

บทที่ 6

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาครั้งนี้ ข้อมูลหลักที่ใช้ในการเปรียบเทียบ คือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา รวม 31 ประเทศ จำนวน 31 ฉบับ และการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจำนวน 3 ราย

ผลการศึกษาตามอนุสัญญา

ทำให้ทราบว่า อนุสัญญาทุกฉบับ มีสาระสำคัญดังนี้

1. ขอบข่ายด้านบุคคล

ศึกษาพบว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาหรือผู้เป็นเจ้าของประโยชน์ที่แท้จริงเท่านั้นที่จะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากอนุสัญญา โดยเน้นความสำคัญที่ถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาเพื่อการรัษฎากร และเพื่อป้องกันมิให้บุคคลที่อยู่นอกเหนือจากขอบเขตที่ได้กำหนดไว้มาร่วมใช้ประโยชน์จากอนุสัญญา ทำให้ทราบถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่และการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่

ประเทศคู่สัญญาทุกประเทศกำหนดให้ประเทศที่อยู่ถาวรและประเทศที่อยู่เป็นปกติวิสัยเป็นถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร หากบุคคลใดที่มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองประเทศ ประเทศถิ่นที่อยู่จะทำหน้าที่ขจัดความซ้ำซ้อน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้มีถิ่นที่อยู่ได้เพียงประเทศเดียวโดยพิจารณาจากศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญทางเศรษฐกิจและอาจรวมถึงคนชาติและสัญชาติด้วย

กรณีประเทศไทย บุคคลธรรมดาถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศก็ต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ภายในปีภาษีและหากเป็นนิติบุคคลต้องจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

2. ขอบข่ายด้านภาษี

2.1 ประเทศไทย ภาษีที่จัดเก็บตามอนุสัญญาเป็นภาษีที่จัดเก็บจากภาษีเงินได้เท่านั้น ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและภาษีเก็บจากทุน (ภาษีบำรุงท้องที่)

2.2 ประเทศคู่สัญญา จัดเก็บจากภาษีเงินได้เช่นกัน บางประเทศมีการจัดเก็บภาษีนอกเหนือจากภาษีเงินได้ เนื่องจากต้องการให้สอดคล้องกับกฎหมายภายในประเทศของตนเอง เงินได้ใดที่ไม่มีบัญญัติไว้ในอนุสัญญา ยังคงจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

2.3 ประเทศคู่สัญญาประเทศใดประเทศหนึ่งหรือทั้งสองประเทศ มีสิทธิจัดเก็บภาษี หมายความว่า บุคคลใดก็ตามที่มีเงินได้เกิดขึ้น ณ ที่ใดจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศของตน หรือประเทศแหล่งเงินได้ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่บังคับเอาไว้ในอนุสัญญา

3. เงินได้ ที่ต้องเสียภาษีแยกได้เป็น 4 ประการคือ

ประการที่ 1 เงินได้ที่จัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยไม่มีข้อจำกัด

หมายถึง เงินได้ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของตนโดยไม่มีข้อจำกัดใดๆ ทั้งสิ้น ได้แก่

ก. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ รวมทั้งเงินได้จากการเกษตรกรรมหรือป่าไม้ ส่วนเกินจากการจำหน่ายสินทรัพย์

ข. ผลกำไรของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ส่วนเกินจากการจำหน่ายทรัพย์สินอันเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวร

ยกเว้น สถานประกอบการถาวรใช้เพื่อดำเนินธุรกิจการขนส่งทางเรือและอากาศยาน (การจราจรระหว่างประเทศ) ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีไม่ได้

ค. เงินได้ของนักแสดงและนักกีฬาในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเกิดขึ้นโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ยกเว้น การแสดงหรือการแข่งขันกีฬาได้รับการสนับสนุนจากประเทศถิ่นที่อยู่ของนักแสดงหรือนักกีฬา

ง. เงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ ถ้าเงินได้นั้นจ่ายหรือรับผิดชอบโดยฐานประกอบการประจำที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

จ. ค่าป่วยการกรรมการและค่าตอบแทนผู้บริหารระดับสูง ที่จ่ายโดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

ฉ. เงินได้ที่ลูกจ้างทำงานอยู่ในประเทศนั้นเกินกว่า 183 วัน

ประการที่ 2 เงินได้ที่จัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยมีข้อจำกัด

ก. เงินปันผล มีข้อจำกัด 2 กรณีคือ

กรณีที่ 1 ผู้รับเงินปันผลมีสถานประกอบการหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเกี่ยวข้องในการรับเงินปันผล จะต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรก่อน แล้วจึงจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรตามข้อบทกำไรธุรกิจหรือบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

กรณีที่ 2 ผู้รับเงินปันผลไม่มีสถานประกอบการหรือฐานประกอบการประจำในประเทศแหล่งเงินได้และต้องถือหุ้นกิจการอุตสาหกรรมผู้จ่ายเงินปันผล ส่วนใหญ่กำหนดให้ไม่น้อย

กว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงหรือของทุน ผู้รับเงินปันผลจึงจะได้รับประโยชน์โดยประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี กรณีอื่นจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในประเทศหรือตามที่กำหนดในอนุสัญญา

ก. ดอกเบี้ย มีข้อจำกัดเช่นเดียวกับเงินปันผลและหากผู้รับดอกเบี้ยเป็นรัฐบาลจะได้รับการยกเว้นในประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนั้นหากดอกเบี้ยที่จ่ายสูงผิดปกติ ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากจำนวนดอกเบี้ยปกติ ส่วนเกินให้แก่แต่ละประเทศคู่สัญญาจัดเก็บตามกฎหมายภายในประเทศ

ข. ค่าสิทธิ มีข้อจำกัดเช่นเดียวกับเงินปันผลและดอกเบี้ยและประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งส่วนใหญ่ไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ มีบางประเทศกำหนดไว้ต่ำเป็นพิเศษสำหรับค่าสิทธิที่เกี่ยวกับวรรณกรรมหรือศิลปวัฒนธรรมและเช่นเดียวกับการจ่ายดอกเบี้ย ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิจำนวนปกติ ส่วนเกินให้แก่แต่ละประเทศคู่สัญญาจัดเก็บตามกฎหมายภายในประเทศของตน

ค. เงินได้จากการค้ำคว้าวิจัยหรือเงินอุดหนุน ที่ครู นักเรียน ผู้รับการฝึกอบรมได้รับในประเทศที่เข้าไปสอน ค้ำคว้า วิจัย ศึกษาเล่าเรียน และรับการฝึกอบรม ส่วนใหญ่กำหนดให้ยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ แต่อาจมีเงื่อนไขการยกเว้น คือ ยกเว้นให้ชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งหรือยกเว้นเฉพาะจำนวนเงินได้ที่เหมาะสมแก่การศึกษา ค้ำคว้า วิจัย การอบรมหรือการครองชีพตามสมควร

ประการที่ 3 กรณีประเทศใดประเทศหนึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษีเด็ดขาด

ก. ประเทศดินที่อยู่มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจการบินที่มีสถานประกอบการใหญ่ตั้งอยู่

ข. ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้เพียงฝ่ายเดียว จากกรณี

- เป็นแหล่งที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์
- ค่าป่วยการกรรมการและค่าตอบแทนเจ้าหน้าที่ผู้บริหารระดับสูง จ่ายจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้
- เงินบำนาญที่จ่ายจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

ประการที่ 4 กรณีประเทศคู่สัญญาต่างมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกัน

ประเทศดินที่อยู่เป็นผู้ทำหน้าที่ขจัดความซ้ำซ้อน ดังนี้

ก. ยกเว้นแบบเต็มที ประเทศดินที่อยู่ไม่นำเงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ข. ยกเว้นแบบก้าวหน้า ประเทศถิ่นที่อยู่นำเงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานในการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศของตน

ค. เครดิตแบบธรรมดา ประเทศถิ่นที่อยู่นำเอาภาษีที่ชำระแล้วในประเทศแหล่งเงินได้และต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในประเทศของตนมาหักหรือเครดิตออก ซึ่งอาจเป็นแบบ Matching Credit คือ กำหนดอัตราภาษีที่ให้เครดิต ไม่ว่าภาษีที่ชำระจะเป็นเท่าใดหรือแบบ Underlying Credit คือ นำภาษีกำไรของบริษัทผู้จ่ายมาหักเป็นเครดิตได้อีก นอกจากนี้บางประเทศที่ต้องการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติการลงทุนหรือส่งเสริมพัฒนาทางเศรษฐกิจ จะมี Tax Sparing คือ ให้เครดิตภาษีเพิ่มเข้าไปอีกโดยรวมเงินได้ที่ได้รับยกเว้นและลดหย่อนด้วย

4. การเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ

ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจที่เข้าไปประกอบธุรกิจเมื่อผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เฉพาะส่วนที่ถือเป็นกำไรธุรกิจเท่านั้น จะนำไปใช้หรือนำเอาข้อบทอื่นในอนุสัญญามาใช้ร่วมกันไม่ได้ โดยกำหนดลักษณะและหลักเกณฑ์ 3 ประการคือ

ประการที่ 1 ลักษณะของสถานประกอบการถาวร

ก. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน หมายถึง สถานธุรกิจประจำ ไม่ว่าจะเป็นกรรมสิทธิ์ของวิสาหกิจหรือไม่ก็ตาม

ข. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ได้แก่ โครงการก่อสร้างประกอบหรือติดตั้ง กิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการหรือกิจกรรมให้บริการผ่านลูกจ้างของตนในประเทศแหล่งเงินได้ โดยมีระยะเวลาดำรงอยู่ของกิจกรรมเกิน 3 เดือนหรือ 6 เดือน

ค. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน หมายถึง บุคคลที่ได้กระทำการกรรมเป็นนายหน้าตัวแทนตามคำสั่งของวิสาหกิจเกือบทั้งหมดหรือทั้งหมด รวมทั้งบุคคลที่มีอำนาจลงนามในสัญญาแทนวิสาหกิจ การจัดหาคำสั่งซื้อ การเก็บรักษาและส่งมอบทรัพย์สินเพื่อวิสาหกิจเป็นปกติวิสัย

ประการที่ 2 การจัดเก็บภาษีจากเงินได้และกำไรจากธุรกิจ

ก. หลัก Attribution เก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

ข. หลัก Force of Attraction เก็บจากเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวรไม่ว่าจะมาจากที่ใด โดยมีลักษณะดังนี้

- บริษัทแม่ขายสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับสถานประกอบการถาวร

- บริษัทแม่ดำเนินกิจการที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับกิจกรรมที่ผ่านสถานประกอบการถาวร

ค. **หลัก Separate Entity** สถานประกอบการถาวรประกอบกิจกรรมที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกันกับบริษัทแม่และแยกเป็นอิสระต่างหากจากบริษัทแม่

ประการที่ 3 ค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวร คือ

- ก. เป็นรายจ่ายที่มีขึ้นโดยสถานประกอบการถาวรเอง
- ข. เป็นรายจ่ายที่บริษัทแม่ได้จ่ายไปในการบริหารและจัดการทั่วไปเพื่อสถานประกอบการถาวร

ผลการศึกษาจากผู้ประกอบกิจการ จำนวน 3 ราย

ศึกษาโดยใช้วิธีสัมภาษณ์และแบบสอบถามประกอบการสัมภาษณ์ (ภาคผนวก ค หน้า 242) จำนวน 3 ราย จากผู้ประกอบกิจการผลิตและส่งออกดอกดาวเรือง จำนวน 1 ราย ตั้งอยู่ในจังหวัดเชียงใหม่ ส่งสินค้าไปประเทศอเมริกาและประเทศอื่นในเครือ กิจการผลิตและส่งออกอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 2 ราย ตั้งอยู่ในนิคมอุตสาหกรรมลำพูน โดยส่งสินค้าไปประเทศสวิสเซอร์แลนด์และประเทศญี่ปุ่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการทราบว่าบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในประเทศไทยดำเนินกิจการในรูปแบบใด บริษัทมีความเข้าใจในระบบภาษีที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงใดและปฏิบัติตามข้อบทไหนมากที่สุด และเพื่อเป็นแนวทางในการเสนอปัญหาและวิธีแก้ไขข้อบกพร่องความเข้าใจเรื่องภาษีอากร

ผลการศึกษา ทำให้ทราบว่า

1. บริษัทต่างประเทศ เมื่อเข้ามาดำเนินกิจการหรือลงทุนในประเทศไทยจะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยแยกต่างหากจากบริษัทแม่หรือบริษัทใหญ่ที่อยู่ในต่างประเทศ
2. ส่วนใหญ่เป็นบริษัทในเครือซึ่งถูกควบคุมและรับนโยบายจากบริษัทแม่ และเป็นกิจการผลิตและส่งออกสินค้า
3. ในแง่ของกฎหมายประมวลรัษฎากรบริษัทปฏิบัติได้ค่อนข้างสมบูรณ์
4. ทำให้ทราบถึงปัญหาในการจ่ายเงินปันผลและดอกเบี้ยให้บริษัทแม่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
5. ทำให้ทราบถึงข้อบทที่มีส่วนเกี่ยวข้องในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งบริษัทไม่ได้ปฏิบัติได้แก่ การบริการส่วนบุคคล

ผลกระทบของอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อผู้มีเงินได้

ผลดี

1. ทำให้ผู้มีเงินได้หรือผู้ลงทุนทราบว่า มีภาระภาษีที่ต้องชำระในประเทศใดประเทศหนึ่งเป็นจำนวนเท่าใด เพราะอัตราภาษีถูกกำหนดไว้คงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามกฎหมายในประเทศ
2. อัตราภาษีที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอัตราที่ต่ำ ซึ่งกฎหมายให้สิทธิพิเศษแก่ผู้มีเงินได้ให้เสียภาษีไม่เกินเพดานภาษีที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญา เช่น ค่าวิทยากร (know-how)
3. กรณีการขนส่งทางอากาศ ประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจการบินได้รับสิทธิจัดเก็บภาษีฝ่ายเดียวและยกเว้นในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งช่วยลดค่าใช้จ่าย ภาระภาษี ทำให้ลำขนส่งผู้โดยสารและสินค้าถูกลง
4. ผู้มีเงินได้สามารถวางแผนภาษีอากรก่อนเริ่มประกอบธุรกิจโดยศึกษากฎหมายภายในประเทศ ศึกษากฎหมายภาษีระหว่างประเทศ (อนุสัญญาภาษีซ้อน) และสิทธิประโยชน์ที่ควรจะได้รับจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนและมาตรการพิเศษเพื่อส่งเสริมการพัฒนาทางเศรษฐกิจ ทำให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีได้ถูกต้องครบถ้วนและลดค่าใช้จ่ายในการถูกปรับ
5. กรณีประกอบธุรกิจ มีเงินได้หลายประเภท การจัดเก็บภาษีจะแยกตามประเภทกิจกรรมตามข้อบทที่มีบัญญัติไว้ โดยเฉพาะกำไรจากธุรกิจที่ต้องผ่านสถานประกอบการถาวร หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี
6. ผู้มีเงินได้สามารถวางแผนเลือกถิ่นที่อยู่เพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยได้ เพราะไม่มีกำหนดระยะเวลาในการดำรงอยู่ที่ชัดเจน
7. ผู้มีเงินได้ได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีและ Tax Sparing โดยประเทศถิ่นที่อยู่ยอมให้นำมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศ
8. กรณีมีปัญหาข้อสงสัยประการใด ผู้มีเงินได้สามารถร้องเรียนต่อผู้มีอำนาจที่เกี่ยวข้องในด้านจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศทั้งสองฝ่ายจะต้องประชุมหารือเพื่อหาวิธีที่เหมาะสมกับผู้มีเงินได้โดยเร่งด่วน

ผลเสีย

1. เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติไม่เข้าใจบทบัญญัติอย่างเพียงพอ ทำให้เกิดข้อผิดพลาดจากการจัดเก็บภาษี
2. ภาษีที่จัดเก็บตามอนุสัญญาของแต่ละประเทศไม่เหมือนกัน ผู้มีเงินได้จึงต้องศึกษาเรื่อง ขอบข่ายภาษีให้ละเอียดถี่ถ้วน เพราะอาจไม่ได้รับสิทธิเครดิตภาษี
3. ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากไม่มี Tax Sparing ก็ไม่ได้รับสิทธิพิเศษตามอนุสัญญาแต่อย่างใด
4. กรณีผู้มีเงินได้ประกอบกิจการมีเงินได้หลายประเภทจะเกิดข้อผิดพลาดในวิธีการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งจัดเก็บตามรายประเภทกิจกรรม แตกต่างจากกฎหมายภายในประเทศ
5. กรณีส่วนเกินของดอกเบี้ยและค่าสิทธิซึ่งจัดเก็บภาษีได้ในประเทศคู่สัญญาทั้งสอง ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนด้านภาษีและทำให้ภาระค่าใช้จ่ายสูงขึ้น
6. กรณีการปันส่วนค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรจากบริษัทแม่ที่เกินสมควรเมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐได้แก้ไขปรับปรุงแล้วทำให้ถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นทั้งในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่
7. กรณีชำระภาษีไม่ครบถ้วนทำให้ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ หากประเทศถิ่นที่อยู่ไม่มีบทบัญญัติกำหนดให้ถือเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเป็นตัวภาษีที่นำมาเครดิตได้ จะทำให้เกิดข้อเสียเปรียบในการแข่งขันธุรกิจ

ข้อเสนอแนะ

ผลที่ได้จากการศึกษาสามารถที่จะนำไปใช้ประโยชน์ต่อทางราชการในกำหนดนโยบายและวางแผนปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อน และสิ่งที่พบในการศึกษาคั้งนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะความคิดเห็นต่างๆ ไว้ดังต่อไปนี้

1. ประชาสัมพันธ์เรื่องความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญาต่างๆ เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ผู้ประกอบการและนักลงทุนได้ทราบสิทธิประโยชน์ที่พึงได้รับ โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรให้ความสนใจในเรื่อง Tax Sparing ต่างๆ ให้มากขึ้น เพื่อดึงดูดนักลงทุนและขยายเศรษฐกิจของประเทศไทยให้ก้าวเท่าเทียมกับต่างประเทศมากยิ่งขึ้น
2. อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศใดที่เห็นว่าค่อนข้างล่าช้าสำหรับปัจจุบัน ควรจะมีการแก้ไขปรับปรุงโดยการศึกษาเศรษฐกิจ สภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีต่างๆ ตลอดจนกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา เพื่อไม่ให้นักลงทุนของประเทศไทยประสบภาวะเสียเปรียบในด้านการแข่งขันทางธุรกิจ

3. ควรแก้ไขปรับปรุงข้อบ่งชี้ด้านภาษีในเรื่องภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยระบุให้ชัดเจนว่า ข้อบ่งชี้ด้านภาษีที่ใช้ในอนุสัญญาฉบับนี้เป็นพระราชบัญญัติภาษีปิโตรเลียมฉบับใด เพื่อให้นักลงทุนมีข้อมูลที่แน่นอนในการวิเคราะห์ตัดสินใจ ร่วมลงทุนด้วย

4. ประสานงานกับกรมการค้าระหว่างประเทศ เผยแพร่อนุสัญญาภาษีซ้อนและสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนหรือตามมาตราพิเศษเพื่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือจัดสัมมนาทางด้านภาษีแก่นักลงทุนระหว่างประเทศ

5. ก่อนจะเจรจาทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศไทยควรจะศึกษากฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาให้ละเอียดถึงวิธีจัดเก็บและประเภทภาษี ข้อได้เปรียบเสียเปรียบ ในการเจรจาทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทยควรมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ทั้งของตนเองและประเทศคู่สัญญา ผู้มีความรู้ด้านภาษา ตลอดจนทำหน้าที่ปกป้องรักษาผลประโยชน์ของนักลงทุนหรือนักธุรกิจของประเทศไทยอย่างเต็มที่

6. เมื่อทำความตกลงกันแล้ว ต้องชี้แจงให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ทราบโดยชัดแจ้งถึงประเภทภาษีที่จัดเก็บ ผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ประเภทเงินได้และวิธีการจัดเก็บ เนื่องจากมีข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจะมีผลกระทบระดับชาติเพราะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับประเทศคู่สัญญาด้วย

7. อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่ไม่เพียงพอในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเพราะมีผลใช้บังคับกับประเทศคู่สัญญาของไทยเท่านั้น ควรออกกฎหมายภายในประเทศเพื่อแก้ไขปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในต่างประเทศเพื่อให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างกำไรที่ได้รับจากสาขาในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย