

บทที่ 5

ปัญหาข้อกฎหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผลการศึกษา ทำให้ทราบถึงปัญหาดังนี้

1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนยังไม่มีความเข้าใจในบทบัญญัติอย่างเพียงพอ อาจปฏิบัติและให้คำแนะนำแก่ผู้ประกอบการและนักลงทุนผิดพลาดได้ ทำให้เกิดผลเสียต่อผู้ประกอบการ

2. ขอบข่ายด้านบุคคล อนุสัญญากำหนดถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดาไว้อย่างกว้างๆ ทำให้ผู้มีเงินได้นำเอาไปใช้เป็นประโยชน์ในการกำหนดถิ่นที่อยู่และเลือกเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ทำให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศคู่สัญญา

3. ขอบข่ายด้านภาษี

ก. เนื่องจากประเทศที่ทำความตกลงสัญญาภาษีซ้อนมักจะอ้างถึงกฎหมายภายในประเทศของตนเป็นหลัก ประเภทภาษีที่จัดเก็บมีหลายประเภทและหลายระดับไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้มีเงินได้ แม้ว่าจะมีวิธีการจัดภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม เช่น อนุสัญญาที่ทำระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง¹ ของประเทศสหรัฐอเมริกา และภาษีเงินได้ของประเทศไทย ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและได้ชำระภาษีเงินได้ในรัฐนิวยอร์ก ผู้มีเงินได้ไม่ได้รับสิทธิเครดิตภาษีในประเทศไทย เพราะอนุสัญญาทำขึ้นเป็นการเก็บภาษีโดยรัฐบาลกลางมิใช่รัฐนิวยอร์ก

ข. ทำให้เกิดการเสียเปรียบแก่ประเทศที่กำหนดให้เบี่ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษี แต่ประเทศคู่สัญญาไม่ยอมรับ เนื่องจากการตีความที่แตกต่างกัน เช่น ประเทศไทยบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรให้เบี่ยปรับเงินเพิ่มเป็นเงินภาษี ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยสามารถนำเบี่ยปรับและเงินเพิ่มจากประเทศสิงคโปร์มาเครดิตภาษีในประเทศไทยได้ แต่ผู้มีเงินได้ที่มิถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ไม่ได้รับสิทธินำเอาไปเครดิตภาษี

ค. อนุสัญญามีได้กำหนดประเภทของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไว้ชัดเจน ซึ่งทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยมีพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม 5 ฉบับ ซึ่งฉบับที่ 1 และ 2 ใช้สำหรับบริษัทที่สำรวจหรือขุดเจาะน้ำมันในทะเลน้ำลึก ไม่สามารถนำดอกเบี่ยที่จ่ายในการกู้ยืมมาหักเป็นรายจ่ายได้ ส่วนพระราชบัญญัติฉบับที่ 3 และ 4 บัญญัติเพื่อส่งเสริม

¹ การจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งออกเป็น 4 ระดับคือ ระดับเมือง ระดับเขตเมือง ระดับรัฐและระดับรัฐบาลกลาง

การลงทุนพัฒนาปิโตรเลียม บริษัทที่จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ หากมิได้กำหนดไว้ชัดเจนจะทำให้เกิดความสับสนในการตีความตามอนุสัญญาและทำให้เกิดความขัดแย้งกับข้อบทการไม่เลือกปฏิบัติ และฉบับที่ 5 กำหนดใช้กับบริษัทซึ่งทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซียเท่านั้น

4. เรื่องสถานประกอบการถาวร ปัญหาเกิดขึ้นจากการที่ตีความเรื่องสถานประกอบการถาวรของแต่ละประเทศแม้ว่าจะมีบทนิยามไว้แล้วก็ตาม

จากบทนิยามสถานประกอบการถาวรมีหลายลักษณะ หากเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งแล้วถือเป็นสถานประกอบการถาวรทั้งสิ้นและแต่ละประเทศกำหนดสถานประกอบการถาวรไม่เหมือนกัน ดังนั้น เมื่อทำธุรกิจกับประเทศใดต้องศึกษาบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรให้ละเอียด เพราะวิธีการจัดเก็บภาษีต่างกัน เช่น การบริการของนักแสดงสาธารณะประเทศจีนไม่ถือว่าสถานที่จัดการแสดงเป็นสถานประกอบการถาวร การจัดเก็บภาษีจึงใช้ข้อบทการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระให้นำเอาค่าตอบแทนมาเสียภาษีสำหรับประเทศไทยการพิจารณาว่าวิสาหกิจในประเทศคู่สัญญามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ จำเป็นต้องมีการทดสอบด้านทรัพย์สิน ตัวแทนและกิจกรรมประกอบกันทั้ง 3 ด้านและต้องพิจารณาเป็นรายๆ ไป เพราะเงื่อนไขของแต่ละสัญญามีความแตกต่างกันในรายละเอียด แต่อย่างไรก็ตามทรัพย์สินที่ไม่ระบุให้เป็นสถานประกอบการถาวรไว้เด่นชัดจะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรโดยทันที

5. ปัญหาในการตีความข้อบท เงินปันผล และการจัดเก็บภาษี

ตัวอย่าง บริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยลดทุนและได้ส่งคืนเงินทุนส่วนที่ลด

ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนและประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส บริษัทจะต้องดำเนินการดังนี้

ก. เงินลดทุนที่จ่ายคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรรวมกัน เป็น

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินปันผลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับฝรั่งเศส แต่เป็นเงินได้อื่นๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นบริษัทไทยมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 วรรค 1

ข. ต่อมาบริษัทไทยจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นในประเทศฝรั่งเศส บริษัทไทยมี

หน้าที่หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 วรรค 1 และตามข้อบทเงินปันผลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับฝรั่งเศส โดยหักในอัตราร้อยละ 15 ถ้าบริษัทที่จ่ายเป็นกิจการอุตสาหกรรมหรือร้อยละ 20 ในกรณีอื่นๆ

จะเห็นได้ว่าจะต้องนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในประเทศก่อนแล้วจึง

จะพิจารณาอนุสัญญาประกอบภายหลัง ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้มีเงินได้ คำนวณภาษีผิดพลาดได้ เนื่องจากไม่ทราบในข้อบทกฎหมายอย่างเพียงพอ

6. ปัญหาเรื่องดอกเบี้ยของสถาบันการเงิน ได้แก่ ธนาคาร ในกรณีที่สาขาผู้ยืมเงินจากสำนักงานใหญ่จะนำดอกเบี้ยมาหักเป็นรายจ่ายของสาขาหรือเป็นรายรับของสำนักงานใหญ่ ตามอนุสัญญานั้น สำหรับประเทศไทยได้ยอมรับให้ถือว่า ธนาคารสาขากับธนาคารสำนักงานใหญ่ เป็นเสมือนหนึ่งนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน และถือว่าดอกเบี้ยเป็นเงินได้ของสำนักงานใหญ่

7. การจัดเก็บภาษีจากส่วนเกินของดอกเบี้ยและค่าสิทธิจากความเป็นจริง

อนุสัญญาได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ เมื่อตรวจพบว่า ผู้จ่ายดอกเบี้ยและค่าสิทธิได้จ่ายมากเกินไปกว่าที่ควรจะทำให้กำไรสุทธิของบริษัทผู้จ่ายลดต่ำกว่าที่ควรเป็น ดังนั้นประเทศถิ่นที่อยู่จึงให้เครดิตภาษีเฉพาะที่ได้เสียไปตามความเป็นจริงเท่านั้น เห็นได้ว่ามีเงินได้ส่วนหนึ่ง (ส่วนเกิน) ที่ถูกจัดเก็บ เก็บถึง 2 ครั้งด้วยกัน เพราะไม่สามารถเอาไปเครดิตได้

8. กำไรจากธุรกิจ ปัญหาในเรื่องการกำหนดค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวร

คือ การปันส่วนค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่มาหักเป็นค่าใช้จ่ายให้สถานประกอบการถาวร การกำหนดให้ชัดเจนและแน่นอนจึงเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก ส่วนใหญ่จึงกำหนดให้ค่าใช้จ่ายทุกประเภทที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงานของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น นอกเหนือไปจากนั้น ประเทศแหล่งเงินได้ไม่ยอมให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะกับธุรกิจในรูปแบบการค้า (Trading Firm) บริษัทนายหน้าตัวแทน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นสถานประกอบการถาวรและต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการคำนวณกำไรและเสียภาษีให้แก่วิสาหกิจที่ตนรับเป็นตัวแทน

สำหรับประเทศไทยปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ข้อบทกำไรจากธุรกิจนั้นใช้บังคับกับการเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจที่เกิดแก่นิติบุคคลในรัฐคู่สัญญาของไทยเท่านั้น ตามมาตรา 65 มาตรา 66 และ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศไทยจึงไม่สามารถใช้ข้อบทนี้ในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาได้

9. วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดกำไรที่เหมาะสม

(Appropriate profit mark-up) เนื่องจากมีความสัมพันธ์พิเศษต่อกันที่แตกต่างจากวิสาหกิจทั่วไปที่พึงมีต่อกัน ทำให้วิสาหกิจในเครือเสียภาษีจากกำไรน้อยที่สุด จึงได้มีการกำหนดการจ่ายค่าตอบแทนที่ผิดปกติที่สำคัญ 5 ประการคือ

ก. การจ่ายดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้และเงินสำรองล่วงหน้า โดยให้ใช้อัตราตลาดหรืออัตราปกติที่ใช้กันอยู่ในตลาดการเงิน

ข. การให้บริการและกระทำการอื่นที่มีลักษณะการให้บริการ เช่น ความช่วยเหลือทางเทคนิค บริการที่ปรึกษา โดยไม่มีค่าตอบแทน ควรปรับปรุงให้ใช้อัตราตลาดเสรี

ค. การใช้หรือขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ ค่าความนิยม ซึ่งอาจหลีกเลี่ยงภาษี โดยตั้งราคาไว้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาความจำเป็นว่ามีความเหมาะสมเพียงใดในการจ่ายค่าใช้จ่าย

ง. การให้ใช้ทรัพย์สินในลักษณะของการให้เช่า โดยไม่คิดมูลค่าเช่าหรือคิดในอัตราต่ำกว่าปกติ ควรปรับปรุงให้เท่าราคาตลาด

จ. การซื้อขายสินค้า ระหว่างบริษัทในเครือ โดยเฉพาะ Trading Firm เป็นเรื่องที่ยากต่อการพิสูจน์ว่า ราคาสินค้าที่ตกลงกันนั้นเป็นราคาสินค้าที่ซื้อขายกันในตลาดจริง

10. การขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ

ปัญหาเกิดจากประเภทภาษีที่จัดเก็บของประเทศคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะต้องดูเป็นรายประเทศตามอนุสัญญาและประเภทภาษีที่จัดเก็บ เช่น กลุ่มบริษัทเดินเรือเนเธอร์แลนด์ดำเนินการเดินเรือขนส่งสินค้าระหว่างประเทศรวมทั้งประเทศไทยด้วย ก่อนปี 2535 บริษัทเดินเรือต้องเสียภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลเพราะภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาที่เก็บในประเทศไทยนั้นบังคับใช้เฉพาะภาษีเงินได้และภาษีบำรุงท้องที่เท่านั้น เมื่อต้นปี 2535 ประเทศไทยเปลี่ยนมาใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า บริษัทเดินเรือเนเธอร์แลนด์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากประเทศเนเธอร์แลนด์จัดเก็บภาษีการขนส่งทางเรือจากประเทศไทย แต่ถ้าไม่เก็บ บริษัทเดินเรือจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเช่นเดียวกัน ส่วนภาษีเงินได้ บริษัทเดินเรือต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 67 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จะได้รับการลดภาษีเงินได้ ให้เรียกเก็บเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละ 50 ของภาษีตามที่อนุสัญญาบัญญัติไว้ในข้อ 8 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศเนเธอร์แลนด์

11. ผลได้ฝ่ายทุน ปัญหาเกิดจากการมีถิ่นที่อยู่ของทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีต้องพิจารณาเป็นรายประเทศ เช่น บริษัทไทยจดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทยซื้อหุ้นจากนาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย โดยนาย ก. ขายหุ้นมีกำไรจำนวนหนึ่ง เงินได้กำไรจากการจำหน่ายหุ้นของนาย ก. ต้องเสียภาษีเฉพาะในประเทศอินเดียเท่านั้นตามข้อบทผลได้จากทุน วรรค 4 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศกับประเทศอินเดีย บริษัทไทยจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากกำไรของนาย ก. แต่ถ้าหากนาย ก. มีสัญชาติและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทไทยจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากกำไรของนาย ก. เพราะในอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีบทบัญญัติยกเว้นในเรื่องนี้

12. บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ปัญหาเกิดขึ้นจากการไม่เข้าใจถึงวิธีการพิจารณากิจการที่ดำเนินการเป็นอิสระหรือไม่เป็นอิสระ ทำให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดพลาดได้ซึ่งมีข้อพิจารณาจากการดำเนินงาน ดังนี้

ก. บริษัทไทยประกอบกิจการนายหน้าตัวแทน โดยติดต่อให้บริษัทต่างๆ ในประเทศไทยซื้อสินค้าจากบริษัทต่างๆ ในประเทศสวีเดน การจ่ายเงินให้ผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าซึ่งเปิด Letter of Credit กันโดยตรง บริษัทไทยได้รับค่านายหน้าจากบริษัท A กับ B ในประเทศสวีเดนเป็นเงินจำนวน 21 รายการ และ 5 รายการตามลำดับ โดยที่บริษัท A เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท B ซึ่งมีการดำเนินการแยกกัน ถือได้ว่าบริษัทไทยดำเนินการเป็นตัวแทนให้บริษัทในประเทศสวีเดนกลุ่มเดียวกันเป็นส่วนใหญ่ บริษัทไทยจึงเป็นตัวแทนไม่อิสระ ซึ่งไม่เข้าข้อยกเว้นตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับสวีเดน บริษัทไทยจึงมีหน้าที่ยื่นเสียภาษีเงินได้แทนบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ และหากมีการจำหน่ายเงินกำไรต้องเสียภาษีเงินได้ในตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนค่านายหน้าของบริษัทไทยต้องคำนวณกำไรเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลตามปกติ

ข. บริษัทไทยดำเนินกิจการนายหน้าโดยเป็นผู้แนะนำผู้ซื้อในประเทศไทยให้สั่งซื้อสินค้ากับบริษัทต่างประเทศทั่วไป ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงติดต่อเงื่อนไขกันโดยตรง บริษัทไทยรับเฉพาะค่านายหน้าจากบริษัทผู้ขายและได้กู้ยืมเงินจากบริษัทผู้ขายด้วย

กรณีนี้บริษัทไทยเป็นนายหน้าตัวแทนให้บริษัทต่างประเทศทั่วไปถือว่าเป็นการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ไม่เป็นตัวแทนให้กลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ บริษัทไทยจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ ให้บริษัทไทยนำเอาเงินได้เฉพาะค่านายหน้าที่บริษัทไทยได้รับเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลภายในประเทศไทยเท่านั้น ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเมื่อย้ายให้ประเทศญี่ปุ่นต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 25 แต่ถ้าจ่ายให้สถาบันการเงินลดลงเหลือร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับญี่ปุ่นในข้อบทดอกเบี้ย วรรค 2

13. เงินบำนาญและงานรัฐบาล ปัญหาการปฏิบัติเกิดขึ้นจากการพิจารณาผู้จ่ายค่า

ตอบแทน เช่น รัฐบาลหรือเอกชนจะเข้าข้อยกเว้นเมื่อใด เช่น

ก. สถานทูตญี่ปุ่นได้จัดตั้งโรงเรียนสอนภาษาญี่ปุ่นแก่เด็กญี่ปุ่นในประเทศไทย ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นที่ต้องการให้การศึกษาแก่ประชาชนญี่ปุ่นไม่ว่าจะอยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ แต่รัฐบาลไทยไม่ยอมให้รัฐบาลญี่ปุ่นเป็นเจ้าของสถานทูตญี่ปุ่นจึงให้สมาคมไทยญี่ปุ่นเป็นเจ้าของโรงเรียน โดยจ้างครูชาวญี่ปุ่นซึ่งเป็นข้าราชการของญี่ปุ่นเข้ามาสอนหนังสือในประเทศไทยและได้รับเงินเดือนจากรัฐบาลญี่ปุ่นทั้งสิ้น เงินเดือนที่ครูชาวญี่ปุ่นได้รับดังกล่าวจึงได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับญี่ปุ่น

ข. ส่วนราชการไทยได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาลประเทศญี่ปุ่นโดยการส่งผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นเข้ามาช่วยในการจัดตั้งศูนย์ฝึกอบรม เครื่องทำความเย็นเป็นเวลา 5 ปีทำการถ่ายทอดเทคโนโลยีและส่งเสริมความรู้ด้านเทคนิคการผลิต โดยศูนย์ฯ มิได้ตั้งขึ้นเพื่อแสวงหาผลกำไร ผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นได้รับค่าตอบแทนจากโครงการค้าและอุตสาหกรรมระหว่างประเทศ ส่วนราชการไทยมิได้จ่ายค่าตอบแทนใดๆ ให้แก่ผู้เชี่ยวชาญ ค่าตอบแทนที่ผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นได้

รับจะต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามอนุสัญญา ระหว่างไทยกับญี่ปุ่นในข้อบท เงินบำนาญและรัฐบาล ถ้าผู้เชี่ยวชาญอยู่ในประเทศไทยเกิน 180 วันและค่าตอบแทนได้จากประเทศแหล่งเงินได้

ก. นาย A มีสัญชาติและเชื้อชาติออสเตรเลีย แต่เข้ามาอยู่ในประเทศไทยได้รับ เงินบำนาญจากรัฐบาลประเทศออสเตรเลีย จะได้รับการยกเว้นการเรียกเก็บเหลือจากเงินบำนาญใน ประเทศไทยตามอนุสัญญาระหว่างไทยกับออสเตรเลียข้อบทงานรัฐบาล

ง. A เป็นองค์การรัฐวิสาหกิจของประเทศเกาหลีโดยมีรัฐบาลประเทศเกาหลี ถือหุ้นอยู่ 100 % และได้รับอนุญาตจากระทรวงมหาดไทยให้เข้ามาดำเนินงานในประเทศไทย ตามโครงการให้ความร่วมมือทางการสื่อสารโทรคมนาคมเอเชีย-แปซิฟิก เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ รัฐวิสาหกิจเข้าลักษณะเป็นเงิน ได้จากการบริการส่วนบุคคลต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่ออยู่ตลอดปีภาษีไม่ใช่ข้อบทเงินเดือนจากรัฐบาลและถ้าเจ้าหน้าที่ของ เกาหลีได้รับค่าเบี้ยเลี้ยง ค่านายหน้าจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าได้จ่ายไปโดยสุจริตในการปฏิบัติตามหน้าที่

14. เงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย ปัญหาจะเกิดจากการพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

ก. มหาวิทยาลัยไทยได้เชิญผู้เชี่ยวชาญจากมหาวิทยาลัยกรุงเวียนนา ประเทศ ออสเตรีย เข้ามาทำการสอนและวิจัย เรื่อง การออกแบบวางผัง เป็นเวลา 4 เดือน ผู้เชี่ยวชาญชาว ออสเตรียจะได้รับค่าสอน ค่าวิจัยและค่าเช่าบ้านเหมาจ่ายในประเทศไทยจากมหาวิทยาลัยไทย ค่าจ้างและค่าเช่าบ้านเป็นเงิน ได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่ง ประมวลรัษฎากร แต่ผู้เชี่ยวชาญชาวออสเตรียเข้ามาในประเทศไทยตามคำเชิญของมหาวิทยาลัย ไทยเป็นเวลาไม่เกิน 2 ปี เพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนและวิจัยจึง ได้มีการยกเว้นภาษีเงินได้ใน ประเทศไทยตามอนุสัญญาระหว่างไทยกับออสเตรียในข้อบทศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย

ข. หน่วยงานของมหาวิทยาลัยไทย ได้ทุนช่วยเหลือด้านภาษาญี่ปุ่นจากมูลนิธิ ญี่ปุ่นในประเทศญี่ปุ่น และผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นจะเข้ามาสอนแก่นักศึกษาของมหาวิทยาลัยตามวัตถุประสงค์ของผู้ให้ทุน ผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นไม่เคยได้รับค่าตอบแทนจากมหาวิทยาลัยไทย นอกจาก ทุนที่ช่วยเหลือเท่านั้นและไม่ประกอบอาชีพอื่นใดในระหว่างประจำอยู่ในประเทศไทย เงินได้จาก ทุนที่ผู้เชี่ยวชาญชาวญี่ปุ่นได้รับดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาระหว่างไทยกับประเทศ ญี่ปุ่นในข้อบทศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัย หากได้เข้ามาในประเทศไทยเพียงระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี

แต่หากมีเจ้าหน้าที่ช่วยงาน โครงการซึ่งเป็นชาวไทยด้วยและได้รับค่าตอบแทน จากการทำงานดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงิน ได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจาก หน้าที่ตำแหน่งที่ทำในประเทศไทย มหาวิทยาลัยไทยมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่ง ประมวลรัษฎากร

จะเห็นได้ว่าเงินได้ของศาสตราจารย์ ครูและนักวิจัยชาวต่างประเทศจะยกเว้นภาษีเมื่อผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยไม่เกิน 2 ปี แต่หากเป็นเจ้าของหน้าที่คนไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามปกติ

15. เงินได้ซึ่งมิได้ระบุโดยชัดแจ้ง ปัญหาข้อกฎหมายเกิดขึ้นจากผู้มีเงินได้ไม่ทราบว่าเป็นเงินได้ชนิดใดและควรใช้ข้อบทใดในการจัดเก็บภาษี เช่น

บริษัทญี่ปุ่นประกอบธุรกิจให้เช่าแผ่นเหล็กแก่บริษัทไทย และบริษัทไทยจะให้ลูกค้าคนอื่นเช่าช่วงอีกทอดหนึ่ง สัญญาระหว่างบริษัทญี่ปุ่นกับบริษัทไทยและบริษัทไทยกับลูกค้าอื่น เป็นสัญญาเช่าแล้วจ่าย (Rent and pay) โดยผู้เช่าจะชำระค่าเช่าในกรณีที่มิใช่ผู้เช่าแผ่นเหล็กมาเช่าแผ่นเหล็กดังกล่าวจากผู้เช่าช่วง บริษัทญี่ปุ่นไม่มีสาขาหรือลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทย

ในกรณีเช่นนี้ถือว่า บริษัทไทยเป็นบริษัทลูกของบริษัทญี่ปุ่นแต่ไม่อาจถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทญี่ปุ่นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศญี่ปุ่นในข้อบทสถานประกอบการถาวร บริษัทไทยจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีแทนบริษัทญี่ปุ่นและเงินได้ของบริษัทญี่ปุ่นไม่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่ถือเป็นเงินได้ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับข้อบทก่อนๆ ของอนุสัญญา ซึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามข้อบทเงินได้อื่นๆ วรรค 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศไทยถือเป็นเงินได้จากกำไรให้เข้าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทไทยจึงต้องหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากบริษัทญี่ปุ่นตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้จากประเทศไทย

16. การขจัดภาษีซ้อน ปัญหาเกิดจากการตีความการมีสิทธิจัดเก็บภาษีว่าควรจะเสียภาษีในประเทศใดหรือจะต้องเสียภาษีทั้ง 2 ประเทศและมีวิธีขจัดภาษีซ้อนอย่างไร เช่น

ก. ผู้มีเงินได้เป็นคนไทยเข้าไปทำงานในประเทศเยอรมัน และได้เสียภาษีสำหรับรายได้ที่ได้รับในประเทศเยอรมันไปแล้ว ระหว่างปีเดียวกันได้กลับเข้ามาทำงานในประเทศไทยโดยได้รับเงินเดือนจากวิสาหกิจไทย ซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้ว ผู้มีเงินได้จะต้องปฏิบัติดังนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับในประเทศไทย แม้จะอยู่ในประเทศไม่ถึง 183 วันก็ตาม แต่เนื่องจากเป็นหน้าที่การทำงานที่ทำในไทยและกิจการของนายจ้างในประเทศไทยจึงต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรในประเทศไทยและไม่ได้รับการยกเว้นตามข้อบทการบริการส่วนบุคคลแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับเยอรมัน เพราะผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนมิใช่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมัน ผู้มีเงินได้จะเสียภาษีเงินได้สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยให้แก่เยอรมันจะต้องเป็นไปตามกฎหมายของประเทศเยอรมัน หากต้องเสียภาษีในประเทศเยอรมันตามข้อบทวิธีการขจัดภาษีซ้อน วรรค 2 อนุวรรค ก แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับเยอรมันแล้ว ประเทศเยอรมันมีสิทธิที่จะนำรายการเงินได้ที่ตัดออกมารวมคำนวณเพื่อกำหนดอัตราภาษีเงินได้ (เงินได้ในไทยไปตัดออกจากฐานภาษีของประเทศเยอรมัน)

ข. บริษัทไทยตั้งอยู่ในประเทศไทยและเป็นสาขาของบริษัทญี่ปุ่น ได้ส่งพนักงานของบริษัทไทยไปฝึกอบรมที่บริษัทญี่ปุ่น โดยบริษัทไทยจ่ายค่าตอบแทน 50 % ที่เหลืออีก 50 % บริษัทญี่ปุ่นรับภาระพร้อมค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าครองชีพ ในกรณีนี้พนักงานของบริษัทไทยจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับทั้งในประเทศไทยและญี่ปุ่นมาขึ้นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในไทยตามมาตรา 41 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากรและไม่เข้ายกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับญี่ปุ่น ส่วนเงินค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะ หากจ่ายไปโดยสุจริตหรือจากการปฏิบัติงานตามหน้าที่จะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถนำภาษีเงินได้ที่ชำระไว้แล้วในประเทศญี่ปุ่นสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันมาหักเป็นเครดิตภาษีที่ต้องชำระในประเทศไทยตามข้อบทรบริการส่วนบุคคลวรรค 3 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับญี่ปุ่น

17. วิธีคำนวณจำนวนเครดิตภาษี

ปัญหาเกิดจากการตีความในการคำนวณวิธีการเครดิตภาษีซึ่งวิสาหกิจผู้มีเงินได้อาจเข้าใจคลาดเคลื่อน ทำให้การเครดิตภาษีผิดพลาดไป ทำให้วิสาหกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษี เช่น

ธนาคารไทยมีสำนักงานผู้แทน (Representative) เพื่อการติดต่อและศึกษาแนวทางในการประกอบธุรกิจที่ประเทศญี่ปุ่น ธนาคารไทยได้เช่าคอนโดมิเนียมให้พนักงานใช้เป็นที่พัก ต่อมาธนาคารได้เลิกกิจการสำนักงานผู้แทนและจำหน่ายสิทธิการเช่าในคอนโดมิเนียม ธนาคารจึงมีค่าใช้จ่ายในการติดต่อและค่าธรรมเนียมรวมทั้งมีกำไรจากการจำหน่ายสิทธิการเช่าด้วยภาษีของสำนักงานผู้แทนที่จะนำไปใช้เป็นเครดิตต่อภาษีไทย ในจำนวนที่ถือว่าไม่เกินภาษีไทยคำนวณได้จากกำไรสุทธิของสำนักงานผู้แทนต่อกำไรสุทธิของธนาคารและสำนักงานผู้แทนรวมกัน กล่าวคือ กำไรสุทธิของสำนักงานผู้แทนคิดเป็นร้อยละเท่าใดของกำไรสุทธิทั้งสิ้น ให้นำอัตราร้อยละดังกล่าวไปคำนวณกับจำนวนภาษีไทยที่คำนวณจากกำไรสุทธิทั้งสิ้นเป็นภาษีของสำนักงานผู้แทน หากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในประเทศญี่ปุ่นไม่เกินจำนวนดังกล่าวก็ให้นำมาเครดิตได้ทั้งจำนวนแต่หากเกินกว่าก็ให้นำมาเครดิตเพียงเท่าจำนวนที่คำนวณได้เท่านั้นตามข้อบทร วิธีขจัดภาษีซ้อนข้อ 14 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นดังตัวอย่าง

ตัวอย่าง สำนักงานผู้แทนมีกำไรสุทธิในประเทศญี่ปุ่น	100	ล้านบาท
เสียภาษีแล้วในประเทศญี่ปุ่น	40	ล้านบาท
ธนาคารมีกำไรสุทธิเฉพาะในประเทศไทย	400	ล้านบาท
กำไรสุทธิทั้งสิ้นของธนาคาร	500	ล้านบาท
ภาษีไทยที่คำนวณได้จากกำไรสุทธิทั้งสิ้น	150	ล้านบาท

ดังนั้นกำไรสุทธิของสำนักงานผู้แทน คิดเป็นร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิทั้งสิ้น $\left[\frac{100 \times 100}{500} \right]$

จำนวนภาษีที่นำมาเครดิตจะต้องเท่ากับจำนวนที่ได้เสียไปจริงแต่ไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่คำนวณจากกำไรสุทธิทั้งสิ้นของธนาคาร ซึ่งเท่ากับร้อยละ 20 ของ 150 ล้านบาท เท่ากับ 30 ล้านบาท และการคำนวณกำไรสุทธิของธนาคารและสำนักงานผู้แทนต้องเป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร