

บทที่ 2

ทฤษฎีและแนวความคิดของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ความทั่วไปเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน

ภาษีซ้อน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งหรืออีกนัยหนึ่ง คือ เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่าหนึ่งครั้ง

ลักษณะซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในที่นี้เป็นภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลคนเดียวโดยรัฐบาลมากกว่าหนึ่งรัฐ อันเป็นลักษณะความซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีสาเหตุมาจากความแตกต่างในหลักเกณฑ์การกำหนดภาวะภาษีแก่บุคคลของรัฐแต่ละรัฐ ซึ่งรัฐใช้สิทธิอำนาจเพื่อจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนหนึ่ง โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้หรือรัฐกับตัวเงินได้และกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีดังนี้

1. หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายถึง เงินได้ที่บุคคลได้รับไม่ว่าจะเกิดจากแหล่งในประเทศใด เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลจึงเรียกว่า หลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis หรือ Principle of Worldwide Income) หรือ หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax liability Basis)

2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เมื่อบุคคลมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่จำเป็นต้องถือสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นในอาณาเขตของประเทศจึงเรียกว่า หลักอาณาเขต (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือ หลักภาระการเสียภาษีโดยจำกัด (Limited Tax Liability Basis)

จากหลัก 2 ประการนี้ ทำให้ผู้มีเงินได้ต้องรับภาระในการเสียภาษีหนักเกินไป ประเทศต่างๆ จึงพยายามหาวิธีจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งวิธีที่ดีที่สุดคือการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศเรียกว่า ความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Agreement For The Avoidance of Double Taxation) ซึ่งเป็นการทำสัญญาแบบทวิภาคี (Bilateral Tax Treaty หรือ Bilateral Agreement) ซึ่งมีวัตถุประสงค์สำคัญคือ การเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อน (The Avoidance of Double Taxation) และการป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษี (The Prevention of Fiscal Evasion) ต่อกัน

อนุสัญญาภาษีซ้อนมีความยืดหยุ่นเป็นอย่างยิ่งสำหรับการเจรจาตกลงกันของประเทศคู่สัญญาทั้งสอง เพื่อให้เนื้อหาในอนุสัญญาสอดคล้องกับระบบกฎหมายภายในประเทศของตนให้มากที่สุด

ชื่อในทางสากลของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีดังนี้

- Double Tax Agreement คำที่ใช้เรียกอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยประเทศอังกฤษและประเทศเครือจักรภพ (The Commonwealth)
- Double Tax Treaty คำที่ใช้เรียกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เรียกแพร่หลายในประเทศสหรัฐอเมริกา
- Double Taxation Convention คำที่ใช้เรียกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มาจากต้นร่างขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนากิจการทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development OECD) และขององค์การสหประชาชาติ (The United Nation UN)
- Protocol มีสภาพเป็นสัญญาลูก (Agreement subsidiary) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งจะมีขึ้นเมื่อมีการแก้ไขข้อตกลงระหว่างกัน ในอนุสัญญาเท่านั้น

ความสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัจจุบันประเทศไทยได้จัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ที่มีผลใช้บังคับแล้วจำนวน 40 ประเทศ นอกจากนี้ที่กล่าวถึงในการค้นคว้าแบบอิสระจำนวน 31 ประเทศ ยังมีอีก 9 ประเทศ ได้แก่ โรมาเนีย ลาว มอริเชียส ลักเซมเบิร์ก บังกลาเทศ เนปาล สเปน นิวซีแลนด์และ พม่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหรือบรรเทาภาระการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นอุปสรรคของการลงทุนระหว่างประเทศให้หมดไปหรือลดลงได้ในระดับหนึ่งสำหรับธุรกิจที่ได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นการกู้ยืมเงินจากแหล่งเงินทุนในต่างประเทศ การส่งเงินเข้ามาถือหุ้นในประเทศไทย การซื้อขายหลักทรัพย์ในประเทศไทย การให้บริการวิชาชีพ การถ่ายทอดเทคโนโลยีและบริการอื่นๆ ในประเทศไทย การประกอบธุรกิจการขนส่งระหว่างประเทศผ่านประเทศไทย ซึ่งหากไม่มีการจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่างๆ ผู้ประกอบธุรกิจซึ่งเป็นนักลงทุนจากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนทั้งในประเทศไทยและประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง ทำให้มีต้นทุนด้านภาษีอากรสูงและอาจเป็นเหตุให้นักลงทุนต่างประเทศเลือกไปลงทุนในประเทศอื่นที่อยู่ในภูมิภาคเดียวกันที่เสียภาษีต่ำกว่า

โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา

โครงสร้างทั่วไปของอนุสัญญา ประกอบด้วย 4 ส่วนใหญ่ คือ

ส่วนที่ 1 ขอบข่ายของอนุสัญญา

1. **ขอบข่ายด้านบุคคล** อนุสัญญาทุกฉบับจะกำหนดไว้ว่าจะบังคับใช้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น ผู้อื่นจะมาใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาไม่ได้ สำหรับประเทศไทยนั้น กำหนดไว้ว่า ผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาของประเทศไทยกับประเทศต่างๆ คือ บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วัน ในปีภาษีหนึ่งๆ และนิติบุคคลที่จดทะเบียนก่อตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย

2. **ขอบข่ายด้านภาษี** จะครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้เท่านั้น คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมซึ่งเป็นภาษีทางตรง ส่วนภาษีทางอ้อมอื่นๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ รวมถึงภาษีสรรพสามิตและอากรขาเข้าที่อยู่นอกบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร จะไม่อยู่ภายใต้อนุสัญญา เนื่องจากเป็นภาษีทางอ้อม สามารถผลักภาระความซ้ำซ้อนไปให้ผู้บริโภคได้โดยง่าย

ส่วนที่ 2 เงินได้ประเภทต่างๆ

ในส่วนของการเงินได้นั้น อนุสัญญาจะไม่กำหนดว่ารายการประเภทใด จะต้องเสียภาษีเท่าใด จะทำหน้าที่เพียงบอกว่า เงินได้ประเภทนี้รัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่จะได้รับสิทธิในการเก็บภาษี ถ้ารัฐใดได้รับสิทธิในการเก็บภาษี ผู้รับเงินได้จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น และถ้าอนุสัญญา กำหนดเพดานภาษีไว้ รัฐที่ได้สิทธิในการจัดเก็บก็จะเก็บภาษีได้ไม่เกินเพดานอัตราที่อนุสัญญา กำหนดไว้ เช่น เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิ บางข้อบทอาจกำหนดให้เพิกถอนสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งถือเป็นการจัดภาษีซ้อนรูปแบบหนึ่งที่ปรากฏอยู่ในข้อบทของเงินได้ประเภทต่างๆ เช่น การบินระหว่างประเทศหรือการค้าเงินธุรกิจโดยไม่จำแนกสถานประกอบการ

ส่วนที่ 3 การจัดภาษีซ้อน

ในอนุสัญญาแต่ละฉบับอาจกำหนดวิธีจัดภาษีซ้อนไว้ต่างกัน เช่น ถ้ากำหนดให้ขจัดภาษีซ้อนโดยวิธียกเว้น รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะขอมยกเว้นภาษีให้โดยไม่ต้องนำเงินได้ที่เสียไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ซ้ำอีก แต่ถ้าอนุสัญญา กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตภาษี รัฐ

ถิ่นที่อยู่ยังมีสิทธินำจำนวนเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่และให้นำภาษีที่เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้มาเครดิตหักออกจากภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่

ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้มีมาตรการยกเว้นและจำกัดอัตราภาษีเงินได้คือ

1. กำไรจากธุรกิจ ประเทศไทยจะยกเว้นภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิให้แก่บริษัทต่างประเทศที่ดำเนินธุรกิจโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

2. เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ ประเทศไทยจะยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่สายการบินของประเทศคู่สัญญาและลดภาษีคงเหลือร้อยละ 50 ของภาษีเงินได้ให้แก่สายการบินเรือของประเทศคู่สัญญา

3. เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จะถูกเก็บภาษีในประเทศไทยในอัตราที่ไม่สูงกว่าเพดานอัตราภาษีของอนุสัญญา หากผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ

4. การซื้อขายหลักทรัพย์ อาจได้รับการยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศสิงคโปร์ ปากีสถาน อินโดนีเซีย เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน เบลเยียม อิตาลี เนเธอร์แลนด์ และนอร์เวย์ ฟินแลนด์ ซึ่งต้องพิจารณาเป็นรายประเทศ

5. ค่าตอบแทนจากการจ้างแรงงาน จากการให้บริการวิชาชีพอิสระโดยทั่วไป เงินได้จะต้องนำมาเสียภาษีในประเทศไทย และได้รับการยกเว้นภาษีไทยเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อ คือ

ก. ผู้ให้บริการอยู่ในประเทศไทยไม่เกิน 183 วัน ในปีภาษี และ

ข. ค่าตอบแทนที่ได้รับนั้น จ่ายเพื่อหรือในนามบุคคลที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย

ค. ค่าตอบแทนนั้นไม่ตกเป็นภาระการจ่าย ของสถานประกอบการถาวรหรือนายจ้างในประเทศไทย

6. ค่าตอบแทนจากการสอนและวิจัยค้นคว้า เงินได้ที่ศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัยได้รับจากการเข้ามาสอน ค้นคว้าวิจัยตามคำเชิญของสถาบันการศึกษาของไทยจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศไทยไม่เกินระยะเวลาที่อนุสัญญากำหนด ซึ่งส่วนใหญ่ไม่เกิน 2 ปี

จะเห็นได้ว่า ในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เป็นประโยชน์สำหรับเงินได้ของประเทศที่มีอนุสัญญากับประเทศไทย ส่วนเงินได้จากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญากับประเทศไทย จะต้องเสียภาษีมากกว่าเพราะไม่อาจนำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักหรือเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรมจึงได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ภาคผนวก ข หน้า 233) เป็น

กฎหมายภายในที่ออกมาเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศและได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) วันที่ 15 พฤศจิกายน 2539 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ภาคผนวก ข หน้า 236) ดังนี้

1. ให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักหรือเครดิตได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศเท่านั้น ถ้าภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมีจำนวนมากกว่าภาษีที่ต้องเสียภาษีในประเทศภาษีส่วนที่เกินจะขอเครดิตหรือยกยอดส่วนที่เกินนั้นนำไปใช้ประโยชน์ต่อไปไม่ได้
2. ภาษีต่างประเทศที่จะนำมาเครดิตได้นั้นจะต้องเป็นภาษีเงินได้เท่านั้น
3. ภาษีเงินได้ที่จะนำมาเครดิตนั้นต้องมีการชำระแล้วในต่างประเทศและไม่จำกัดว่าเป็นภาษีของประเทศใดที่ประเทศไทยให้มีการรับรองหรือมีความสัมพันธ์ทางการทูต
4. ให้เครดิตภาษีเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ประเทศไทยได้ใช้มาตรการขจัดภาษีซ้ำซ้อนทั้งมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral Measure) และวิธีทำสัญญาภาษีระหว่างประเทศแบบทวิภาคี มาตรการฝ่ายเดียวหรือการออกกฎหมายภายในเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนนั้นให้สิทธิประโยชน์เฉพาะแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายฉบับนี้แต่อย่างใด

ส่วนที่ 4 บททั่วไป

เป็นส่วนสุดท้ายที่มีลักษณะเป็นบทบัญญัติต่างๆ ที่ช่วยในการตีความและเป็นแนวปฏิบัติ เช่น บทบัญญัติว่าด้วยนิยามต่างๆ บทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างรัฐคู่สัญญา การไม่เลือกปฏิบัติ การเริ่มใช้และเลิกใช้อนุสัญญา

โครงสร้างทั้ง 4 ส่วน จัดแบ่งเป็นหมวดหมู่ได้ดังนี้

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
ขอบข่ายแห่งความตกลง (Scope of the Agreement)	
ข้อ 1 ขอบข่ายด้านบุคคล (Personal Scope)	อนุสัญญาบังคับใช้กับผู้มีถิ่นที่อยู่
ข้อ 2 ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย (Taxes Covered)	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล รวมทั้งภาษีผลได้จากทุน

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
<p>บทนิยาม (Definitions)</p> <p>ข้อ 3 บทนิยามทั่วไป (General Definitions)</p> <p>ข้อ 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident)</p> <p>ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)</p> <p>การเก็บภาษีจากเงินได้</p> <p>กลุ่มที่ 1 เงินได้จากทรัพย์สินฝ่ายทุน</p> <p>ข้อ 6 เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Income from Immovable Property)</p> <p>ข้อ 10 เงินปันผล (Dividends)</p> <p>ข้อ 11 ดอกเบี้ย (Interest)</p> <p>ข้อ 12 ค่าสิทธิ (Royalties)</p> <p>ข้อ 13 ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ (Gains from the Alienation of Property) หรือผลได้จากทุน (Capital Gains)</p>	<p>ตกลงกันโดยคู่สัญญา</p> <p>ข้อตกลงเพื่อป้องกันการมีถิ่นที่อยู่ทั้งสองประเทศภายใต้อนุสัญญา (Dual Residents)</p> <p>คำจำกัดความเมื่อใดที่ถือว่า มีสถานประกอบการถาวรปรากฏอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้</p> <p>จัดเก็บภาษีจากที่ดิน อสังหาริมทรัพย์หรืออุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่</p> <p>ประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดเก็บหรือประเทศแหล่งเงินได้อาจเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ แต่ต้องจำกัดอัตราตามข้อตกลงในอนุสัญญา</p> <p>เช่นเดียวกับข้อ 10</p> <p>เช่นเดียวกับข้อ 10</p> <p>ประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดเก็บแต่ยกเว้นให้ประเทศแหล่งเงินได้เป็นผู้จัดเก็บเมื่อมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือเป็นเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์หรือเมื่อมีการจำหน่ายเรือและอากาศยาน</p>

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
<p>กลุ่มที่ 2 เงินได้จากการประกอบธุรกิจและการลงทุน</p> <p>ข้อ 7 เงินได้หรือกำไรจากธุรกิจ (Business Income or Profits)</p> <p>ข้อ 8 การขนส่งทางเรือและทางอากาศ (Shipping and Air Transport) รวมถึงการขนส่งระหว่างประเทศอื่นๆ (International Transport)</p> <p>ข้อ 9 วิชาธุรกิจในเครือเดียวกัน (Associated Enterprise)</p>	<p>เก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ยกเว้นเงินได้จากสถานประกอบการถาวร ให้ประเทศแหล่งเงินได้เป็นผู้จัดเก็บ</p> <p>ให้ประเทศซึ่งมีสถานจัดการบริหารอย่างแท้จริง (Effective Management) ของกิจการนั้นตั้งอยู่เป็นผู้จัดเก็บ</p> <p>อนุสัญญาบังคับต้องเป็นราคาตลาด (Rule of Arm's Length) ในการทำธุรกิจระหว่างกัน เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี (Transfer Pricing Problems)</p>
<p>กลุ่มที่ 3 เงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนจากการจ้างแรงงาน</p> <p>ข้อ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services) ¹</p> <p>ข้อ 15 บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Services)</p> <p>ข้อ 16 ค่าป่วยการของกรรมการ (Director's Fees) หรือเงินเดือนผู้จัดการ</p>	<p>เก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นแต่มีฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ในอีกประเทศหนึ่ง</p> <p>เก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ทำงานในประเทศแหล่งเงินได้เกิน 183 วัน</p> <p>เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้น</p>

¹ อนุสัญญาบางฉบับ จะรวมหัวข้อ 14-15 เป็นหัวข้อเดียวกัน ชื่อ “บริการส่วนบุคคล” (Personal Services) ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ ญี่ปุ่น ฟิลิปปินส์ มาเลเซีย เกาหลี เดนมาร์ก เยอรมัน เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ สวิตเซอร์แลนด์และนอร์เวย์

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
ข้อ 17 นักแสดงและนักกีฬา (Artists and Athletes or Sportsmen)	ให้เก็บในประเทศที่ทำการแสดง
ข้อ 18 เงินบำนาญและเงินปี (Pensions and Annuities)	เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับบำนาญ
ข้อ 19 งานรัฐบาล (Governmental Function) หรือ การบริการจากภาครัฐ (Governmental Services)	เก็บในประเทศที่จ่ายเงิน เว้นแต่กรณีธุรกิจ
ข้อ 20 นักเรียนและผู้ฝึกงาน (Students and Trainees or Apprentice)	ยกเว้นในประเทศที่ศึกษาและฝึกงาน
ข้อ 21 ศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย (Professors Teachers and Researches)	ยกเว้นในประเทศที่ทำการสอนและวิจัย
กลุ่มที่ 4 เงินได้อื่นๆ	
ข้อ 22 เงินได้อื่นๆ (Other Incomes) หรือเงินได้ซึ่งมิได้ระบุไว้โดยชัดแจ้ง (Incomes not Expressly Mentioned) และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง	เก็บในประเทศถิ่นที่อยู่
วิธีขจัดการเก็บภาษีซ้อน (Methods for Elimination of Double Taxation)	
ข้อ 23 ข้อจำกัดแห่งการลดหย่อน (Limitation of Relief) หรือการจำกัดการผ่อนผัน	ขึ้นอยู่กับข้อตกลงของประเทศคู่สัญญา
ข้อ 24 การขจัดการเก็บภาษีซ้อน (Elimination of Double Taxation) หรือวิธียกเว้นภาษีหรือหักภาษีที่ชำระแล้ว (Exemption and Credit Methods)	เช่นเดียวกับข้อ 23

มาตราและหัวข้อ	ข้อความสรุป
บทบัญญัติพิเศษ (Special Provisions)	
ข้อ 25 การไม่เลือกปฏิบัติ (Non - Discrimination) หรือข้อตกลงว่าด้วยการไม่กีดกันด้วยมาตรการทางภาษีระหว่างกัน	ขึ้นอยู่กับพื้นฐานของสัญชาติ (Nationality) ไม่ใช่หลักถิ่นที่อยู่ (Residence)
ข้อ 26 วิธีการหรือความตกลงร่วมกันหรือวิธีการสองฝ่าย (Mutual Agreement Procedures)	เป็นรูปแบบวิธีการสำหรับประเทศคู่สัญญาในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน
ข้อ 27 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศหรือข้อมูล (Exchange of Information)	แลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าหน้าที่ทั้งสองประเทศเพื่อป้องกันปัญหาเลี่ยงและหนีภาษีระหว่างกัน
ข้อ 28 เอกสิทธิทางการทูตและกงสุลหรือผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล (Diplomatic and Consular officials)	ยกเว้นภาษี
ข้อ 29 การขยายการใช้บังคับแก่อาณาเขต (Territorial Extension)	เป็นบทบัญญัติพิเศษสำหรับอนุสัญญาบางฉบับได้แก่ประเทศปากีสถาน
บทบัญญัติสุดท้าย (Final Provision)	
ข้อ 30 การเริ่มใช้บังคับ (Entry into Force)	
ข้อ 31 การเลิกใช้ (Termination)	