทางด้านฝั่งประเทศถิ่นที่อยู่เป็นหลัก ทำให้การที่ประเทศไทยไปคล้อยตาม และนำหลักการร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD model มาใช้จึงเป็นการส่งผลให้ประเทศไทยสูญเสียผลประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีนักลงทุนจากรัฐอื่น ในบางกรณีที่เข้ามาทำการค้าในประเทศไทย ซึ่งแตกต่างกับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN model ที่ส่งเสริมให้มีการใช้หลักการ Force of attraction ที่เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่รัฐแหล่งเงินได้

5.2 ประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับจากการปรับใช้หลักการ FOA ตามแนวทางของ ประเทศเคนยา

จากการศึกษาารูปแบบการประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction ในประเทศเคนยา ทางผู้เขียนพบว่าประเทศเคนยามีความเข้มแข็งที่จะไม่คล้อยตามกระแสความนิยมที่ต่างถูกผลักดันให้ใช้รูปแบบตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model เป็นส่วนใหญ่

ทางรัฐบาลประเทศเคนยาได้มองเห็นความเสียเปรียบในการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ปราศจากข้อตกลงในเรื่องหลักการ Force of attraction เนื่องจากประเทศเคนยาเป็นประเทศแหล่งเงินได้เป็นหลัก ซึ่งไม่ได้มีนักลงทุนออกไปลงทุนตามประเทศ หรือรัฐคู่ค้าต่างๆ อีกทั้งประเทศเคนยายังมีฐานเศรษฐกิจขนาดที่จำกัด เมื่อเทียบกับขนาดเศรษฐกิจของประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศฝรั่งเศส และประเทศสวีเดน ซึ่งการที่ประเทศเคนยาไม่ระบุหลักการ Force of attraction จะส่งผลให้ระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศเคนยามีความเสียเปรียบ และเกิดช่องโหว่ในระบบกฎหมายให้นักลงทุนที่ไม่หวังดี เข้ามาทาการค้าในประเทศเคนยาโดยไม่เสียภาษีอากรให้แก่ประเทศเคนยา เพื่อชดเชยการเข้าไปใช้ทรัพยากรต่างๆ ทั้งทางตรง และทางอ้อมในประเทศเคนยา

แม้ว่าในปัจจุบันประเทศเคนยาจะมีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียง 9 ฉบับ กับประเทศแคนาดา ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน ประเทศอินเดีย ประเทศนอร์เวย์ ประเทศสวีเดน ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศแซมเบีย แต่ในทุกๆ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศเคนยาได้ลงนามจะมีเงื่อนไขบัญญัติเกี่ยวกับหลักการ Force of attraction ควบคู่ไว้เสมอ

ในปัจจุบันประเทศเคนยาได้มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพิ่มเติม แต่ยังไม่ถูกนาออกมาบังคับใช้ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ลงนามร่วมกับประเทศอิตาลี และประเทศแทนซาเนีย และประเทศอุกันดา อีกทั้งทางประเทศเคนยายังได้มีการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่อยู่ในขั้นตอนการเตรียมความพร้อมเพื่อลงนามเพิ่มเติมอีกกับประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศเคนยายังมีความพยายามที่จะเจรจาความตกลงเพื่อลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานาประเทศเพิ่มเติมอยู่เสมอ โดยในปัจจุบันประเทศเคนยามีร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ยังอยู่ในการเจรจากับประเทศต่างๆ จำนวน 8 ประเทศ ดังนี้

- ก. ประเทศเซเชลส์
- ข. ประเทศไนจีเรีย
- ค. ประเทศแอฟริกาใต้
- ง. ประเทศมอริเชียส

- จ. ประเทศฟินแลนด์
- ฉ. ประเทศรัสเซีย
- ช. ประเทศสหรัฐอเมริกา
- ซ. ประเทศสาธารณรัฐอิสลามอิหร่าน

จะเห็นได้ว่าแม้ว่าประเทศเคนยาจะเป็นประเทศกำลังพัฒนา แต่ยังคงพยายามรักษาเสถียรภาพการจัดเก็บภาษีของนักลงทุนต่างประเทศ ไม่ให้เกิดช่องโหว่ในระบบภาษีจนกลายเป็นการถูกเอาเปรียบจากนักลงทุนจากประเทศที่พัฒนาแล้ว และมีการแสดงจุดยืนที่มั่นคง อีกทั้งมีความเชื่อมั่นในภูมิศาสตร์ของประเทศที่เป็นแหล่งคมนาคมที่สำคัญของภูมิภาคแอฟริกา และไม่โอนอ่อนตามกระแสประเทศที่พัฒนาแล้วที่จะให้ยกเว้นการใช้หลักการ Force of attraction เพื่อรักษาทรัพยากรสำคัญต่างๆ ของประเทศเอาไว้ให้ได้มากที่สุด ควบคู่กับการพัฒนาทางเศรษฐกิจที่มั่นคง

5.3 วิเคราะห์การปรับใช้หลักการ FOA ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยให้มากขึ้น

จากตัวอย่างประเทศเคนยาที่นำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับที่ได้ลงนามกับประเทศต่างๆ ทุกประเทศ จะพบว่าประเทศเคนยามีความมั่นคงในวิสัยทัศน์ การตัดสินใจของทีมงานที่บริหารประเทศ ที่จะไม่ยอมโอนอ่อนตามกระแสของนานาประเทศที่นิยมนำหลักการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model มาบังคับใช้ โดยไม่ดูสถานะความเป็นจริงของประเทศตนเอง

ประเทศเคนยาได้พิจารณาสถานะของประเทศแล้วพบว่าประเทศเคนยายังอยู่ในกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนาที่ยังไม่มีความก้าวหน้ามากนักในระบบการจัดเก็บภาษี เมื่อเทียบกับนานาประเทศที่พัฒนาแล้ว ดังนั้นประเทศเคนยาจึงได้ปรับประยุกต์หลักการ Force of attraction ให้มีผลบังคับใช้กับหลักการกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศเคนยาเอง เพื่อเป็นการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของนักลงทุนต่างประเทศที่มีเข้ามาจากประเทศที่พัฒนาแล้ว และมักมาพร้อมรูปแบบการทุจริตกรรมที่พิสดาร และเข้าใจได้ยากขึ้นกว่าในอดีต

เมื่อประเทศเคนยาได้นำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้แล้วจึงเป็นการช่วยเหลือให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรของประเทศเคนยาใช้บทบัญญัติดังกล่าวในการเร่งรัด จัดเก็บภาษีจากนักลงทุนกลุ่มที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และส่งผลให้ประเทศเคนยาไม่สูญเสียทรัพยากรไปโดยไม่ได้รับการชดเชย จนส่งผลให้มีเงินมากเพียงพอในการนำไปพัฒนาประเทศต่อไปในอนาคต

สำหรับประเทศไทยที่มีการนำหลักการ Force of attraction มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียง 15 ประเทศ หรือเพียงร้อยละ 25 ของจำนวนอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมด ซึ่งนับว่าประเทศไทยซึ่งยังอยู่ในกลุ่มของประเทศกำลังพัฒนา แต่กลับไม่ได้มีการนำหลักการ Force of attraction มาใช้ให้มากเท่าที่ควร เพื่อเป็นการป้องกันประโยชน์ที่ประเทศไทยอาจจะสูญเสียไปจากการทำธุรกรรมหลบเลี่ยง หรือมีเจตนาทำการค้าโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศ

ซึ่งประเทศไทยควรหันกลับมาเริ่มพิจารณาหาทางที่จะเพิ่มเติมหลักการ Force of attraction ให้มากขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันกลุ่มนักลงทุนที่มีเจตนาหลบเลี่ยงภาษี และเป็นบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้ในการบังคับคดีต่อผู้ที่มีเจตนาหลบเลี่ยงภาษีในประเทศไทย

ถึงแม้ว่าการเพิ่มเติมหลักการ Force of attraction อาจส่งผลให้นักลงทุนต่างชาติหันเหความสนใจการลงทุนในประเทศไปบ้างก็ตาม และหันการลงทุนไปยังประเทศเพื่อนบ้าน จนส่งผลให้ขนาดการเติบโตของการลงทุนจากต่างประเทศของประเทศไทยลดต่ำลง แต่อย่างไรก็ตามประเทศไทยไม่ควรลืมจุดแข็งของประเทศไทยเองที่ไม่มีประเทศเพื่อนบ้านประเทศใดสามารถลอกเลียนแบบได้ เช่น ภูมิศาสตร์ของประเทศไทยที่เป็นแหล่งศูนย์กลางคมนาคม ขนส่งต่างๆ ทั้งความสะดวกในการขนส่งในประเทศ ท่าเรือ และสนามบินต่างๆ ที่มีความพร้อมมากกว่า หรือในปัจจุบันด้านแรงงานที่เป็นแรงงานที่มีฝีมือ และมีความเป็นมิตรต่อนักลงทุนมากกว่าหลายๆ ประเทศ

จากปัจจัยต่างๆ เหล่านี้จึงเป็นจุดแข็งของประเทศไทยที่จะสามารถนำมาใช้เพื่อให้ประยุกต์ใช้หลักการ Force of attraction ให้มากขึ้นในข้อตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะจนสุดท้ายแล้วแม้ประเทศไทยจะปรับใช้หลักการ Force of attraction มากกว่าประเทศเพื่อนบ้านก็ตาม แต่ก็ยังเป็นหลักการที่มีความเป็นธรรม และมีประสิทธิภาพ ยุติธรรมแก่ทุกฝ่ายทั้งจากนักลงทุนต่างประเทศ และประเทศแหล่งเงินได้ ประกอบกับจุดแข็งด้านอื่นๆ ของประเทศไทย จึงไม่เป็นการยาก หรือส่งผลกระทบต่อประเทศไทยที่จะนำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ให้มากขึ้นกว่าในปัจจุบัน

บทที่ 6

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

ในปัจจุบันแม้ว่าการทำข้อตกลงอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ของแต่ละรัฐ จะมีทิศทางไปใช้รูปแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) เป็นหลัก นโยบายนี้รวมไปถึงประเทศไทยที่เลือกที่จะนารูปแบบของ OECD Model มาปรับใช้เป็นข้อตกลงในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนกับหลายๆ รัฐ แต่การนำทุกบทบัญญัติของ OECD Model มาปรับใช้โดยไม่ได้พิจารณาถึงความเหมาะสมของแต่ละรัฐย่อมไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการจัดเก็บภาษีอากร และต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของรัฐนั้น

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติต่างๆ ใน OECD Model แล้วพบว่ามีความทันสมัยในรูปแบบการป้องกัน และแก้ไขการเสียภาษีซ้ำซ้อน รวมถึงการหลบเลี่ยง และหนีภาษีจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยสมควรนำมาปรับใช้ อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทยยังมีความจำเป็นต้องนำหลักการจัดเก็บภาษีธุรกิจ ประกอบกับหลักการ Force of attraction มาใช้แต่กลับถูกละเลยไม่นำมาใช้ในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อประเทศ เพราะหลัก Force of attraction เป็นเสมือนกลไกในการแก้ไขปัญหาจากการหลบเลี่ยงภาษีอากร ประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้

จากการศึกษาหลักการ Force of attraction ในประเทศเคนยา ซึ่งมีลักษณะเศรษฐกิจขนาดเล็กจากการผันผวนทางการเมือง และสังคม ประเทศเคนยาจึงจำเป็นต้องพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ และยังคงอาศัยความชำนาญของบุคลากรภาครัฐในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามเป้าประสงค์ และก้าวทันต่อความซับซ้อนของธุรกรรมระหว่างประเทศ จึงเป็นเหตุผลที่ประเทศเคนยาต้องนำหลัก Force of attraction มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศเพื่อส่งผลดีต่อการค้า และการลงทุน โดยเฉพาะกับประเทศคู่ค้าที่เป็นมหาอำนาจทางเศรษฐกิจ และเพื่อป้องกันการเข้ามาเก็บเกี่ยวผลประโยชน์จากประเทศเคนยาแต่เพียงฝ่ายเดียว โดยไม่ยอมเสียภาษีขาดเสียจากการใช้ทรัพยากรให้กับประเทศเคนยา

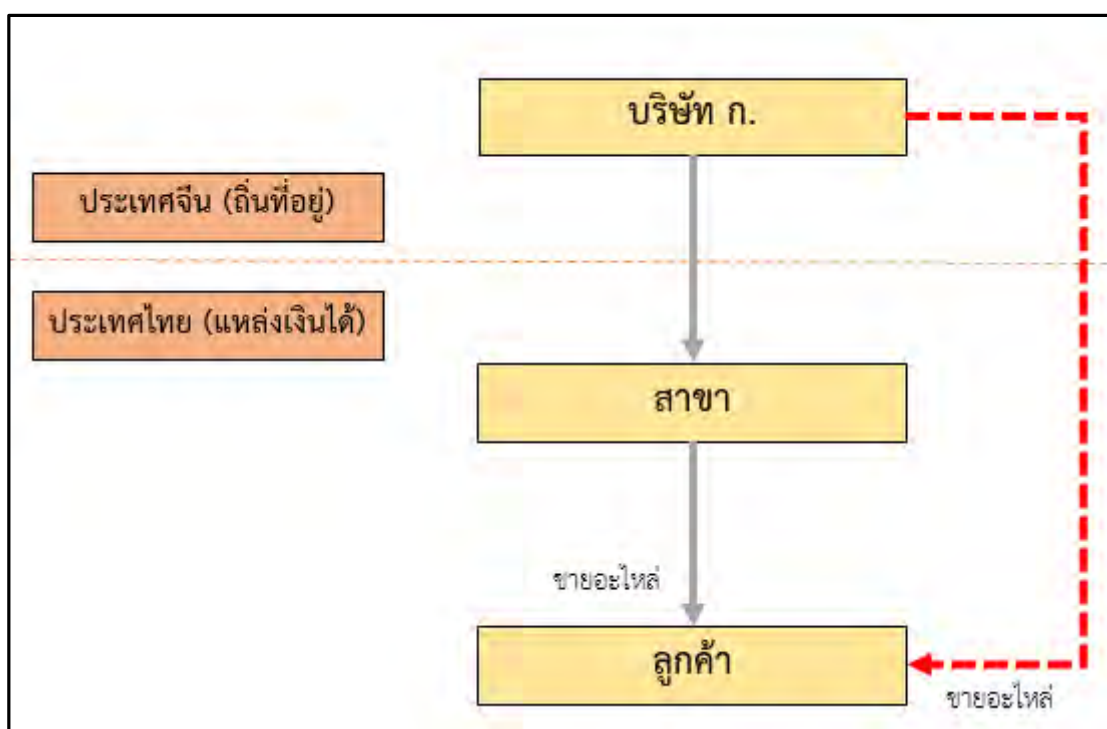
แม้ว่าประเทศเคนยาจะนำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้ก็ตาม แต่หลักการดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อการลงทุนต่อนักลงทุนต่างชาติที่อาจหันเหความสนใจไปลงทุนในประเทศอื่นที่ไม่ได้นำหลัก Force of attraction มาปรับใช้ เพราะส่งผลดีต่อการค้า และการลงทุน เนื่องจากได้รับผลกำไรที่มากกว่าจากการเสียภาษีที่น้อยกว่า และไม่ได้ให้ความสำคัญกับการเป็น

“สถานประกอบการถาวร” แต่ประเทศเคนยายังคงเลือกปรับใช้หลักการ Force of attraction ในทุกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ลงนาม เพราะยังมีปัจจัยอื่นทดแทนด้านอื่น คือ ความได้เปรียบทางภูมิศาสตร์ ความเป็นศูนย์กลางคมนาคม และความอุดมสมบูรณ์ของทรัพยากรธรรมชาติ เพื่อให้ นักลงทุนต่างชาติได้นำไปพิจารณาต่อไป

จากการศึกษาการปรับใช้หลักการ Force of attraction ในประเทศไทยจะพบว่าประเทศไทยมีการนำหลักการ Force of attraction มาบังคับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวน 15 ฉบับ หรือนับเป็นร้อยละ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมดที่ประเทศไทยได้ทำร่วมกับรัฐต่างๆ ในปัจจุบัน ซึ่งในมุมมองการรักษาสภาพประโยชน์ในเชิงภาษีอากรของประเทศไทยสามารถมองได้ว่าประเทศไทยได้ปล่อยให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายให้กลุ่มนักลงทุนจากประเทศที่พัฒนาแล้วสามารถใช้เป็นจุดในการหลบเลี่ยงภาษีอากรได้ โดยสามารถพิจารณาถึงความสำคัญของหลักการ Force of attraction ที่มีผลต่อธุรกรรมระหว่างประเทศได้จากกรณีศึกษา ดังนี้

กรณีศึกษาที่ 1: สมมติให้บริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน (จีน) และได้มีการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้เพื่อขายอะไหล่รถยนต์ให้กับลูกค้าในประเทศไทย และบริษัท ก. ก็ยังทำการขายอะไหล่รถยนต์ให้กับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงอีกทางหนึ่ง ซึ่งสินค้าที่บริษัท ก. ขายนั้นเป็นสินค้าประเภทเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกับสินค้าที่สาขาในประเทศไทยทำการขาย ตามตารางรูปภาพประกอบ ดังนี้

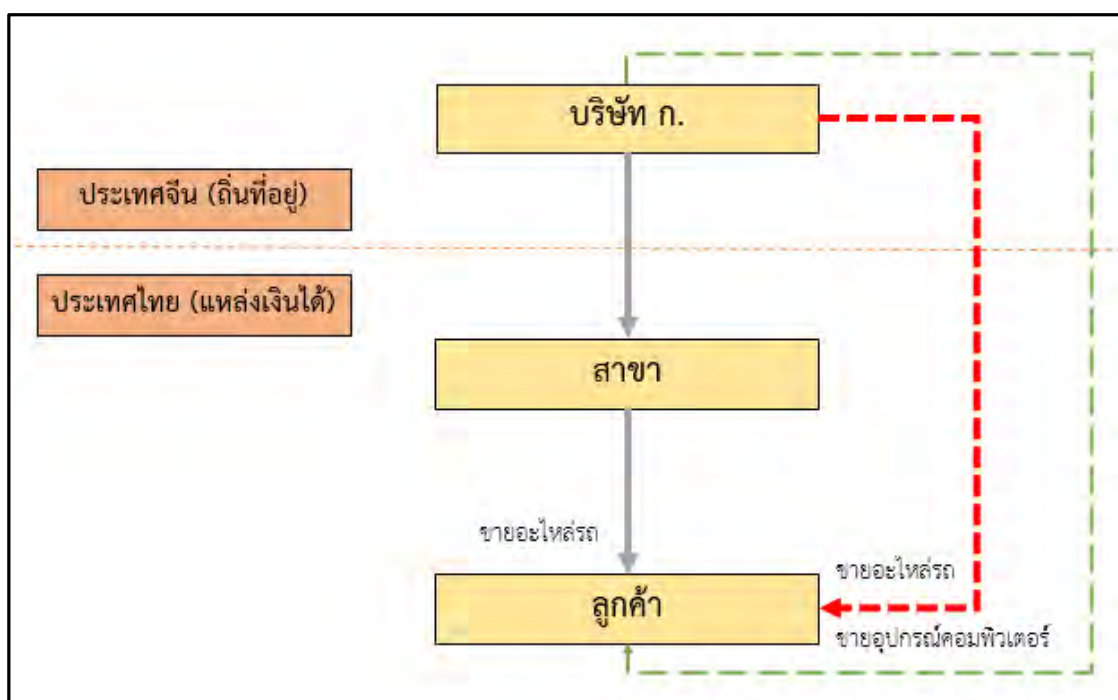
ตารางที่ 11: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 1 ของหลักการ Force of attraction



จากกรณีศึกษาที่ 1 จะพบว่ากรณีที่บริษัท ก. ทาการขายสินค้าประเภทเดียวกัน หรือมีความคล้ายคลึงกับที่สาขาในประเทศไทยขายให้กับลูกค้าในประเทศไทย จะเป็นการช่วยให้สาขาในประเทศไทยมีกำไรมาเสียภาษีให้กับประเทศไทยลดน้อยลง ซึ่งเป็นช่องทางให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ แต่ถ้าประเทศไทยมีการปรับใช้หลักการ Force of attraction กำไรที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัท ก. ขายสินค้าที่เหมือน หรือคล้ายคลึงกับสินค้าที่สาขาในประเทศไทยขาย จะต้องถูกนามารวมเป็นกำไรของสาขาในประเทศไทย เพื่อคำนวณเสียภาษีให้กับประเทศไทย ทั้งนี้หลักการ Force of attraction จะครอบคลุมถึงการให้บริการที่เหมือน หรือมีความคล้ายคลึงกันด้วย

กรณีศึกษาที่ 2: อ้างอิงข้อมูลจากกรณีศึกษาที่ 1 โดยเพิ่มเติมข้อมูลว่า ถ้ากรณีที่บริษัท ก. ได้ขายสินค้าที่ไม่มีเหมือน หรือคล้ายคลึงกับสินค้าที่สาขาในประเทศไทยทาการขาย เช่น อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ โดยบริษัท ก. ได้ทาการขายตรงมายังลูกค้าในประเทศไทย และไม่ได้ทำธุรกรรมผ่านสาขา ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามตารางรูปภาพประกอบ ดังนี้

ตารางที่ 12: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 2 ของหลักการ Force of attraction



จากกรณีศึกษาที่ 2 จะพบว่าเมื่อบริษัท ก. ทาการหลบหลักการเสียภาษีในประเทศไทย หรือประเทศแหล่งเงินได้ โดยการแยกสายผลิตภัณฑ์ที่ทาการขายในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งจะส่งผลให้เกิดข้อแตกต่างในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ดังนี้

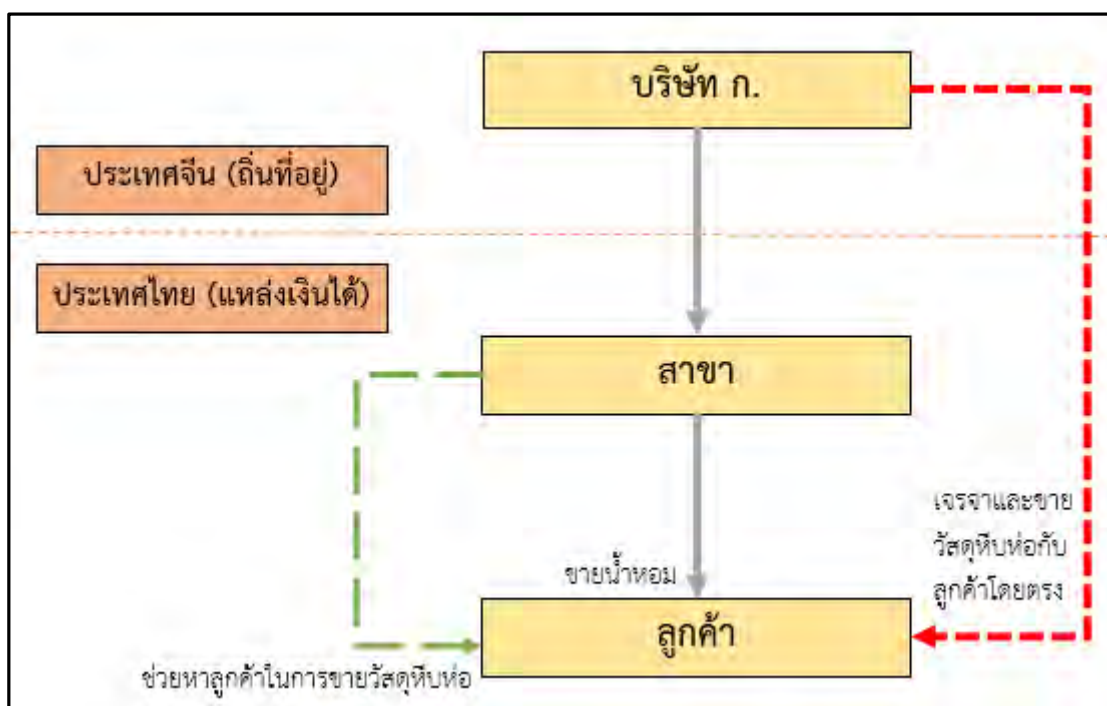
ก. ถ้ากรณีประเทศไทยไม่มีการนำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้ จะส่งผลกระทบต่อประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่บริษัท ก. ขายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์โดยตรงกับลูกค้าในประเทศไทย เพราะไม่ได้กระทำการผ่านสาขา หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

ข. ถ้ากรณีที่ประเทศไทยนำหลักการ Force of attraction ในรูปแบบอย่างแคบ หรือ Limitation force of attraction มาประยุกต์ใช้ จะทำให้ผลลัพธ์ในการจัดเก็บภาษีในกรณีศึกษาที่ 2 ประเทศไทยก็ยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีกับบริษัท ก. ที่ขายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เนื่องจากหลักการของ Limitation force of attraction จะให้ถือว่ากำไรจากการขายสินค้า และการให้บริการของสถานประกอบการถาวรที่แม้ไม่ได้ทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กำไรนั้นยังต้องนับรวมเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวร เมื่อมีการขายสินค้า หรือให้บริการที่เหมือน หรือมีความคล้ายคลึงกับสิ่งที่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยกระทำอยู่

ค. ถ้ากรณีที่ประเทศปรับใช้หลักการ Force of attraction อย่างเต็มรูปแบบ หรือ Full force of attraction จะส่งผลให้การขายสินค้าของบริษัท ก. ไม่ว่าจะขายผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย หรือไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ตาม ถ้าการทำธุรกรรมการค้าขึ้นเกิดขึ้นในประเทศไทย จะถือว่าประเทศไทยเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศไทยจึงมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีผลกำไรจากการขายอะไหล่รถยนต์ และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ทั้งจำนวน

กรณีศึกษาที่ 3: สมมติให้บริษัท ข. ซึ่งเป็นสำนักงานใหญ่ และเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน (จีน) และได้มีการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้เพื่อขายน้ำหอมให้กับลูกค้าในประเทศไทย และบริษัท ก. ก็ยังทำการขายวัสดุหีบห่อให้กับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงอีกทางหนึ่ง แต่การขายวัสดุหีบห่อนี้จะให้สาขาในประเทศไทยช่วยหาลูกค้าส่งมาให้บริษัท ข. หากการสรุปการขายกับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงตามตารางรูปภาพประกอบในหน้าถัดไป ดังนี้

ตารางที่ 13: รูปภาพประกอบกรณีศึกษาที่ 3 ของหลักการ Force of attraction



ในกรณีศึกษาที่ 3 พบว่าถ้าประเทศไทยไม่นำหลักการ Force of attraction มาปรับใช้ การขายวัสดุหีบห่อของบริษัท ข. ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นได้ แต่ในทางกลับกันหากประเทศไทยนำหลักการ Force of attraction ในความหมายอย่างแคบ หรือ Limitation force of attraction มาปรับใช้ ประเทศไทยจะสามารถนำผลกำไรบางส่วนจากการขายวัสดุหีบห่อในประเทศไทย เนื่องจากหลักการ Limitation force of attraction จะให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากการขายของ หรือให้บริการที่เหมือน หรือคล้ายคลึงกับการกระทำของสาขาในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งตามกรณีศึกษาที่ 3 สาขาในประเทศไทยได้ช่วยเหลือการขายวัสดุหีบห่อเฉพาะส่วนการหาลูกค้าในประเทศไทยเท่านั้น และสาขาในประเทศไทยไม่ได้เป็นผู้จัดหาหน่วยวัสดุหีบห่อเอง จึงไม่มีสินค้าที่เหมือน หรือคล้ายคลึงกับสินค้าที่สาขาขายในประเทศไทย ดังนั้นประเทศไทยจึงมีสิทธิเก็บภาษีเฉพาะกำไรที่จัดสรรจากผลการให้บริการที่สาขาในประเทศไทยช่วยจัดหาลูกค้า

กล่าวโดยสรุปเมื่อรัฐแหล่งเงินได้ได้มีการปรับใช้หลักการ FOA เข้ามาในอนุสัญญาภาษีซ้อน รัฐนั้นจะถือว่าได้มีเครื่องมือที่มีส่วนช่วยในการจัดเก็บภาษีเข้าสู่รัฐอย่างเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากหลักการ FOA ได้สนับสนุนให้มีการเก็บภาษีตามความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจริงในรัฐแหล่งเงินได้ โดยเมื่อมีผลกำไรที่เกิดจากการค้าในรัฐแหล่งเงินได้ การัสนั้นย่อมสมควรต้องนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐแหล่งเงินได้ ต่างกับรูปแบบที่รัฐแหล่งเงินได้ที่ไม่นำหลักการ FOA มาปรับใช้ ดังนั้นเมื่อนักลงทุนต่างชาติเข้ามา

ค้าขายสร้างผลกำไรในรัฐแหล่งเงินได้รูปแบบนี้โดยปราศจากสถานประกอบการถาวร กาไรที่เกิดขึ้นย่อมไม่มีผลให้นักลงทุนต่างชาติต้องนำไปรวมเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้นั้น จึงเป็นการแสดงให้เห็นถึงข้อเสียเปรียบที่เกิดขึ้นเมื่อไม่นำหลักการ FOA มาปรับใช้

จากการศึกษาหลักการ Force of attraction ในกรณีต่างๆ จึงเป็นผลให้ประเทศไทยสมควรที่จะกลับมาพิจารณาความเป็นไปได้เช่นเดียวกับการปรับใช้หลักการ Force of attraction ในประเทศเคนยา ที่นำมาใช้บังคับในทุกๆ อนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อลดช่องโหว่การหลบเลี่ยงภาษีของนักลงทุนต่างประเทศ โดยให้น้ำหนักเรื่องผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนให้น้อยลง เนื่องจากประเทศไทยยังมีปัจจัยอื่นๆ ที่เป็นจุดช่วยส่งเสริมที่ทำให้ประเทศไทยยังคงมีความน่าสนใจเข้ามาลงทุนมากกว่าการใช้นโยบายทางภาษีเป็นปัจจัยเชิงชวนหลัก ซึ่งปัจจัยทดแทนอื่นๆ เหล่านี้ได้ ได้แก่

ก. ความได้เปรียบในภูมิศาสตร์ของประเทศในการเป็นจุดศูนย์กลางคมนาคมขนส่ง อีกทั้งประเทศไทยยังเป็นแหล่งที่ตั้งยุทธศาสตร์ในใจกลางของภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ซึ่งเป็นประตูสู่อินโดจีน ซึ่งเป็นเส้นทางเข้าสู่สองประเทศที่มีประชากรหนาแน่นมากที่สุดในโลก คือ ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน และประเทศอินเดีย

ข. ประเทศไทยนับว่าเป็นหนึ่งในประเทศที่มีระบบสาธารณูปโภค และโครงสร้างพื้นฐานที่ดีในระบบภูมิภาค เช่น ทางถนน ทางรถไฟ ทางน้ำ และทางอากาศ และยังมีแผนในการพัฒนาศักยภาพโครงสร้างพื้นฐานอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อนักลงทุนในการเข้ามาทำการค้าในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

ค. ความเข้มแข็งในแรงงานที่มีทักษะฝีมือสูงเมื่อเทียบกับประเทศอื่นในภูมิภาคเดียวกัน

ง. จากสรุปรายงานความยากง่ายในการประกอบธุรกิจปี 2561 จัดทำโดยกลุ่มธนาคารโลกจัดให้ประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ 26 จากประเทศทั่วโลก และเป็นอยู่ในอันดับที่ 3 ของกลุ่มประเทศภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ รองจากสิงคโปร์ และ มาเลเซีย²³

จากปัจจัยส่งเสริมอื่นๆ ที่ประเทศไทยมี และเป็นปัจจัยที่สามารถเข้ามาทดแทนปัจจัยการเชิญชวนนักลงทุนต่างประเทศด้วยนโยบายทางภาษี ย่อมเป็นจุดที่แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยสามารถที่จะนำหลักการ Force of attraction เข้ามาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มากยิ่งขึ้น เพื่อเป็นการป้องกันรักษาผลประโยชน์ด้านต่างๆ ของประเทศ และเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

²³ ธนาคารโลก, Doing Business 2018, 15 เมษายน 2561, <http://www.doingbusiness.org>

บรรณานุกรม

หนังสือ

- รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. 1,000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554
- พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน. 3,000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2544
- ดร. สุวรรณ วลัยเสถียร. สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย-อเมริกัน, พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพลส จำกัด, 2546
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของ อนุสัญญาภาษีซ้อน. 1,000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด , 2554
- ดร. พนิต อีระภาพงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546
- ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล อีระคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. 1,000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556
- กิตติยา อากาศกุลอน. ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง. ประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปี 2559, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2559
- พิชัย นิลทองคำ. ประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง วิธีพิจารณาความอาญา พระธรรมนูญศาลยุติธรรม, กรุงเทพมหานคร: บริษัท อทตยา จำกัด, 2554
- ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. 2,000 เล่ม, พิมพ์ครั้งที่ 4, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Sriram P. Govind. [Online]. The rule of force of attraction: Property in international tax jurisprudence. Asian Law & Economics Association.

<http://aslea.org/paper/2012/Day1A/SGovind.pdf> [19 February 2018]

Prof. Dr. Stef Van Weeghel. [Online]. OECD vs. UN Model Income Tax Convention. University of Amsterdam (Amsterdam Center for Tax Law).

<http://www.fitindia.org/downloads> [22 January 2018]

Jayesh Kariya. [Online]. Force of Attraction Rules and Most Favored Nation. Bombay Chartered Accountants' Society. https://www.bcasonline.org/files/res_material/ [20 January 2018]

Jemimah Mugo, Geoffrey G. Karuu. [Online]. Kenya Revenue Authority invokes force of attraction rule with respect to permanent establishments. Ernst & Young (Kenya). <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Kenya> [2 March 2018]

Organisation for Economic Co-operation and Development. [Online]. Model tax convention on income and capital. <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017> [01 April 2018]

Michael Lennard. [Online]. The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments. Tax Justice Network. <https://www.taxjustice.net/cms/upload> [15 April 2018]

Department of Economic & Social Affairs. [Online]. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations (UN). <http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf> [22 January 2018]

Kenya Revenue Authority. [Online]. Double tax treaty of Kenya. The Government of the Republic of Kenya. <http://www.kra.go.ke/index.php/domestic-taxes/large-taxpayers-office/about-lto/double-taxation-agreement> [12 March 2018]

สถาบันอาณาบริเวณศึกษา. สาธารณรัฐเคนยา. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
<http://www.apecthai.org/index.php/ข้อมูลรายประเทศทั่วโลก/แอฟริกา>
[22 มีนาคม 2018]

กรมสรรพากร. อนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ ป้องกันการเลี่ยงการ
รัฐฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน).
<http://www.rd.go.th/publish/765.0.html> [31 มกราคม 2561]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายสินค้าในต่างประเทศโดยทั่วไป ทั้งนี้ โดยบุคคลในประเทศมิได้กระทำการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายสินค้าในต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด หรือกลุ่มใดโดยเฉพาะ ดังนี้ บุคคลในประเทศจะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 7/2526 วันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2526 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ถ้าบุคคลในประเทศได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศดังกล่าว โดยปรากฏว่า

(1) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไปโดยมิได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่และ

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามี การจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

กรณีเช่นนี้ พึงเข้าใจได้ว่า บุคคลในประเทศมิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยนี้ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำวินิจฉัยนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526

พนัส สิมะเสถียร

ปลัดกระทรวงการคลัง

ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

AGREEMENT**BETWEEN****THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM OF THAILAND****AND****THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF TURKEY****FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION****AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION****WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME**

THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM OF THAILAND

AND

THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF TURKEY

Desiring to conclude an Agreement for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income

HAVE AGREED AS FOLLOWS:

Article 1**PERSONAL SCOPE**

This Agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2**TAXES COVERED**

1. This Agreement shall apply to taxes on income imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture (including the breeding and cultivation of fish) and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to :

- a) that permanent establishment;
- b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or
- c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.

AGREEMENT
BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM
OF THAILAND
AND
THE GOVERNMENT OF NEW ZEALAND
FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION
AND
THE PREVENTION OF FISCAL EVASION
WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME

The Government of the Kingdom of Thailand and the Government of New Zealand, (hereinafter referred to as "the Contracting States"),

Desiring to conclude an Agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income,

Have agreed as follows:

ARTICLE 1
PERSONAL SCOPE

This Agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

ARTICLE 2
TAXES COVERED

1. The existing taxes to which this Agreement shall apply are :
 - (a) In New Zealand:
 - the income tax;
 - (in this Agreement referred to as "New Zealand tax");
 - (b) In Thailand:
 - the income tax; and
 - the petroleum income tax;

4. Any interest or right referred to in paragraph 2 shall be regarded as being situated where the land, mineral, oil or gas deposits, quarries or natural resources, as the case may be, are situated or where the exploration or exploitation may take place.

5. The provisions of paragraphs 1, 3 and 4 shall also apply to income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

ARTICLE 7 BUSINESS PROFITS

1. The income or profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State. If the enterprise carries on business in that manner, the income or profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to:

- (a) that permanent establishment; or
- (b) sales within that other Contracting State of goods or merchandise of the same or a similar kind as those sold, or other business activities of the same or a similar kind as those carried on, through that permanent establishment if the sale or the business activities had been made or carried on in that way with a view to avoiding taxation in that other State.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the income or profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar

AGREEMENT

BETWEEN

THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM OF THAILAND

AND

HIS MAJESTY'S GOVERNMENT OF NEPAL

FOR

THE AVOIDANCE OF DOUBLE

TAXATION AND THE PREVENTION

OF FISCAL EVASION WITH

RESPECT TO TAXES ON INCOME

The Government of the Kingdom of Thailand and His Majesty's Government of Nepal,

Desiring to conclude an agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income,

Have agreed as follows;

Article 1
PERSONAL SCOPE

This Agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2
TAXES COVERED

1. This Agreement shall apply to taxes on income imposed on behalf of a Contracting State or of its local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income all taxes imposed on total income, or on elements of income, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Agreement shall apply are in particular:

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

Article 7 BUSINESS PROFITS

1. The income or profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the income or profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to;
 - (a) that permanent establishment;
 - (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or
 - (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.

The provision of subparagraphs (b) and (c) shall apply only if it can be shown that the sales or activities were not carried out by the permanent establishment in order to avoid tax in the Contracting State in which the permanent establishment is situated.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the income or profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar condition and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses under the provisions of domestic law which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the permanent establishment. Likewise, no account shall be taken, in the determination of the profits of a permanent establishment, for amounts charged (otherwise than towards reimbursement of actual expenses), by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of a patents or other rights, or by way of commission for specific services performed or for management, or, except in the case of a

ภาคผนวก จ. ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อน เคนยา - นอร์เวย์ (บางส่วนเฉพาะเรื่อง Force of attraction)

Subsidiary Legislation, 1973

LEGAL NOTICE No. 6

(CC/28/11)

THE EAST AFRICAN INCOME TAX MANAGEMENT ACT

(Cap. 24)

THE DOUBLE TAXATION RELIEF (KENYA/NORWAY)
ARRANGEMENTS NOTICE 1973

Declaration of special arrangements between the Republic of Kenya and the Kingdom of Norway for relief from double taxation.

IN EXERCISE of the powers conferred by section 55(1) of the East African Income Tax Management Act, the Authority hereby declares—

- (a) that the arrangements specified in the Convention set out in the Schedule to this Notice have been made between the Government of the Republic of Kenya and the Government of the Kingdom of Norway with a view to affording relief from double taxation in relation to income tax and taxes of a similar character; and
- (b) that it is expedient that those arrangements should have effect.

SCHEDULE

A Convention between the Government of the Republic of Kenya and the Government of the Kingdom of Norway for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital.

The Government of the Republic of Kenya and the Government of the Kingdom of Norway desiring to conclude a convention for the avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital have agreed as follows:—

ARTICLE I

PERSONAL SCOPE

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

natural resources; ships, boats, and aircraft shall not be regarded as immovable property.

The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

4. In the determining of the income from immovable property which a resident of a Contracting State has in the other Contracting State expenses (including interest on debt-claims) which are incurred for the purposes of such property shall be allowed as deductions on the same conditions as are provided for residents of that other Contracting State.

5. The provisions of paragraphs 1, 3 and 4 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of professional services.

ARTICLE 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. If an enterprise of a Contracting State, which has a permanent establishment in the other Contracting State, sells goods or merchandise of the same or similar kind as those sold by the permanent establishment, or renders services of the same or similar kind as those rendered by the permanent establishment, the profits of such activities may be attributed to the permanent establishment unless the enterprise proves that such sales or services are not attributable to the activity of the permanent establishment.

3. Where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing at arm's length with the enterprise of which it is a permanent establishment.

4. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere, but this does not include any expenses which, under the law of that State, would not be allowed to be deducted by an independent enterprise of that State.

5. In so far as it has been customary in a Contracting State, according to its law, to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles of this Article.

LEGAL NOTICE No. 61

THE INCOME TAX ACT

(Cap. 470)

THE DOUBLE TAXATION RELIEF (INDIA)
NOTICE, 1989

IN EXERCISE of the powers conferred by section 41 of the Income Tax Act, the Minister for Finance declares that the arrangements specified in the Schedule hereto, being arrangements made between the Government of the Republic of Kenya and the Government of India in the articles of an agreement signed on the 12th April, 1985, with a view to affording relief from double taxation in relation to income tax and any taxes of similar character imposed by the laws of India, shall, notwithstanding anything to the contrary in the Act or any other written law, have effect in relation to income tax under the Act.

SCHEDULE

The Government of the Republic of Kenya and the Government of India desiring to conclude an agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital.

HAVE AGREED AS FOLLOWS:

ARTICLE 1

Personal Scope

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

ARTICLE 2

Taxes Covered

1. This Convention shall apply to taxes on income imposed on behalf of each Contracting State, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income all taxes imposed on total income, or on elements of income including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property and taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are, in particular—

(a) in the case of India—

the income tax including any surcharge thereon imposed under the Income Tax Act, 1961 (43 of 1961); and the

2. For the purposes of this Convention, the term "immovable property" shall be defined in accordance with the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock, and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property, apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property and to profits from the alienation of such property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of professional services.

ARTICLE 7

Business Profits

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on or has carried on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be traced in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment (b) sales in the other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.

2. Where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to the permanent establishment the profit which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. In so far as it has been customary in a Contracting State, according to its law, to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that State from determining the profits to be taxed