

สาเหตุของการเกิดภาษีซ้อนและวิธีขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

สาเหตุของการเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

สาเหตุของการเกิดการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้น เนื่องมาจากความแตกต่างในระบบกฎหมายของประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีความซ้ำซ้อนกันในบางกรณี ดังนั้น การวิเคราะห์สาเหตุอันก่อให้เกิดภาษีซ้อน จึงจำเป็นต้องเริ่มจากการพิจารณา รูปแบบของการจัดการเก็บภาษีสถาปัตยกรรมกฎหมายของแต่ละประเทศเสียก่อน ซึ่งภายใต้ความสลับซับซ้อนของระบบกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน จะพบว่ามี การกำหนดการระ ในการเสียภาษีอยู่ ๓ ประเภทด้วยกันคือ การจัดเก็บภาษีสถาหลักถิ่นที่อยู่ ตามหลัก สัญชาติ และตามหลักแหล่งเงินได้ ดังที่ได้กล่าวโดยละเอียดไว้ในบทก่อนแล้วนั้น แต่เมื่อมาพิจารณาถึงข้อกำหนดของรูปแบบต่าง ๆ เหล่านั้นอย่างกว้าง ๆ แล้ว จะเห็นว่าหลักเกณฑ์ในการกำหนดการระในการเสียภาษีนี้นั้นมีอยู่เพียง ๒ ประการเท่านั้น คือ

๑. หลักเกณฑ์ส่วนบุคคล (Personal Criteria) หมายถึงความผูกพัน ส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งเนื่องมาจากกรณีแวดล้อมส่วนบุคคล ในกรณีบุคคลธรรมดา ความผูกพันส่วนบุคคลนี้อาจ เป็นภูมิลำเนา (domicile) หรือถิ่นที่อยู่ (resident) ในประเทศนั้น ดังที่ใช้อยู่ในประเทศยุโรปส่วนใหญ่ หรือ อาจเป็นสัญชาติ (nationality) ในประเทศนั้น ดังที่ใช้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ได้

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอันเกี่ยวข้องกับบุคคลท่านองนี้ มีวัตถุประสงค์ที่จะให้ครอบคลุมความสามารถในการเสียภาษีทั้งหมดของบุคคล ภาษีที่จัดเก็บจึงเก็บจากเงินได้ในประเทศทั้งหมด การจัดเก็บภาษี เช่นนี้ถือว่าเป็นการจัดเก็บตามหลักเงินได้ทั่วโลก (Principle of world wide income) ในกฎหมายของบางประเทศ

X

เรียกขานกันว่า "ภาระในการเสียภาษีโดยไม่จำกัด" (Unlimited tax liability) และนอกจากนี้ ยังอาจ เรียกว่า เป็น "การจกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่" (Resident Rule) ด้วยก็ได้ เพราะว่าถิ่นที่อยู่เป็นหลักเกณฑ์หนึ่งที่กำหนดภาระในการเสียภาษี

กล่าวโดยสรุป "หลักนี้กำหนดให้เก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้จากแหล่งภายในหรือภายนอกประเทศ"^๒

๒. หลักเกณฑ์ไม่ใช่ส่วนบุคคล (Impersonal Criteria) จะมีผลใช้ก็ต่อเมื่อหลัก เกณฑ์ส่วนบุคคลไม่อาจครอบคลุมได้แล้ว เนื่องจากผู้เสียภาษีมมีถิ่นที่อยู่ในนอกประเทศ ผู้จกเก็บภาษี ในกรณีเช่นนี้หลัก เกณฑ์ที่กำหนดภาระในการ เสียภาษีจึงไม่ใช่ตัวบุคคล แต่เป็นฐานะความเป็นเจ้าของทาง เศรษฐกิจของสิ่งที่อยู่ในดินแดนของประเทศ ผู้จกเก็บภาษี เช่นที่ดิน สถานประกอบการถาวร ผลประโยชน์ในบริษัท และ เงินได้ที่ได้รับจากผลประโยชน์ในบริษัทเหล่านั้น เป็นต้น

การจกเก็บภาษีกรณีนี้ ถือว่า เป็นการจกเก็บภาษีตามหลักอาณา เขต (Principle of territoriality) หรือเรียกให้สอดคล้องกับกรณีแรกว่า "ภาระในการเสียภาษีโดยจำกัด" (limited tax liability) และถ้าจะใช้ความคู่กันกับการจกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ก็ต้องเรียกกรณีนี้ว่า "การจกเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)"^๓

^๒ ศุภรัตน์ ควงนกุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ" สรรพากรสาส์น ๒๗ (พฤษภาคม - มิถุนายน ๒๕๒๓) , หน้า ๑๗.

^๒ ดร.สมชัย ฤชุพันธ์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญา เพื่อหลีกเลี่ยงการจกเก็บภาษีซ้อน" สรรพากรสาส์น ๒๖ (มีนาคม - เมษายน ๒๕๒๒) , หน้า ๑๓๓.

^๓ ศุภรัตน์ ควงนกุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ" หน้า เดียวกัน.

X

กล่าวโดยสรุป "หลักนี้กำหนดให้เก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งภายในประเทศโดยไม่คำนึงว่า ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เกิดเงินได้หรือไม่ ซึ่งคำว่า เงินได้เกิดจากแหล่งภายในประเทศนี้ หมายถึง

- (๑) กิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นขึ้นในประเทศ
- (๒) เงินได้นั้นจ่ายจากแหล่งภายในประเทศ คือผู้จ่ายเงินได้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ"

ประเทศส่วนมากได้อาศัยหลักเกณฑ์ทั้งสองหลักในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การเก็บภาษีซ้ำซ้อนจึงเกิดขึ้นได้ และมีอยู่เสมอ โดยอาจมีรูปแบบอันใดอันหนึ่งดังต่อไปนี้^๒

- ๑. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่ง และต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง
- ๒. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศ เพราะในแต่ละประเทศต่างก็ถือว่า ผู้เสียภาษี เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน
- ๓. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในทั้งสองประเทศ

กรณีแรก เป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่งซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง นับเป็นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งที่สุด การเก็บภาษีซ้อนในลักษณะนี้ เป็นกรณีที่มีความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มุ่งที่จะแก้ไขเป็นหลักใหญ่ โครงสร้างทั้งหมดของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้จะเกี่ยวกับการแยกการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องนี้จะนำมาพิจารณาในบทต่อไป

^๑ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงการ จัดเก็บภาษีซ้อน", หน้าเดียวกัน.

^๒ สุภรัตน์ คุวิณกุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ", หน้า ๑๗ - ๑๘.



กรณีที่สอง เป็นการซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี ตามหลักถิ่นที่อยู่ของสองประเทศ ซึ่งไม่ปรากฏบ่อยครั้งเท่ากรณีแรก อย่างไรก็ตามก็เกิดขึ้นเนื่องจากเศรษฐกิจของประเทศต่าง ๆ มีลักษณะขึ้นอยู่ระหว่างกันมากขึ้นทุกขณะ ซึ่งก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคมากขึ้นตามมาอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ปัญหาภาษีซ้อนในลักษณะนี้จึงเริ่มมีความสำคัญ เพราะเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคเหล่านั้นมักจะมีถิ่นที่อยู่ใหม่ในระหว่างที่พำนักอยู่ชั่วคราวในต่างประเทศ โดยมิได้ทิ้งถิ่นที่อยู่เดิมในประเทศของตน จึงถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ซ้อนกันสองครั้ง และหลังจากที่ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในสมัยก่อน ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ทำขึ้นภายใต้ระบบกฎหมายอังกฤษ - อเมริกัน ประสบความสำเร็จในการแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้อนมาแล้ว จึงเริ่มตระหนักกันว่า ปัญหาภาษีซ้อนลักษณะนี้ได้เพียงก่อให้เกิดความยากลำบากโดยไม่ควรแก้เหตุผลแก่บุคคลเหล่านั้น เท่านั้น แต่เมื่อมีการตีแบบนั้นมากขึ้น ยังเป็นการคุกคามเสรีภาพในการเคลื่อนย้ายเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการลงทุนในต่างประเทศอีกด้วย จากเหตุผลนี้ทำให้การจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะมุ่งขจัดกาเก็บภาษีซ้อนอันเนื่องจากการมีถิ่นที่อยู่ซ้อนในสองประเทศด้วยการแก้ปัญหานี้โดยทั่วไปกระทำโดยให้สิทธิประเทศใดประเทศหนึ่ง เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้พิจารณาตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่วางไว้ ฉะนั้น อีกประเทศหนึ่งจึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีได้เฉพาะในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น

กรณีที่สาม เป็นการที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกเรียกเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในทั้งสองประเทศ จะเกิดขึ้นได้เมื่อผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม ได้รับเงินจากประเทศอื่นอีกสองประเทศ และประเทศทั้งสองนต่างก็ใช้สิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ด้วยกันทั้งคู่ เช่นในกรณีของคอกเบย์ที่ลูกหนี้จ่ายคอกเบย์มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่มีการค้าประกันหนี้โดยการจำนองทรัพย์สินในอีกประเทศหนึ่ง เป็นต้น ปัญหาภาษีซ้อนในลักษณะนี้มีน้อยมาก ดังนั้น ในความตกลงภาษีซ้อนจึงไม่มีบทบัญญัติพิเศษอันใดสำหรับกรณีนี้



การเก็บภาษีซ้อนทั้งสามลักษณะข้างต้นจะเกิดขึ้นเฉพาะในส่วนของภาษี
 ทางตรงคือ ภาษีเก็บจากเงินได้และทุนเท่านั้น จะไม่มีทางเกิดขึ้นในส่วนของภาษี
 ทางอ้อมเลย ทั้งนี้เพราะว่า ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักอาณาเขต หรือ
 หลักแหล่งเงินได้ ในทำนองเดียวกัน ถ้าหากว่าการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศ
 ต่าง ๆ ไม่แบ่งแยกเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักเงินได้ทั่วโลก หรือหลักถิ่นที่อยู่ และ
 ตามหลักอาณาเขตหรือหลักแหล่งเงินได้ ก็จะไม่มีการ เก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้นในส่วนของ
 ภาษีทางตรงเช่นกัน เหตุการณ์เช่นนี้จะเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อสองประเทศที่เกี่ยวข้อง
 ต่างก็เก็บภาษีทางตรง โดยยึดหลักอาณาเขตหรือหลักแหล่งเงินได้เพียงอย่างเดียว
 หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เมื่อสองประเทศนี้ไม่รวมเงินได้และทรัพย์สินในต่างประเทศ
 ในการเก็บภาษีทางตรงของตน

วิธีขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

โดยพื้นฐานแล้ว หนทางที่จะหลีกเลี่ยงมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนมีอยู่เพียง
 อย่างเดียวคือ ประเทศที่เกี่ยวข้องจะต้องร่วมมือกันกำหนดสิทธิจัดเก็บภาษีของตน
 ในลักษณะที่มีให้มีส่วนที่ซ้ำซ้อนกันอยู่เลย ซึ่งมีวิธีการที่จะให้ได้มาอยู่ ๒ วิธีด้วยกันคือ

๑. การจำกัดสิทธิโดยให้จัดเก็บภาษีได้เพียงฝ่ายเดียว

ถึงแม้ว่ามาตรการการจำกัดสิทธิจัดเก็บภาษีโดยฝ่ายเดียว ในทางทฤษฎี
 จะกระทำได้สำหรับการจัดเก็บภาษีทั้งตามหลักแหล่งเงินได้และตามหลักถิ่นที่อยู่ก็ตาม
 แต่โดยทั่วไปในทางปฏิบัติจะเกิดขึ้นได้เฉพาะการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เท่านั้น
 ทั้งนี้เพราะว่าเมื่อประเทศใดประเทศหนึ่งยึดแนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักเงินได้
 ทั่วโลกหรือหลักถิ่นที่อยู่ ทำให้ต้องขยายสิทธิเรียกจัดเก็บออกไปให้ครอบคลุมเงินได้
 และทุนในต่างประเทศ ประเทศนั้นก็ควรที่จะหักภาษีต่างประเทศซึ่งเก็บจากเงินได้
 และทุนในต่างประเทศ ประเทศนั้นก็ควรที่จะหักภาษีต่างประเทศ ซึ่งเก็บจากเงินได้
 และทุนนั้นออกจากภาษีในประเทศ จึงจะคุ้มเหตุผล ที่คนเห็นว่าเมื่อให้เงินได้
 และทรัพย์สินในต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีในประเทศ ก็ควรที่จะมีบทบัญญัติให้

บรรเทาภาระทางภาษีในทำนองเดียวกันด้วยนั้น เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในระหว่างประเทศมานานแล้ว

อย่างไรก็ดี ในการปฏิบัติในปัจจุบัน ก็ยังมีความเห็นไม่สอดคล้องกันอยู่มากกว่า ภาษีต่างประเทศเหล่านี้ควรได้รับการคำนึงถึงในลักษณะใดและมากน้อยเพียงใด กฎหมายบางประเทศยอมให้นำภาษีที่เก็บจากเงินได้และทุนในต่างประเทศมาหักออกจากการคำนวณฐานภาษีเท่านั้น ซึ่งหมายความว่า ภาษีในต่างประเทศเป็นเพียงรายจ่ายที่เกิดขึ้น ในการให้ได้อำนาจเงินได้นั้น

ทางออกที่สมเหตุสมผลกว่าจะเป็นธรรมมากกว่าในทัศนะของผู้เสียภาษีก็คือ ให้ถือเสมือนหนึ่งว่า ภาษีต่างประเทศเป็นภาษีในประเทศ เพราะว่าการชำระในการเสียภาษีโดยไม่จำกัดครอบคลุมนเงินได้และทุนในต่างประเทศด้วยแล้ว โดยหลักเหตุผลก็ต้องให้นำภาษีต่างประเทศที่ถูกเรียกเก็บจากเงินได้และทุนนั้นมาเครดิตหักออกจากภาษีในประเทศที่เป็นประเภทภาษีเดียวกัน การขจัดปัญหาภาษีซ้อนโดยวิธีนี้เป็นที่รู้จักกันในนามของวิธี "เครดิตภาษี" ซึ่งหมายความว่า ภาษีที่เก็บจากเงินได้และทุนในต่างประเทศสามารถนำมาหักออกจากภาษีในประเทศที่เก็บจากเงินได้และทุนเท่านั้น อย่างไรก็ตาม วิธีกรณีนี้นี้มิได้ใช้กับภาษีต่างประเทศทุกชนิด และขณะเดียวกันก็มีข้อจำกัดของจำนวนที่สามารถหักออกได้ด้วย ทั้งนี้เพราะว่า โดยทั่วไปแล้วประเทศต้นที่อยู่ก็จำเป็นต้องพยายามปกป้องมิให้สิทธิทางด้านการคลังของตนต้องถูกบั่นทอนลงโดยสาเหตุ จากผลของการเก็บภาษีมากเกินไปในประเทศแหล่งเงินได้

ในบางกรณี ปรากฏว่าประเทศต้นที่อยู่ถึงกับยินยอมให้อย่างมากมาย เช่น สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากบริษัท Joint stock company บางประเทศนอกจากจะยอมให้หักภาษีต่างประเทศที่เก็บจากเงินปันผลแล้ว ยังยอมให้นำภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่บริษัท Joint stock company ในต่างประเทศได้เสียไปในส่วนของการกำไรที่จ่ายออกมาเป็นเงินปันผลนั้น หักออกจากภาษีเงินได้ในประเทศได้อีกด้วย วิธีการเช่นนี้เป็นที่รู้จักกันในนามของ "เครดิตภาษีโดยอ้อม" (Indirect tax credit) ซึ่งแตกต่างจากการ "เครดิตภาษีโดยตรง" (Direct tax credit) ตามปกติดัง

ที่ใดก็ตามมาแล้ว อย่างไรก็ตามมาตรการนี้แสดงว่านอกจากการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศของเงินได้ที่ได้รับจากบริษัท Joint stock company ในต่างประเทศแล้ว ยังเป็นการจัดภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจอีกด้วย (๑)

๒. การทำความตกลงแบบ "ทวิภาคี"

การหาทางจัดภาษีซ้อนอีกวิธีหนึ่งก็คือ การจัดทำความตกลงระหว่างประเทศแบบ "ทวิภาคี" ซึ่งเป็นที่รู้จักกันในนามของ "ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน" การจัดทำความตกลงดังกล่าวนี้นับเป็นวิธีการสำคัญ เพราะโดยทั่วไปแล้วมาตรการจัดภาษีซ้อน โดยฝ่ายเดียวตามวิธีแรกมักจะไม่เพียงพอ เหตุผลสนับสนุนคำกล่าวนี้มีอยู่มากด้วยกัน กล่าวคือ (๒)

เหตุผลแรก ซึ่งเป็นเหตุผลสำคัญที่สุดเกี่ยวกับผลของระบบเครดิตภาษี ในกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้ยกเว้นภาษีอากรให้เพื่อดึงดูดเงินทุนจากต่างประเทศ หากใช้ระบบเครดิตภาษีโดยปกติก็จะพบว่าการยกเว้นภาษีดังกล่าวนี้ จะมีผลเพียงทำให้รายรับภาษีอากรในประเทศถิ่นที่อยู่เพิ่มสูงขึ้นโดยไม่มีผลประโยชน์ตกอยู่กับนักลงทุนแต่อย่างใด หนทางหนึ่งที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดผลทำนองนี้ก็คือ ประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องทำความตกลงกับประเทศแหล่งเงินได้โดยยินยอมให้นำภาษีส่วนที่ได้รับการยกเว้นนี้มาหักเป็นเครดิตภาษีใดควยวิธีการเช่นนี้ชื่อเรียกว่า "Tax Sparring" หรือ "Matching credit"

เหตุผลประการที่สอง เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ จะเห็นได้ว่ามาตรการจัดภาษีซ้อนโดยฝ่ายเดียวนั้น จะผูกพันอยู่เฉพาะกฎหมายภายในประเทศเท่านั้น ส่วนกฎหมายต่างประเทศไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปได้ ในทางตรงกันข้าม หากมีความตกลงภาษีซ้อน เงื่อนไขทางด้านภาษีอากรจะ

๑ เรื่องเดียวกัน, หน้า ๑๘.

๒ เรื่องเดียวกัน, หน้า ๒๐.

เปลี่ยนแปลงไปทั้งสองประเทศ ดังนั้น นอกจากจะให้การบรรเทาภาระภาษีในประเทศ
 ดินที่อยู่ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นได้แล้ว ยังสามารถจำกัดหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีใน
 ประเทศแหล่งเงินได้ ได้อีกด้วย นักลงทุนต่างประเทศจำนวนมากรู้สึกว่าการจัดเก็บ
 ภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนาค่อนข้างจะเป็น
 ภาระหนัก ทั้งนี้เพราะว่าโดยทั่วไปมักจะได้รับจากฐานรายรับรวม ในขณะที่ภาษีใน
 ประเทศดินที่อยู่เก็บจากรายได้สุทธิ ฉะนั้น ถ้าหากว่าไม่มีการจำกัดการจัดเก็บภาษีใน
 ประเทศแหล่งเงินได้ลงมาอย่างเพียงพอ ก็จะมีภาษีส่วนเกิน ซึ่งไม่สามารถหักออก
 จากภาษีในประเทศดินที่อยู่ได้ ทำให้หนักลงทุนมีภาระภาษีเพิ่มขึ้น เมื่อเทียบกับจำนวน
 ภาษีในประเทศดินที่อยู่

เหตุผลประการที่สาม เกี่ยวกับกรณีภาษีซ้อน ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากผู้เสียภาษี
 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสองประเทศในขณะเดียวกัน ภาษีซ้อนทำนองนี้ไม่สามารถขจัดได้โดย
 ระบอบกฎหมายของฝ่ายเดียว การแก้ปัญหานี้กระทำได้โดยการจัดทำความตกลงภาษีซ้อน
 ระหว่างกันเท่านั้น เช่นโดยกำหนดให้ประเทศใดประเทศหนึ่ง เป็นประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่
 หากศูนย์กลางผลประโยชน์อันสำคัญของผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศนั้น

เหตุผลประการที่สี่ ก็คือ การจัดทำความตกลงทำนองนี้สามารถให้การบรรเทา
 ภาระทางภาษีอากร เพื่อขจัดภาระแห่งภาษีซ้อนได้ในลักษณะที่กว้างขวางกว่า เช่น
 อาจให้ในรูปของการยกเว้นเงินได้ และทุนในต่างประเทศจากการเสียภาษีในประเทศ
 ดินที่อยู่ก็ได้ ปัจจุบันประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศได้นำวิธีการนี้มาใช้

เหตุผลอื่นยังมีอีกมาก แต่เท่าที่ยกมาสู่ประการข้างต้น คงจะเป็นการเพียงพอ
 ที่แสดงให้เห็นว่า เครื่องมือหลักในการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศก็คือ การจัดทำ
 ความตกลงภาษีซ้อนโดยบทบัญญัติที่เหมาะสมระหว่างกัน

การขจัดภาษีซ้อนโดยการทำความตกลงแบบทวีภาคีนี้ คงทำได้ ๓ วิธีคือ

๑. โดยเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง

(Renunciation of the right to tax by either state) หมายความว่า

X

ในความตกลงอาจกำหนดไปให้ชัดเจกว่า เงินได้ประเภทนั้น ๆ จะเก็บภาษีได้ก็เฉพาะ
ในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น หรืออาจกำหนดว่า เงินได้นั้น ๆ เก็บภาษีได้
ก็เฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น การกำหนดเช่นนี้ทำให้อำนาจในการจัดเก็บ
ภาษี เป็นของประเทศเดียวจึงไม่เกิดการเก็บภาษีซ้อน

ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการบินอากาศระหว่างประเทศ ให้เก็บได้เฉพาะ
ในประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น ส่วนเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์รวมทั้งเงินได้
จากการเกษตรให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่เท่านั้น เป็นต้น *

๒. วิธีเครดิต (Credit Method) วิธีการนี้ใช้กับเงินได้ ซึ่งตามความ
ตกลงกำหนดให้ทั้งสองประเทศมีสิทธิเก็บภาษี กล่าวคือ ทั้งประเทศซึ่ง เป็นผู้มีเงินได้
มีถิ่นที่อยู่ และประเทศซึ่ง เป็นแหล่งเงินได้ ก็มีอำนาจเก็บภาษีด้วยกันทั้งคู่ เงินได้
ประเภทนี้ได้แก่เงินได้ประเภทค่าสิทธิ เงินปันผล ดอกเบี้ย และ ฯลฯ เป็นต้น หลักการ
ของวิธี เครดิตกำหนดให้ประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ถือเอาภาษีที่ เสียไปในอีกประเทศหนึ่ง
สำหรับเงินได้จำนวนนั้น เป็นเครดิตภาษี กล่าวคือ ให้นำเอาจำนวนภาษีที่ เสียไปใน
ประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่จะต้อง เสียในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ได้ การ
เครดิตนั้นแยก เป็น ๒ วิธีย่อย ^๒ คือ

๒.๑ วิธีเครดิตเต็มที่ (full credit method) วิธีการนี้ประเทศที่
ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ยอมให้หักภาษีที่ เสียไปในอีกประเทศหนึ่ง ได้เท่าจำนวนที่ เสียไปจริง

* ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญา เพื่อหลีกเลี่ยง
การจัดเก็บภาษีซ้อน", หน้า ๑๓๓.

^๒ เรื่องเดียวกัน, หน้า ๑๓๔ - ๑๓๖.

๒.๒ วิธีเครดิตรรรค (ordinary credit method) วิธีนี้กำหนดให้ประเทศที่ผู้เงินได้มีถิ่นที่อยู่ให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียในอีกประเทศหนึ่งได้เท่ากับจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศที่ผู้เงินได้มีถิ่นที่อยู่เฉพาะที่อาจถือได้ว่าเป็นภาษีอันเกิดจากเงินได้ส่วนนั้นเท่านั้น

ตัวอย่าง บริษัท ก. เป็นบริษัทไทยมีเงินได้จากแหล่งภายในประเทศไทย ๔๐,๐๐๐ บาท และมีเงินได้จากแหล่งในประเทศ B. ๒๐,๐๐๐ บาท รวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้น ๑๐๐,๐๐๐ บาท และสมมุติว่า อัตราภาษีเงินได้ในประเทศไทยเท่ากับ ๓๕ % ส่วนอัตราภาษีเงินได้ในประเทศ B. เท่ากับ ๔๐ % จงหา

- ก. จำนวนภาษีที่บริษัท ก. ต้องเสียทั้งหมด
- ข. จำนวนภาษีที่ประเทศไทยได้รับ
- ค. จำนวนภาษีที่ประเทศ B. ได้รับ

แต่ละข้อสำหรับกรณีดังนี้

- ๑) ประเทศไทยและประเทศ B. ไม่มีความตกลงภาษีซ้อนต่อกัน
- ๒) ประเทศไทยและประเทศ B. มีความตกลงภาษีซ้อนต่อกันและใช้การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตเต็มที่
- ๓) ประเทศไทยและประเทศ B. มีความตกลงภาษีซ้อนต่อกันและใช้การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตรรรค

กรณีไม่มีความตกลงภาษีซ้อน

เสียภาษีในประเทศไทย	$= 100,000 \times \frac{35}{100}$	= ๓๕,๐๐๐ บาท
เสียภาษีในประเทศ B.	$= 20,000 \times \frac{40}{100}$	= ๘,๐๐๐ บาท
รวมภาษีที่บริษัท ก. เสีย		= ๔๓,๐๐๐ บาท

กรณีมีความตกลงภาษีซ้อนโดยใช้วิธีเครดิตเต็มที่

เสียภาษีในประเทศ B.	$= 20,000 \times \frac{40}{100}$	= ๘,๐๐๐ บาท
ภาระภาษีในประเทศไทย	$= 100,000 \times \frac{35}{100}$	= ๓๕,๐๐๐ บาท

ได้เครดิตภาษีจากภาษีที่เสียในประเทศ B.	=	๔,๐๐๐ บาท
∴ ภาษีที่บริษัท ก. เสียในประเทศไทย	=	๒๗,๐๐๐ บาท
รวมภาษีที่บริษัท ก. เสียทั้งหมด	=	๒๗,๐๐๐ + ๔,๐๐๐ = ๓๑,๐๐๐ บาท
<u>กรณีมีความตกลงภาษีซ้อนโดยใช้วิธีเครดิตธรรมดา</u>		
เสียภาษีในประเทศไทย	=	๒๐,๐๐๐ x $\frac{๔๐}{๑๐๐}$ = ๘,๐๐๐ บาท
เงินได้จากประเทศ B. นี้ หากเกิดจากแหล่งในประเทศไทย		
จะเสียภาษีเพียง	=	๒๐,๐๐๐ x $\frac{๓๕}{๑๐๐}$ = ๗,๐๐๐ บาท
∴ เครดิตที่ได้รับจึงเท่ากับ	=	๗,๐๐๐ บาท
การเสียภาษีในประเทศไทย	=	๑๐๐,๐๐๐ x $\frac{๓๕}{๑๐๐}$ = ๓๕,๐๐๐ บาท
ได้เครดิต	=	๗,๐๐๐ บาท
∴ ภาษีที่เสียในประเทศไทย	=	๒๘,๐๐๐ บาท
รวมภาษีที่บริษัท ก. เสียทั้งหมด	=	๒๘,๐๐๐ + ๔,๐๐๐ = ๓๒,๐๐๐ บาท

สรุปได้ว่า

สำหรับบริษัท ก. หากมีความตกลงภาษีซ้อนจะเสียภาษีน้อยกว่าไม่มีความตกลง และเมื่อมีความตกลงแล้ว วิธีเครดิตเต็มที่จะเสียภาษีน้อยกว่าวิธีเครดิตธรรมดา กล่าวคือ

- (๑) ถ้าไม่มีความตกลง เสียภาษี ๔๓,๐๐๐ บาท
- (๒) ถ้ามีความตกลงโดยใช้วิธีเครดิตเต็มที่ เสียภาษี ๓๕,๐๐๐ บาท
- (๓) ถ้ามีความตกลงโดยใช้วิธีเครดิตธรรมดา เสียภาษี ๓๒,๐๐๐ บาท

สำหรับประเทศไทย

- (๑) กรณีไม่มีความตกลงภาษีซ้อน ประเทศไทยได้รับภาษี ๓๕,๐๐๐ บาท
- (๒) กรณีความตกลงโดยใช้วิธีเครดิตเต็มที่ ประเทศไทยได้รับภาษี ๒๗,๐๐๐ บาท
- (๓) กรณีมีความตกลงโดยใช้วิธีเครดิตธรรมดา ประเทศไทยได้รับภาษี ๒๘,๐๐๐ บาท

สำหรับประเทศ B.

ประเทศ B. ได้รับภาษี เท่ากันไม่ว่าจะมีความตกลงหรือไม่ และไม่
จะใช้วิธีการ เครดิตภาษีแบบใด

สรุปได้ว่า การมีความตกลงภาษีซ้อน เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี แต่เป็นการ
ลดรายไถ่จากภาษีของประเทศที่ผู้เสียภาษีมักตั้งอยู่ ภาษีที่สูญเสียนั้น หากใช้วิธี เครดิต
ธรรมดากจะน้อยกว่าวิธี เครดิตเต็มที่ ถ้ามองในแง่การทำความตกลงภาษีซ้อน จะ เป็น
การส่งเสริมให้บริษัทในประเทศของตนออกไปประกอบธุรกิจในต่างประเทศ โดย
ประเทศของตนยอมสูญเสียรายไถ่จากการภาษีอากรไปส่วนหนึ่ง และสำหรับประเทศไทย
แล้ว การทำความตกลงภาษีซ้อนนี้จะ เป็นผลดีคือประเทศในแง่ของการจูงใจ ให้ชาว
ต่างประเทศมาประกอบกิจการในประเทศอื่น เป็นการส่งเสริมการลงทุนโดยประเทศไทย
ไม่คงสูญเสียภาษีอะไรมากนัก เพราะเรามีบริษัทที่ออกไปดำเนินการในต่างประเทศน้อย
ส่วนมาก เราจะเป็นคู่ภาคีในฐานะที่เป็นประเทศที่เกิดแหล่ง เงินได้มากกว่า ฐานะประเทศ
เจ้าของเงินได้

๓. วิธียกเว้น (Exemption Method) ใช้ในกรณีที่ความตกลงกำหนด
ให้เก็บภาษีได้ในทั้งสองประเทศ เช่นเดียวกับกรณีของวิธี เครดิต หลักการของวิธียกเว้น
กำหนดให้ประเทศ ซึ่งผู้เสียภาษีมักตั้งอยู่(หรือที่เรียกสั้น ๆ ว่า ประเทศถิ่นที่อยู่) ยกเว้น
เงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ (หรือที่เรียกสั้น ๆ ว่าประเทศแหล่ง
เงินได้) แล้ว ออกจากฐานภาษี หมายความว่า เงินได้จำนวนใดหรือประเภทใดที่ถูก
เก็บภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ต้องมา เก็บภาษีอีกในประเทศถิ่นที่อยู่ วิธีนี้
แยกออกเป็น ๒ วิธีย่อย ๆ ^๑ คือ

๓.๑ วิธียกเว้นเต็มที่ (Full exemption method) วิธีนี้กำหนด
ให้ประเทศถิ่นที่อยู่ยกการ เก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วในประเทศ

^๑ เรื่องเดียวกัน, หน้า ๑๓๓ - ๑๓๔.

แหล่งเงินได้โดยสิ้นเชิง คือ เป็นการยกเว้นโดยเด็ดขาด เงินได้ใดเสียภาษีแล้วก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอีก

๓.๒ วิธียกเว้นและก้าวหน้า (Exemption with progression)

วิธีการนี้กำหนดว่า เงินได้ใดที่เสียภาษีแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีอีกในประเทศอื่นที่อยู่ แต่ในการคำนวณภาษีของประเทศอื่นที่อยู่ นั้น ประเทศนั้นมีสิทธิเอาเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งภายนอกประเทศ ซึ่งเสียภาษีแล้วมารวมเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณเงินได้ วิธีการนี้จะทำให้ฐานภาษีสูงขึ้น (เพราะเป็นอัตราก้าวหน้า) เมื่อได้อัตราที่สูงขึ้นแล้ว ให้ใช้อัตราที่สูงนี้กับฐานเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ที่มีได้เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้มาแล้ว

ตัวอย่าง โจทย์เหมือนตัวอย่างในเรื่องวิธีเครดิตภาษี แต่ให้ใช้การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธียกเว้นเต็มที่ (full exemption method) และวิธียกเว้นและก้าวหน้า (exemption with progression) แทน

กรณีใช้วิธียกเว้นเต็มที่

$$\text{เสียภาษีในประเทศ B.} = ๒๐,๐๐๐ \times \frac{๕๐}{๑๐๐} = ๘,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{เสียภาษีในประเทศไทย} = ๘๐,๐๐๐ \times \frac{๓๕}{๑๐๐} = ๒๘,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{รวมภาษีที่บริษัท ก. ต้องเสียทั้งหมด} = ๓๖,๐๐๐ \text{ บาท}$$

กรณีใช้วิธียกเว้นและก้าวหน้า

$$\text{เสียภาษีในประเทศ B.} = ๒๐,๐๐๐ \times \frac{๕๐}{๑๐๐} = ๘,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ภาระภาษีในประเทศไทยคำนวณได้ดังนี้

$$\text{เงินได้ทั้งหมด} = ๘๐,๐๐๐ + ๒๐,๐๐๐ = ๑๐๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{เสียภาษีในอัตรา} \quad \quad \quad ๓๕ \%$$

แต่เงินได้รับในประเทศ B. แล้วได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทย จึงไม่ต้องมารวมคำนวณภาษี

$$\therefore \text{เสียภาษีในประเทศไทย} = (๑๐๐,๐๐๐ - ๒๐,๐๐๐) \times \frac{๓๕}{๑๐๐} = ๒๘,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{รวมภาษีที่บริษัท ก. เสีย} = ๒๘,๐๐๐ + ๘,๐๐๐ = ๓๖,๐๐๐ \text{ บาท}$$

จะเห็นว่า วิธียกเว้นเต็มทีหรือวิธียกเว้นและก้ำก๋อทำให้ผลเหมือนกัน ทั้ง
 คอประเทศไทย คอประเทศ B. และคอบริษัท ก. ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้นิติ-
 บุคคลของประเทศไทยเป็นแบบอัตราคงที่ ไม่ใช่อัตราก้าวหน้า หากอัตราภาษีเงินได้
 นิติบุคคลของไทยเป็นแบบอัตราก้าวหน้า วิธียกเว้นและก้ำก๋อจะทำให้บริษัท ก. ต้อง
 เสียภาษีในประเทศไทยมากขึ้น ส่วนภาษีที่เสียในประเทศ B. ยังคงเท่าเดิม ทำให้
 บริษัท ก. ต้องเสียภาษีรวมมากขึ้น

ถ้าเทียบกับวิธีเครดิตภาษีแล้ว วิธียกเว้นภาษีทั้งสองวิธี (สำหรับกรณี
 อัตราภาษีในประเทศเจ้าของเงินได้เป็นอัตราคงที่) เหมือนกับวิธีเครดิตธรรมดา แต่
 ต่างกับวิธีเครดิตเต็มที เพราะวิธีเครดิตเต็มที ทำให้ประเทศไทยได้รับภาษีน้อยกว่าวิธี
 เครดิตธรรมดา วิธียกเว้นเต็มทีและวิธียกเว้น และก้ำก๋อ ภาษีที่ประเทศไทยได้รับ
 น้อยลงนี้ก็ตกเป็นของบริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทไทยนั่นเอง การที่เป็นเช่นนี้เพราะ
 อัตราภาษีในต่างประเทศสูงกว่าอัตราภาษีในประเทศไทย หากอัตราภาษีในทั้งสอง
 ประเทศเท่ากันแล้ว ๔ วิธีจะได้ผลเหมือนกัน

ศูนย์วิทยพัชกร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย