

เงินได้จากการจ้างแรงงานและสิทธิในการซื้อหุ้น
เงินได้นักแสดงและ นักกีฬา ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ
การชดกันของกฎหมายและภาษีของห้างหุ้นส่วน
และกฎหมายภาษีการฝากเงินของสหภาพยุโรป
และกฎระเบียบว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน
ในการประเมินภาษีอากร

โดย

นายศุภวิทย์ ตั้งตรงจิตต์

นายณัฐพร ณ กาฬสินธุ์

นายวรพจน์ อินทวดี

นางสาวจินดาวรรณ แสงกาญจนวนิช

นายกมล สุปรียสุนทร

นายสุตปิติ วรรณะหทัย

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรมหลักสูตรกฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและ
ภาษีระหว่างประเทศ ณ มหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจแห่งเวียนนา
สาธารณรัฐออสเตรีย ระหว่างวันที่ 19 - 30 พฤษภาคม 2557 ตามทุนของ
สำนักงานศาลยุติธรรม

สำนักงานการต่างประเทศ

คำนำ

ตามที่สำนักงานศาลยุติธรรมได้จัดโครงการฝึกอบรมหลักสูตร กฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและ
ภาษีระหว่างประเทศ ณ มหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจแห่งเวียนนา สาธารณรัฐ
ออสเตรีย ระหว่างวันที่ 19-30 พฤษภาคม 2557 นั้น บัดนี้คณะผู้ทำรายงานซึ่งเป็นผู้พิพากษา
ศาลภาษีอากรกลางได้จบการอบรมหลักสูตรดังกล่าวแล้ว

คณะผู้ทำรายงานจึงขอเสนอรายงานวิชาการที่ได้รับจากการไปอบรมครั้งนี้ตามหัวข้อ
ต่อไปนี้

1. เงินได้จากการจ้างแรงงานและสิทธิในการซื้อหุ้น เงินได้นักแสดงและ นักกีฬา
2. ผลได้จากทุนและอนุสัญญาภาษีซ้อน
3. ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิ
4. การขัดกันของกฎหมายและภาษีของห้างหุ้นส่วน
5. กฎหมายภาษีของสหภาพยุโรป : กฎระเบียบว่าด้วยการฝากเงินของสหภาพยุโรป
6. กฎหมายภาษีของสหภาพยุโรป : กฎระเบียบว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือซึ่งกัน
และกันในการประเมินภาษีอากร
7. กฎหมายภาษีของสหภาพยุโรป : กฎระเบียบว่าด้วยบริษัทแม่

โดยข้อมูลซึ่งได้รับจากการอบรมในครั้งนี้ นับว่าเป็นประโยชน์ ต่อราชการศาลภาษีอากร
กลางและสำนักงานศาลยุติธรรมเป็นอย่างยิ่ง นอกจากนี้ยังเป็นการส่งเสริมการสร้างเครือข่ายและ
ความสัมพันธ์อันดีกับสาธารณรัฐออสเตรีย อันจะนำไปสู่ความร่วมมือทางวิชาการ งานวิจัย และ
ความร่วมมือทางการศาลต่อไป ตลอดจนเป็นการเตรียมความพร้อมและพัฒนาศักยภาพของผู้
พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเมื่อเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต่อไป

คณะผู้ทำรายงาน

สารบัญ

หน้า

-ศิลปินและนักกีฬา กับสนธิสัญญาทางภาษี ตามมาตรา 17	1
แห่งอนุสัญญาว่าด้วยรูปแบบทางภาษีเงินได้และการลงทุน “ด้วยวิธีการมองทะลุผ่าน”	
-รายได้จากทรัพย์สินที่เป็นทุน กับสนธิสัญญาทางภาษี (Capital gain and tax treaties)	8
-เงินปันผลและดอกเบี้ย(DIVIDENDS AND INTEREST PAYMENTS)	13
-การจัดการขัดกันของการบังคับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในทางปฏิบัติ (Qualification conflicts in practice ; tax planning, triangular cases opportunities and risks)	19
-กฎระเบียบว่าด้วยการฝากเงินของสหภาพยุโรป	25
-กฎระเบียบว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการประเมินภาษี	29
-กฎระเบียบว่าด้วยบริษัทแม่	32

ศิลปินและนักกีฬากับสนธิสัญญาทางภาษี ตามมาตรา 17 แห่งอนุสัญญาว่าด้วยรูปแบบทางภาษีเงินได้และการลงทุน “ด้วยวิธีการมองทะลุผ่าน”

หัวข้อบรรยาย

- ความเข้าใจและความเป็นมาระหว่างความสัมพันธ์ของศิลปินและนักกีฬากับสนธิสัญญาทางภาษี ตามมาตรา 17 กับหลักกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

- กรณีศึกษาคดีแรก

เรื่อง ขอบเขตของบุคคลและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- กรณีศึกษาคดีที่สอง

เรื่องของกิจกรรมที่ผสมผสานหรือสนับสนุนกิจกรรมหลัก

- กรณีศึกษาคดีที่สาม

เทคนิควิธีการมองทะลุผ่านจากบุคคลที่สามไปสู่ศิลปินและนักกีฬา

- ความสัมพันธ์ของศิลปินและนักกีฬากับสนธิสัญญาทางภาษี ตามมาตรา 17 กับหลักกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

มาตรา 17 เดิมบัญญัติในสนธิสัญญาระหว่างสหรัฐกับสวีเดนเมื่อปี 2475 เนื่องจากสมัยนั้นคนทำภาพยนตร์ฉายได้เงินจำนวนมาก ทางสหรัฐอเมริกาจึงอยากจะเก็บภาษีจากเงินก้อนนี้ จนปี 2506 จึงสามารถแก้ปัญหาได้ เหตุที่ต้องบัญญัติในมาตรา 17 เนื่องจาก จะนำบทบัญญัติของมาตรา 7 เรื่องผลประโยชน์ทางธุรกิจ (Business profits) และมาตรา 15 เรื่อง รายได้จากการจ้างงาน (Income from employment) มาใช้ไม่ได้เลย เช่น มาตรา 7 จะเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ ถ้าบริษัทนั้นมีแหล่งที่อยู่ถาวรในประเทศแต่ศิลปินจะไปอยู่เพื่อแสดงเพียงไม่กี่วันก็จะได้รับเงินค่าตอบแทนมหาศาล แล้วก็เดินทางกลับประเทศของตนหรือตามมาตรา 15 ลูกจ้างไปรับจ้างทำงานอีกประเทศหนึ่งในระยะเวลาหนึ่งเช่น 120 วัน จึงจะเก็บเงินได้ แต่เขามาทำงานเพียงไม่กี่วันได้เงินมหาศาลแล้วเดินทางกลับประเทศตน มาตรา 17 จึงเป็นบทบัญญัติพิเศษของมาตรา 7 มาตรา 15 และมาตรา 12 เรื่อง ค่าสิทธิ (Royalties) ด้วยเช่นกัน เนื่องจากมาตรานี้ต่างประเทศที่เป็นแหล่งที่อยู่จัดเก็บภาษี แต่มาตรา 17 ประเทศที่มีแหล่งเงินได้เป็นผู้จัดเก็บภาษี

กล่าวคือ มาตรา 17 วรรคหนึ่ง จะใช้กับเงินได้ของศิลปินและนักกีฬา จากกิจกรรมที่กระทำด้วยตัวของเขาเองและกิจกรรมนั้นในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ ส่วนมาตรา 17 วรรคสอง จะใช้กับกิจกรรมอะไรก็ได้แต่ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของศิลปินและนักกีฬาโดยตรง แต่ผ่านบุคคลที่สามเนื่องจากการเสียภาษีโดยจ่ายผ่านบุคคลที่สามจึงบัญญัติวรรคสองนี้

แต่ในหลายๆ ประเทศจะมีการบัญญัติวรรคที่สามเข้าไปด้วย ส่วนใน OECD มีแค่ 2 วรรค โดยวรรคสามจะเป็นเรื่องการแลกเปลี่ยนวัฒนธรรม ซึ่งประเทศแหล่งเงินได้จะเป็นผู้เชิญจึงไม่เรียกเก็บภาษีเป็นต้น ดังเช่นตัวอย่างดังต่อไปนี้

กรณีศึกษาคดีแรก

ข้อเท็จจริง นาย R (อยู่ในประเทศ R) ไปแข่งขันเทนนิสในประเทศ S มีรายได้ต่างๆ ดังนี้

1. ค่าธรรมเนียมเข้าร่วมการแข่งขัน (ค่าปรากฏตัว) 100	,000 ยูโร
2. เงินรางวัลชนะเลิศการแข่งขัน	1,000,000 ยูโร
3. รายได้จากผู้สนับสนุน 500	,000 ยูโร
รวม	1,600,000 ยูโร

คำถามคือ รายได้ตาม 1 ถึง 3 อยู่ในความหมายตามมาตรา 17 หรือไม่

ขอบเขตสถานะของบุคคล

1. ศิลปินผู้ให้ความบันเทิง (Entertainer): หมายถึง

- บุคคลธรรมดา ไม่ใช่คณะบุคคล

- ศิลปินผู้ให้ความบันเทิงจะต้องแสดงในสถานที่สาธารณะและมีลักษณะเพื่อความบันเทิงแม้เป็นการกระทำเพื่อสาธารณะกุศลก็ตาม ยกเว้นโรงละคร โรงภาพยนตร์ วิทยุ โทรทัศน์ หรือนักดนตรี

- ศิลปินที่วาดภาพหรือแกะสลักในสถานที่ส่วนตัวของเขาเอง ไม่ได้ทำในที่สาธารณะก็ไม่เข้า

มาตรา 17

- การประชุมบางอย่าง และการถ่ายทำภาพยนตร์ไม่ถือว่าเป็นการบันเทิง

มีปัญหาระหว่างดารา และทีมงานยังไม่มี ความชัดเจนว่าใครต้องรับผิดชอบตามมาตรานี้บ้าง

- การเป็นศิลปินตามมาตรานี้ ทั้งศิลปินนักร้อง นักแสดง หรือนางแบบ ไม่ว่าจะแสดงได้ดี

หรือไม่ “คุณภาพ” ไม่ถือเป็นเรื่องสำคัญ ต่างเข้ามาตรานี้ทั้งสิ้น แต่ในความเป็นจริงส่วนใหญ่จะต้องมีคุณภาพก่อนเสมอ

2. นักกีฬา : หมายถึง

- บุคคลธรรมดาไม่ใช่คณะบุคคล

- กีฬาทุกชนิด ไม่ว่าจะแข่งเป็นบุคคลหรือเป็นทีม เช่น นักวิ่ง , นักกอล์ฟ, นักแข่งรถยนต์, นักแข่งหมากรุก ต่างเข้ามาตรานี้ทั้งสิ้น

- ส่วนโค้ช กรรมการ ผู้ช่วยต่างๆ ทีมงาน ซึ่งเป็นผู้สนับสนุน ไม่เข้ามาตรานี้

ขอบเขตสถานะทางกฎหมาย

- รายได้ก้อนใดบ้างที่ต้องเสียภาษี ?

- หลัก คือประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บ คือประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ เช่น วาเนสซา เมย์ นักไวโอลิน ถ้ามาแสดงที่ออสเตรเลีย จะถูกประเทศออสเตรเลียเก็บภาษีทันที ศิลปินหรือนักกีฬา หากมาแสดงในประเทศใด ประเทศที่มาแสดงก็สามารถเก็บภาษีได้ เหมือนค่าจ้างหรือเงินเดือน และค่าสปอนเซอร์ ค่าโฆษณา เกี่ยวกับศิลปินหรือนักกีฬาไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมก็อยู่ในความหมายของ OECD มาตรา 11 ต้องเสียภาษี รวมตลอดถึงการสนับสนุนด้วย เช่น การที่นักกีฬาใส่เสื้อที่มีตราสินค้าโฆษณาขณะลงแข่งขัน เป็นต้น

สรุป กรณีศึกษาแรก

1. กฎหมายภายใน

ประเทศ R : เรียกเก็บภาษี นาย R ได้จากหลัก Taxation of World Wide income (แหล่งที่อยู่)

ประเทศ S : เรียกเก็บภาษีนาย R ได้เช่นกันจากหลัก Taxation of source income (แหล่งเงินได้) ประเทศ R และ S เป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้ามาตรา 2 บททั่วไปจึงต้องปรับใช้ตามมาตรา 7 ซึ่งเป็นบทเฉพาะ

2. สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศ

มาตรา 1 และมาตรา 4 : ถือว่านาย R มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R

มาตรา 2 : ถือว่านาย R จะต้องเสียภาษีในประเทศ R (บททั่วไป)

มาตรา 17 (1) : (บทเฉพาะนำมาปรับใช้) เงินได้จากกิจกรรมของนาย R ทั้ง 1 ถึง 3 ถือเป็นเงินได้ของนักกีฬาที่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น (ในประเทศ S)

มาตรา 23 : ประเทศ R จะต้องยกเว้นหรือเครดิตภาษีให้ประเทศ S ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีศึกษาครั้งที่สอง

ข้อเท็จจริง นาง A (มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A) ได้รับเงินค่าแสดงคอนเสิร์ต 13,000 ยูโร ในประเทศ B แบ่งเป็นรายได้ดังนี้

- 1,000 ยูโร จากการมาแสดงต่อหน้าผู้ชมซึ่งเป็นแขกพิเศษเพียงไม่กี่คน
- 5,000 ยูโร ได้จากการแสดงสดต่อหน้าผู้ชมทั่วไป
- 6,000 ยูโร ได้จากการถ่ายทอดการแสดงสดทางทีวีไปยังประเทศต่างๆ
- 1,000 ยูโร ได้จากการบันทึกการแสดงคอนเสิร์ตลงในแผ่น CD

มีปัญหาการตีความตามกฎหมายว่า รายได้ต่อไปนี้ต้องเสียภาษีหรือไม่?

- ค่าฝึกซ้อม (Trainings) มาตรา 17

- ค่าสิทธิและทรัพย์สินทางปัญญา (intellectual property rights, sponsoring) มาตรา 12 และมาตรา 17)

- ค่าชดเชยจากการยกเลิกการแสดง หรือค่าสำรองเวลา (compensation for cancellation of a performance, for stand-by time)

- กิจกรรมที่ผสมผสานกับการแสดง (mixed activities)

การพิจารณากรณีศึกษาเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่นๆ ในสถานการณ์ต่างๆ ไป ตามหลักกฎหมายว่า

1. ตามอนุสัญญาฯ : รายได้นั้นจะต้องเกิดจากสถานที่บุคคลนั้นได้กระทำกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง

2. ตามความเห็นฯ

รายได้ หมายถึง เงินที่ได้รับไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมจากการแสดง และต้องมีความเกี่ยวเนื่องที่ใกล้ชิดอย่างยิ่ง (Close connection) ระหว่างรายได้และการแสดงในกิจกรรมต่างๆ

- ข้อพิจารณาความเกี่ยวเนื่องใกล้ชิดอย่างยิ่ง คือ ถ้าไม่มีกิจกรรมดังกล่าวก็จะมีรายได้เกิดขึ้น

- มีระยะเวลาที่ใกล้ชิดคาบเกี่ยวกันของรายได้และการแสดง

- การจ่ายค่าตอบแทนเป็นเรื่องปกติตามธรรมชาติ

* การให้สัมภาษณ์ การให้ข่าวแก่สื่อมวลชน หรือการถ่ายโฆษณาต่างๆ จะต้องมีความเกี่ยวเนื่องใกล้ชิดอย่างยิ่ง ระหว่างการจ่ายเงินและการแสดง โดยพิจารณาจาก

1. ดูสาระในสัญญามากกว่ารูปแบบ (Substance over form)

- การซ้อม 3 ครั้ง แล้วแสดง 1 ครั้ง ถือว่าการฝึกซ้อมเกี่ยวเนื่องโดยตรง และเป็นส่วนหนึ่งของการแสดง

- แต่ถ้าสัญญาระบุถึงการซ้อมหลายครั้งแต่ไม่ได้บอกว่าจะเมื่อใด อาจมองยากว่าการซ้อมเกี่ยวเนื่องใกล้ชิดกับการแสดงหรือไม่

2. ค่าตอบแทนตามปกติธรรมชาติ เช่น นักกีฬาได้รับเงินรางวัลจากการแข่งขัน และรายได้จากการโฆษณาสินค้าในเสื้อผ้าของนักกีฬาระหว่างแข่งขัน เป็นต้น

3. ระยะเวลาใกล้ชิด เช่น การให้สัมภาษณ์ออกรายการระหว่างแข่งขันในสัปดาห์แรก แต่ถ้าหลังจากนั้นนานจึงออกรายการสัมภาษณ์ทางทีวี เช่นนี้ อาจไม่เข้าตามความหมายนี้

* รายได้จากทางการค้า เช่น เสื้อผ้า เบอร์ 7 ของเดวิด แบคแฮม อาจนำมาขายเป็นสินค้าได้ แต่เป็นการยากที่จะนำมาพิจารณาว่าเสื้อเบอร์ 7 มีความเกี่ยวเนื่องอย่างใกล้ชิดกับการแข่งขันรายการใดรายการหนึ่งหรือไม่ ตามมาตรา 11

ตามมาตรา 17 นักวิชาการได้แบ่งการฝึกซ้อมออกเป็น 3 แบบด้วยกัน คือ

(การซ้อมที่มีผลประโยชน์ทางการเงินแต่ไม่ทุกกรณีที่จะเสียภาษี)

1. การฝึกซ้อมที่มีความเกี่ยวเนื่องใกล้ชิดอย่างยิ่งกับการแสดงที่เปิดต่อหน้าสาธารณชน แล้วเก็บค่าเข้าชม เช่น การฝึกซ้อมวงในสัปดาห์ก่อน การแข่งขันวงตามที่ราบเชิงเขา เช่นนี้ เข้ามาตรา 17

2. การฝึกซ้อมใหญ่ของทีมเขาเอง แล้วขายตั๋วให้คนดู เช่น

- การเตะกระชับมิตรก่อนแข่งจริง แต่เก็บเงินคนดูต้องเสียภาษี
- จะต้องครอบคลุมโดยมาตรา 17
- ค่าเข้าชมฟรีหรือไม่ เป็นตัวชี้วัด

- จะต้องตีความอย่างแคบ หากการฝึกซ้อมอย่างอื่นในสถานที่อื่นไม่เกี่ยวกับการแข่งขัน เช่นนี้ไม่เข้า

3. การฝึกซ้อมอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวเนื่องใกล้ชิดกับการแข่งขัน หรือการแสดง เช่นนี้ ไม่เข้ามาตรา 17 ไม่ต้องเสียภาษี

กรณีมีการถ่ายทอดสดการแสดง

- การถ่ายทอดซ้ำหลายๆ ครั้งของการแสดง ต้องพิจารณาว่า
- การถ่ายทอดสดแล้วมีรายได้ ถือว่า รายได้มีความเกี่ยวเนื่องใกล้ชิดกับการแสดง ต้องเสียภาษี

- อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินเป็นผลประโยชน์ที่มีผลโดยตรงกับการแสดง
- การจ่ายเงินจะต้องจ่ายโดยตรงแก่ผู้แสดงเท่านั้น การจ่ายเงินให้ผู้ได้รับสิทธิถ่ายทอดสด เช่น ผู้จัดการแข่งขันฟุตบอลในรายการต่างๆ เช่นนี้ไม่เข้ามาตรา 17

- การถ่ายทอดสดในระยะเวลาภายหลังการแข่งขันหรือแสดงไม่นาน ก็ถือว่าเข้ามาตรา 17 นี้

- การถ่ายทอดซ้ำการแข่งขันหรือการแสดง จะดูความใกล้ชิดกับการแสดง เช่น แข่งหรือแสดงเข้าถ่ายทอดเย็น จะเข้ามาตรานี้ แต่ถ้าถ่ายทอดเวลานาน 2 ถึง 3 สัปดาห์ ก็จะเข้ามาตรา 12 เป็นค่าสิทธิ ไม่เข้ามาตรานี้ (แต่มีหลายประเทศถือว่าเข้ามาตรานี้)

การแบ่งเงินรายได้ให้แก่ประเทศเกี่ยวเนื่อง

- การจ่ายเงินแต่ละครั้งขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งของการแสดง
- เป็นการยากที่จะแบ่งเงิน เช่น การนับวันที่ใช้แสดงในแต่ละประเทศ หรือจำนวนครั้งที่แสดง ทั้งนี้แต่ละประเทศจะเรียกเก็บภาษีตามแต่สะดวกจะคิดคำนวณ ซึ่งแตกต่างกันตามแต่กรณีในแต่ละประเทศ

สรุปกรณีศึกษาครั้งที่ 2

1. กฎหมายภายใน

ประเทศ A : เก็บเงินภาษีจากการแสดงของนาง A ได้ ตามหลัก Taxation of world wide income

ประเทศ B : ประเทศแหล่งเงินได้ สามารถเก็บภาษีได้ตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะอนุญาตไว้

2. สนธิสัญญาภาษีระหว่างประเทศ

มาตรา 1 และมาตรา 4 : เก็บตามฐานถิ่นที่อยู่ในประเทศ A

มาตรา 2 : ภาษีครอบคลุมถึงใครบ้าง

มาตรา 17 (1) : เก็บภาษีรายได้จากการแสดง (5,000+6,000 การแสดงและถ่ายทอดสด 1,000 ค่าฝึกซ้อม)

มาตรา 12 : เก็บรายได้จากค่าลิขสิทธิ์ (1,000-ค่าลิขสิทธิ์ CDS)

มาตรา 23 : อาจยกเว้นภาษีหรือเครดิตภาษีได้

* เงินค่าฝึกซ้อม 1,000 ยูโร/เงินค่าแสดงสด 5,000 ยูโร/เงินค่าถ่ายทอดสด 6,000 ยูโร เป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องเนื่องใกล้ชิดอย่างยิ่ง (Close connection) กับการแสดง จึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 17

* ส่วนเงินค่าบันทึกการแสดงในแผ่น CD ไม่ถือว่าเกี่ยวข้องใกล้ชิดอย่างยิ่งกับการแสดง ไม่เข้ามาตรา 17 แต่เป็นเงินค่าลิขสิทธิ์ตามมาตรา 12 (Royalties) ตามสัญญา

* เงินค่าฝึกซ้อม ค่าแสดงและค่าถ่ายทอดสด ประเทศแหล่งเงินได้ (Source) คือประเทศ B จะต้องจัดเก็บโดยหัก ณ ที่จ่าย ส่วนเงินค่าลิขสิทธิ์บันทึกเทป แล้วแต่จะตกลงกัน แต่ส่วนใหญ่จะอยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่ คือประเทศ A จัดเก็บ (Resident)

กรณีศึกษาคดีที่สาม (มาตรา 17 (2))

ข้อเท็จจริง บริษัท T (มีสถานที่ตั้งที่มีการบริหารจัดการต้องมีประสิทธิภาพอยู่ในประเทศ T) ได้รับเงินจากการแสดงอย่างต่อเนื่องในประเทศ S บริษัท T ได้จ่ายค่าจ้างให้นาง R ศิลปิน ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ถาวรในประเทศ T)

ให้ดูตัวบริษัทที่ทำสัญญาการแสดงในประเทศ S มากกว่าตัวนาง T ศิลปิน เงิน 100,000 ยูโร จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ประเทศ S โดยหักเงินของนาง T ศิลปินผ่านบริษัท T ใช้วิธีการ “มองทะลุผ่าน” (Look-through approach)

ตามมาตรา 17 (2) ใน OECD Model มีหลักการว่า

1. รายได้จากกิจกรรมคณะบุคคลอื่น (คือบริษัท) ไม่ใช่ตัวบุคคล คือ นักแสดงโดยตรง จึงต้องเก็บภาษีบริษัท
2. แก่ไขการเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) (ดารา นักแสดง นักร้องเลี่ยงไปเข้าบริษัท ในสังกัด)
3. ความเห็นของ OECD ตามมาตรา 17 (2)

- บริษัทที่เป็นผู้บริหารจัดการ : จะต้องเสียภาษี
 - ทีมงานหรือกลุ่มบุคคลถือว่าเป็นมีฐานะเป็นนิติบุคคล : ต้องเสียภาษี
 - ถือว่าบริษัทเป็นบริษัทศิลปิน : บริษัทจึงต้องเสียภาษี
4. ค่าจ้างหรือการควบคุมไม่ถือว่าเป็นสิ่งจำเป็น ถ้าบริษัทมีกิจกรรมการแสดงเช่นนี้ ถือว่าเข้ามาตรา 17 (2) แค่มีสัญญาผูกพัน ถือว่าใช้ได้แล้ว

การผสมผสานภาษีศิลปินและนักกีฬาตามมาตรา 17 (1) และ (2)

* ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

- เราสามารถเก็บภาษีจากศิลปินและนักกีฬาตามมาตรา 17 (1) และเก็บภาษีจากทีมงานหรือบริษัทต้นสังกัดได้ตามมาตรา 17 (2)

* อนุสัญญาภาษีซ้อนได้นำมาใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีตามความเห็นของ OECD

* ปัญหาว่า ถ้าประเทศหนึ่งได้หักภาษี ณ ที่จ่าย แล้วจะเป็นการยากที่จะลดค่าใช้จ่ายหรือการขอคืนภาษี เนื่องจากประเทศอีกประเทศหนึ่งอาจไม่ยอมให้ยกเว้นภาษีหรือเครดิตภาษีนั่นเอง ซึ่งในประเทศกลุ่มอียู ต้องการที่จะลดค่าใช้จ่ายและขอคืนภาษีมากกว่า โดยมองผ่านบริษัทไปยังศิลปินหรือนักกีฬา ทำให้เกิดคดีขึ้นในศาล (ECJ)

สรุปกรณีศึกษาคดีที่สาม

1. กฎหมายภายใน

ประเทศ T : จัดเก็บภาษีได้ตามหลัก Taxation of world wide income

ประเทศ S : จัดเก็บภาษีได้ตามหลัก Taxation of source income

2. สนธิสัญญาภาษีระหว่างประเทศ

มาตรา 1 และมาตรา 4 : บริษัท T มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ T

มาตรา 2 : รายได้อยู่ภายใต้มาตรานี้

มาตรา 17 (2) : รายได้ของบริษัท T

มาตรา 23 : ยกเว้นภาษีหรือเครดิตภาษี

ดังนั้น 1. ศิลปิน จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศ T ตามหลักกฎหมายถิ่นที่อยู่

2. บริษัท T จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย จากประเทศ S (ประเทศแหล่งรายได้-กฎหมายมองความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ S และบริษัท T เท่านั้น)

รายได้จากทรัพย์สินที่เป็นทุน กับสนธิสัญญาทางภาษี (Capital gain and tax treaties)

บรรยายโดย Markus Seller May 21 2014

หลักการเก็บภาษีรายได้จากการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินที่เป็นทุนในประเทศคู่สนธิสัญญา ตาม

OECD Model Tax Convention มาตรา 13 (Article 13)

1.การจำหน่าย จ่าย โอน (Alienation) อสังหาริมทรัพย์ (Immovable property)
2.การจำหน่าย จ่าย โอน สัหาริมทรัพย์ (Movable property) และ สถานประกอบกิจการถาวร PE (Permanent Establishment)

3.การจำหน่าย จ่าย โอน เรือเดินสมุทร เครื่องบิน และเรือ (Ships Aircrafts and boats)

4.การจำหน่าย จ่าย โอน หุ่นในบริษัท ที่มีทรัพย์สินเกินกว่าครึ่งหนึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ในประเทศคู่สนธิสัญญาอีกประเทศหนึ่ง

5.การจำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สิน ประเภทอื่นนอกเหนือจากข้อ 1 - 4
องค์ประกอบในการพิจารณา ตามหลักเกณฑ์ทั้ง 5 ข้อ

1.มีทรัพย์สินที่ต้องจำหน่าย จ่าย โอน (Object of Alienation)

1.1 ทรัพย์สินทุกประเภท

1.2 ต้องมีการขาย การแลกเปลี่ยน จ่าย โอน ทรัพย์สิน ทั้งหมดหรือบางส่วน การขาย แลกเปลี่ยนหุ้น
ในบริษัท การขาย โอน สิทธิหรือของกำนัลหรือทรัพย์สินที่ให้แก่กัน รวมทั้งการรับโอนทรัพย์สินที่เป็น
มรดก

2.มีการจำหน่าย จ่าย โอน (Alienation) มีการเปลี่ยนสิทธิความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินนั้น ต้องมี
บุคคลสองฝ่าย ฝ่ายโอน และฝ่ายรับโอน การโอนหุ้นโดยผู้ถือหุ้นคนเดียวกันเป็นผู้โอนและผู้รับโอนจึง
ไม่ใช่การจำหน่าย จ่าย โอน ตามความหมายในเรื่องนี้

3.เกิดรายได้ที่มีมูลค่า หรือ ได้รับข้อตกลงแลกเปลี่ยนอันมีลักษณะเป็นผลประโยชน์ต่างตอบแทน
(Gain)

ตัวอย่างที่ 1

นาย x ซึ่งเป็นผู้เสียภาษี มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ขายทรัพย์สิน อสังหาริมทรัพย์ ที่อยู่ในประเทศ B
ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษีจากรายได้การขายดังกล่าวอย่างไร

คำตอบ

ตาม OECD Model Convention มาตรา 1 และ 2 การขายทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเข้าข่าย OECD
Model Convention มาตรา 13 (1) ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในหนึ่ง (ประเทศ A) ที่เรียกว่าประเทศ
ถิ่นที่อยู่ (Residence State) ขายทรัพย์สินอสังหาริมทรัพย์ (Immovable property) ที่ตั้งอยู่ในอีก
ประเทศหนึ่ง (ประเทศ B) หรือที่เรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Source State) ประเทศ B ที่เป็น

ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีรายได้ของนาย X ที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศ B ได้ โดยประเทศ A จะต้องยกเว้นหรือให้เครดิตภาษีจากรายได้ดังกล่าว ตาม OECD Model Convention มาตรา 23

อย่างไรก็ตาม ถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในประเทศ A หรือประเทศที่สาม (ไม่ใช่ประเทศในสนธิสัญญา) ก็ไม่เข้ามาตรา 13 (1) แต่เข้าตาม มาตรา 13 (5) ประเทศ A มีสิทธิเก็บภาษีแต่เพียงประเทศเดียว

คำจำกัดความของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์ (Immovable property)” เป็นไปตามคำจำกัดความในมาตรา 6

ตัวอย่างที่ 2

นาย X มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A มี สถานประกอบกิจการถาวร (PE) ในประเทศ B สถานประกอบกิจการถาวรดังกล่าวมีทรัพย์สินเป็นอสังหาริมทรัพย์ถาวร (permanent immovable property) อสังหาริมทรัพย์แบบไม่ถาวร (current immovable property) อสังหาริมทรัพย์แบบถาวร (movable fixed property) และอสังหาริมทรัพย์แบบเคลื่อนที่ได้ (movable current property) ทั้งในประเทศ A และประเทศ B การขายทรัพย์สินของ PE ดังกล่าว ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษี

คำตอบ

- อสังหาริมทรัพย์ถาวร (permanent immovable property) คำนยามอยู่ในมาตรา 6 OECD Model Convention เช่น ที่ดิน ตึก เครื่องจักรที่ติดตั้งแน่นไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้

- อสังหาริมทรัพย์แบบไม่ถาวร (current immovable property) เช่น เครื่องจักรที่ติดตั้งไว้เคลื่อนย้ายไม่ได้แต่เป็นการติดตั้งชั่วคราว ไม่ถาวร

- ส่วนอสังหาริมทรัพย์ (movable property) นั้นไม่มีคำจำกัดความใน OECD Model Convention ส่วนใน OECD Model Commentary (ความเห็นประกอบ OECD Model Convention) ให้ความจำกัดความของอสังหาริมทรัพย์ไว้ว่า คือทรัพย์สินอย่างอื่นที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์แบ่งเป็น 2 ประเภท

- อสังหาริมทรัพย์แบบถาวร (movable fixed property) เช่น เครื่องจักรไม่ได้ติดตั้งและเคลื่อนย้ายได้

- อสังหาริมทรัพย์แบบเคลื่อนที่ได้ชั่วคราว (movable current property) เช่น ตู้เย็น คอมพิวเตอร์ หุ่นในบริษัท

- กรณีเมื่อ PE ขายทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ (Immovable property) ในประเทศ B ประเทศ B มีสิทธิเก็บภาษีเนื่องจากเป็นประเทศแหล่งรายได้ (Source State) ตาม OECD Model Convention มาตรา 13 (1)

- กรณีเมื่อ PE ของนาย X ขายทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ในประเทศ A กรณีนี้เข้ามาตรา 13 (5) ประเทศ A มีสิทธิเก็บภาษีได้เนื่องจากเป็นทั้ง Source State และ Residence State

- กรณีเมื่อ PE ของนาย X ขายทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ทั้งในประเทศ A และประเทศ B กรณีเข้าตามมาตรา 13 (2) ประเทศ B ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ของ PE (Source State) เป็นผู้เก็บภาษี

- กรณีนาย X ขายสังหาริมทรัพย์ในประเทศ B เข้ามาตรา 13 (1) ประเทศ B เก็บภาษี

- กรณีนาย X ขายสังหาริมทรัพย์ในประเทศ B เข้ามาตรา 13 (5) ประเทศ A มีสิทธิเก็บภาษี OECD Model Convention มาตรา 13 (3) การจำหน่าย จ่าย โอน เรือเดินสมุทร อากาศยานที่เดินทางระหว่างประเทศ เรือที่ใช้ในการขนส่งทางน้ำในแผ่นดิน หรือการจำหน่าย จ่าย โอน สังหาริมทรัพย์เกี่ยวกับเรือเดินสมุทร อากาศยาน และเรือดังกล่าว ประเทศที่เก็บภาษีคือประเทศคู่สนธิสัญญาที่สถานบริหารกิจการอย่างมีประสิทธิภาพตั้งอยู่

องค์ประกอบ

1.เรือเดินสมุทร อากาศยาน เรือ (ships, aircrafts, boats) เป็นไปตามคำนิยามในมาตรา 8 เครื่องบินคือวัตถุที่ขึ้นสู่อากาศและลงมาบนพื้นโลกได้ เช่น เครื่องบิน เรือเหาะ บอลลูน แต่ดาวเทียมไม่ใช่อากาศยาน เรือดำน้ำถือเป็นเรือ

2.การจราจรระหว่างประเทศ (international traffic) เป็นไปตามคำนิยามในมาตรา 3 (1) (e) คือกิจการที่ทำการเดินทางโดยเรือหรืออากาศยานระหว่างประเทศ ดังนั้นการที่บริษัทซื้อเครื่องบินเพื่อให้คนอื่นเช่าทำกิจการขนส่ง หากบริษัทขายเครื่องบิน กรณีจึงไม่เข้าตามคำนิยามการจราจรระหว่างประเทศเพราะไม่ใช่การทำการเดินทางระหว่างประเทศแต่เป็นกิจการให้เช่าเครื่องบินเท่านั้น การทำธุรกิจเพื่อผลกำไรจะเป็นไปประเทศที่มีสิทธิเก็บภาษีจะเป็นไปตามมาตรา 7 ไม่ใช่มาตรา 13

3.สถานบริหารกิจการอย่างมีประสิทธิภาพ (place of effective management- POEM) เป็นไปตามคำนิยามในมาตรา 8 (3) และหลักพิจารณาในมาตรา 4 (3) ยังมีปัญหาในการตีความมากพอสมควรเนื่องจากปัจจุบันมีการสั่งบริหารผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

ตัวอย่างที่ 3

บริษัท X จดทะเบียนจัดตั้งที่ประเทศ A แต่มีสถานบริหารกิจการอย่างมีประสิทธิภาพที่ประเทศ B บริษัท X ขายเรือเดินสมุทร และอากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ

คำตอบ

ประเทศที่เก็บเงินได้จากการขายเรือเดินสมุทรและอากาศยานดังกล่าว คือประเทศ B ตามมาตรา 13 (3) ประเทศเดียว โดยที่ประเทศ A ไม่มีสิทธิเก็บภาษีแต่อย่างใด

OECD Model Convention มาตรา 13 (4) รายได้จากการจำหน่าย จ่าย โอนหุ้นในบริษัทซึ่งอยู่ในประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ (Residence State) ที่มีทรัพย์สินของบริษัทนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศคู่สนธิสัญญาอีกประเทศหนึ่ง มีมูลค่ามากกว่า 50% ของทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัท ประเทศ

ที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่มีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่าย จ่าย โอนดังกล่าวได้ โดยที่ประเทศ
ถิ่นที่อยู่มีสิทธิเก็บภาษีเช่นเดียวกันแต่ต้องใช้วิธียกเว้นหรือเครดิตภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ใน
ประเทศของตน มาตรการนี้ออกมาแก้ไขปัญหาการจัดตั้งบริษัทที่ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แล้วหลีกเลี่ยง
ภาษีในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้ง โดยการขายหุ้นในบริษัทของตนที่มีอยู่ในอีกประเทศหนึ่งแทน
การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยตรง หลักการแบบนี้เรียกว่า “Look-through approach”

ตัวอย่างที่ 4

นาย X มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ขายหุ้นในบริษัท X ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A เช่นเดียวกัน ในขณะที่
บริษัท X มีทรัพย์สินเป็นตึกอยู่ในประเทศ B ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษี

คำตอบ

มาตรา 13(4) ประเทศ B มีสิทธิเก็บภาษี ส่วนประเทศ A ก็มีสิทธิเก็บภาษีในฐานะเป็นประเทศแหล่ง
ถิ่นที่อยู่ (Residence State) แต่ต้องให้การยกเว้นหรือเครดิตภาษีให้นาย X ตามมาตรา 23

ตัวอย่างที่ 5

นาย X มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ขายหุ้นในบริษัท X ที่อยู่ในประเทศ A บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท Y
100% บริษัท Y ตั้งอยู่ในประเทศ C ขณะเดียวกันบริษัท Y มีทรัพย์สินเป็นตึกอยู่ในประเทศ B
ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษี

คำตอบ

มาตรา 13(4) ประเทศ B มีสิทธิเก็บภาษีเพราะในมาตรา 13(4) ให้รวมถึงการขายหุ้นที่มีส่วนโดยตรง
หรือทางอ้อมเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ในประเทศคู่สนธิสัญญา ส่วนประเทศ A ก็มีสิทธิเก็บภาษีใน
ฐานะเป็นประเทศแหล่งถิ่นที่อยู่ (Residence State) แต่ต้องให้การยกเว้นหรือเครดิตภาษีให้นาย X
ตามมาตรา 23

ตัวอย่างที่ 6

นาย X มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ขายหุ้นในบริษัท X ที่ตั้งอยู่ในประเทศ A บริษัท X มีทรัพย์สินเป็นตึก
ที่ประเทศ C (ประเทศในสนธิสัญญา) มีมูลค่าตึก(อสังหาริมทรัพย์) เป็น 60% ของทรัพย์สินทั้งหมด
นอกจากนี้บริษัท X มีตึกในประเทศ B (ประเทศในสนธิสัญญา) มีมูลค่าตึก (อสังหาริมทรัพย์) เป็น
40% ของทรัพย์สินทั้งหมด ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากการขายดังกล่าว

คำตอบ

ประเทศ C มีสิทธิเก็บภาษีในการขายในมูลค่าหุ้นที่ขาย 60% (เทียบสัดส่วนกับมูลค่าตึก) ตามมาตรา
13(4) ส่วนประเทศ A มีสิทธิเก็บภาษีแต่ต้องยกเว้นภาษีหรือให้เครดิตภาษีแก่นาย X ตามมาตรา 23

ส่วนประเทศ B ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีเนื่องจากมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศ B ไม่เกิน 50% ของทรัพย์สินทั้งหมด ประเทศ A มีสิทธิเรียกเก็บภาษีในมูลค่าหุ้นที่ขายไป 40% (เทียบสัดส่วนกับมูลค่าตึก) ตามมาตรา 13(5)

กรณีคดีศึกษา

คดีเกิดที่ประเทศแอฟริกาใต้ บริษัท Tradehold จดทะเบียนที่แอฟริกาใต้ ซื้อหุ้นในบริษัท Tradegro Holdings จำนวน 100% บริษัท Tradegro Holdings ถือหุ้นในบริษัท Tradegro Limited ที่ประกอบกิจการในประเทศแอฟริกาใต้ 100% ต่อมาอีก 5 ปี บริษัท Tradehold ต้องการย้าย POEM ไปที่ประเทศอังกฤษโดยการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท Brown & Jackson plc ที่ประเทศอังกฤษ แล้วบริษัท Tradehold โอนหุ้นทั้งหมดให้ Brown & Jackson ศาลประเทศแอฟริกาใต้ตัดสินว่าการโอนหุ้นดังกล่าวเป็นการจำหน่าย จ่าย โอน อสังหาริมทรัพย์ ไปยังต่างประเทศบริษัท Tradehold ต้องเสียภาษีในมูลค่าส่วนต่างของราคาหุ้นในขณะที่โอนไปเมื่อเทียบกับมูลค่าหุ้นในเวลาที่ซื้อ (ถือว่าเป็น gain = ผลประโยชน์ที่ได้รับ) หรือที่เรียกภาษานิติวิธีว่า Exit Tax ตามมาตรา 13(5) แต่อย่างไรก็ตามนักวิชาการกฎหมายโต้แย้งว่า กรณีนี้เป็นการย้าย POEM เป็นการโอนหุ้นให้บริษัทตัวเองที่ไปจดทะเบียนขึ้นใหม่ในประเทศอื่น ไม่ใช่การจำหน่าย จ่าย โอน (Alienation) ให้แก่บุคคลอื่นตามความหมายของมาตรา 13 ไม่ควรใช้มาตรา 13(5) บังคับ ประเทศแอฟริกาใต้ไม่ควรมีสิทธิเรียกเก็บภาษีในมูลค่าส่วนต่างของราคาหุ้นในขณะที่โอนไปเมื่อเทียบกับมูลค่าหุ้นในเวลาที่ซื้อ

เงินปันผลและดอกเบี้ย (DIVIDENDS AND INTEREST PAYMENTS)

โดยหลักในเรื่องการเสียภาษีซ้อนจะต้องดูสนธิสัญญาของแต่ละประเทศว่ามีมีเขียนเรื่องนี้ไว้หรือไม่ จากนั้นก็ดูกฎหมายภายในว่าจัดเก็บได้หรือไม่ ต่อมาก็ดูประเทศคู่สัญญา ประเทศใดเป็นประเทศที่อยู่อาศัย ประเทศใดเป็นประเทศแหล่งเงินได้

Passive income from assets invested คือเงินได้ที่เกิดขึ้นโดยไม่ต้องทำอะไร มี 3 ประเภท คือ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ แต่จะกล่าวถึงเงินปันผลและดอกเบี้ยเท่านั้น ซึ่งเมื่อเกิดปัญหาภาษีซ้อนทั้งในส่วนดอกเบี้ยและเงินปันผลจะใช้หลักเครดิตภาษีเท่านั้น (ทั่วโลกมี 3 แบบ คือ OECD โมเดล, UN โมเดล, US โมเดล หลักของ OECD และ UN จะคล้ายคลึงกันแต่มีส่วนแตกต่างกันเล็กน้อย)

CASE 1 นาย H อยู่ที่ประเทศ A ถือหุ้น 5 % ของบริษัท X ในประเทศ B ได้เงินปันผล 10,000 ยูโร เริ่มแรกต้องดูว่าประเทศ A และ B มีสนธิสัญญากันหรือไม่ ต่อมาดูหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องดู OECD มาตรา 10 วรรค 3 คำจำกัดความของ “เงินปันผล” ต้องมีหุ้น สิทธิในหุ้น และสิทธิได้รับกำไรในหุ้น เมื่อประเทศ A และประเทศ B มีสนธิสัญญากันและเงินที่นาย H จะได้เข้าตามคำจำกัดความข้อต้น จึงต้องเสียภาษี

ดูมาตรา 10 วรรค 1 ประเทศ ที่อยู่อาศัยของผู้มีเงินได้มีสิทธิเก็บภาษี

มาตรา 10 วรรค 2 ประเทศของแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิเก็บภาษี โดยมี 2 เงื่อนไขคือ

1. ถือหุ้น 25% ขึ้นไปเก็บภาษีได้ 5% และผู้รับเงินปันผลต้องเป็นบริษัท
2. ถ้าถือหุ้น ต่ำกว่า 25% เก็บภาษีได้ 15%

เมื่อทั้ง 2 ประเทศมีสิทธิเก็บภาษีจึงเกิดปัญหาภาษีซ้อน ดังนั้น เมื่อนาย H เป็นบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 10 วรรค 2 ประเทศ B เป็นประเทศแหล่งเงินได้ เก็บภาษีได้ 15% ส่วนประเทศ A เป็นประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องเครดิตภาษีให้ 15% (กฎหมายภายในของประเทศ A ให้เก็บภาษีจากเงินปันผล อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงเป็นกรอบจำกัดสิทธิในการเก็บภาษีของกฎหมายภายใน คือต้องเครดิตภาษีให้)

ตามสนธิสัญญาของประเทศไทยที่ทำกับหลาย ๆ ประเทศแทบจะไม่มีกำหนดไว้ว่าประเทศไทยจะหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก็เปอร์เซ็นต์ เท่ากับว่าตามกฎหมายภายในของประเทศไทยหักภาษีไว้เต็ม ดังนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่จึงแทบไม่เหลือภาษีให้เก็บ จึงจำเป็นต้องกำหนดอัตราขั้นสูงไว้ หากกฎหมายภายในไม่มีการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้สนธิสัญญาระหว่างประเทศ จะไม่กำหนดกรอบได้หรือไม่ เรียกว่า Limitation at source

หากกฎหมายภายในหักภาษีไว้เกินกว่าที่กำหนด จะต้องขอเงินส่วนเกินคือ Refund procedure แต่วิธีดังกล่าวยุ่งยาก

CASE 2 บริษัท X ตั้งในประเทศ X ถือหุ้นในบริษัท Y 80% ตั้งอยู่ในประเทศ Y และได้รับเงินปันผลจากบริษัท Y 500,000 ยูโร แต่ระหว่างประเทศ X และประเทศ Y มีสนธิสัญญายกเว้นภาษีจากเงินรายได้ที่มีส่วนร่วมในการลงทุน ดังนั้น ประเทศ X เก็บภาษีไม่ได้เพราะได้รับยกเว้นตามสนธิสัญญาประเทศ Y จึงเก็บภาษีได้ประเทศเดียว แต่ตามมาตรา 10 วรรค 2 a) ประเทศ Y หักภาษีได้ 5% ประเทศ X จะนำไปเครดิตก็ไม่ได้เพราะมีสนธิสัญญายกเว้นภาษีไว้ ทางแก้ก็ออกกฎหมายให้ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งก็คือประเทศ Y Source (ประเทศ Y) เก็บภาษีได้ 0%

CASE 3 บริษัท X ตั้งอยู่ในประเทศ A มี PE ในประเทศ B และได้รับเงินปันผลจาก PE การรับเงินปันผลซึ่งเกี่ยวข้องกับ PE (สถานประกอบการ) จะไม่ใช้มาตรา 10 แต่ใช้มาตรา 7 ประเทศ B ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีได้เพียงประเทศเดียว (หากใช้มาตรา 10 จะใช้หลักเครดิตภาษี)

Interest ดอกเบี้ย

CASE 4 นาย H อยู่ในประเทศ A มีเงินฝากในธนาคารในประเทศ I และได้รับดอกเบี้ย 10,000 ยูโร (ต้องดูตามหลักว่าจะอยู่ในความหมายหรือไม่ ทั้ง 2 ประเทศมีสนธิสัญญาหรือไม่ , กฎหมายที่เกี่ยวข้อง)

มาตรา 11 วรรค 3 คำจำกัดความ ดอกเบี้ย หนี้ทุกกรณีที่มีผลประโยชน์ตอบแทน ไม่ว่าจะมีการจำนำ จำนองหรือไม่ รวมทั้งรายได้จากหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร

มาตรา 11 วรรค 1 ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิเก็บภาษีจากดอกเบี้ย

มาตรา 11 วรรค 2 ประเทศแหล่งเงินได้ มีสิทธิเก็บภาษีจากดอกเบี้ย แต่มีข้อจำกัดใน OECD จะกำหนดว่า เก็บได้ไม่เกิน 10% ส่วนใน UN โมเดล ไม่มีข้อจำกัดขึ้นอยู่กับการเจรจากับของแต่ละประเทศ

ดอกเบี้ยเกิดจากที่ไหน มาตรา 11 วรรค 5 ดอกเบี้ยจ่ายที่ไหนถือว่าดอกเบี้ยเกิดขึ้นที่นั่น

ตาม CASE 4 ธนาคารจ่ายดอกเบี้ย มาตรา 11 วรรค 5 ดอกเบี้ยที่เกิดที่ประเทศ I ประเทศ A เก็บภาษีได้โดยไม่มีข้อจำกัด มาตรา 11 วรรค 1 ประเทศ I เก็บภาษีได้แต่มีข้อจำกัด ตามมาตรา 11 วรรค 2 เก็บได้ 10% แต่ประเทศ A ต้องเครดิตภาษีให้ 10%

ตาม CASE 4 แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนไป นาย H ฝากเงินที่ธนาคารในประเทศ I แต่ PE ของในประเทศ A เป็นคนจ่ายดอกเบี้ยในนาย H ที่ประเทศ S ตามมาตรา 11 วรรค 5 PE จ่ายดอกเบี้ยที่ประเทศ A ดอกเบี้ยจึงเกิดที่ประเทศ B ไม่มีการจ่ายข้ามประเทศ จึงไม่เข้าภาษีตามมาตรา 11 ดังนั้น ประเทศ A จึงมีสิทธิเก็บภาษีประเทศเดียวตามหลักถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงิน

CASE 5 นาย H มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ได้รับดอกเบี้ยจากพันธบัตรของบริษัท X ที่ตั้งอยู่ในประเทศ B ผ่าน PE ของประเทศ X ในประเทศ C กรณีจึงอาจเกิดการเสียภาษีซ้อนถึง 3 ครั้ง

ประเทศ A มีสนธิสัญญาจัดภาษีซ้อนกับประเทศ B และประเทศ A ก็มีสนธิสัญญากับประเทศ C กรณีนี้ไม่ต้องดูว่าประเทศ B และประเทศ C มีสนธิสัญญากันหรือไม่

ระหว่างประเทศ A กับประเทศ B ประเทศ B เป็นประเทศแหล่งเงินได้ จึงหักภาษีได้ 10% ประเทศ A ต้องเครดิตภาษีนาย H 10%

เมื่อประเทศ B หักภาษี 10% ประเทศ C หักภาษี 10% ประเทศ A ต้องเครดิตภาษีให้ทั้งสองประเทศ แต่ประเทศ A มีสิทธิเก็บภาษีได้เพียง 15% จึงไม่เหลือภาษีสำหรับประเทศ A

CASE 6 นาย H มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ถือพันธบัตรของประเทศ B และได้รับดอกเบี้ย 10,000 ยูโร และระหว่างประเทศ A และประเทศ B มีอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนโดยใช้เครดิตแบบ matching credit โดยประเทศ B จะไม่เก็บภาษีดอกเบี้ยเพราะต้องการให้คนมาลงทุน ดังนั้น นาย H จะถูกเก็บภาษีในประเทศ A เต็มจำนวน โดยไม่มีการเครดิตภาษีให้ ทางแก้ก็คือ Matching credit clause ตามมาตรา 23 คือให้ถือเสมือนว่าประเทศ B หักภาษีไว้ประเทศ A จึงต้องเครดิตภาษีให้นาย H ด้วย

ROYALTIES ค่าสิทธิ (มาตรา 12 OECD)

CASE 1 บริษัท B อยู่ในประเทศ Y จ่ายเงินค่าสิทธิให้บริษัท A อยู่ในประเทศ X ตกลงจ่าย 100,000 ยูโร โดยจ่ายให้ก่อน 70,000 ยูโร ก่อนอื่นต้องดูเรื่องคนก่อนว่าอยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาหรือไม่ ต่อมาค่อยดูกฎหมายว่า เงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีหรือไม่ มีภาษีซ้อนหรือไม่ต้องดู OECD มาตรา 12 วรรค 2 คำนิยามของค่าสิทธิ หากมีการจ่ายเงินค่าตอบแทนการใช้สิทธิบัตร ถือเป็นค่าสิทธิ ถ้าเข้าคำจำกัดความแล้วค่อยกลับไปดู มาตรา 12 วรรค 1 ประเทศที่เก็บเงินค่าสิทธิได้คือประเทศถิ่นที่อยู่อาศัยอย่างเดียว ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี (ทางปฏิบัติประเทศภาคีมักทำข้อสงวนว่าประเทศแหล่งเงินได้ต้องมีสิทธิเก็บภาษีได้และกฎหมายภายในประเทศไทยเก็บภาษีค่าสิทธิ 15% และทำสนธิสัญญากันหลายประเทศ เช่น อเมริกา ออสเตรเลีย ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษี 15%)

หลักทั่วไปอยู่ที่ OECD มาตรา 7 แต่เรื่องค่าสิทธิเป็นบทเฉพาะจะอยู่ในมาตรา 12 และมาตรา 12 วรรค 3 จะเขียนตรงกันข้ามกับมาตรา 7 วรรค 4

หากมีการจ่ายค่าสิทธิโดยบริษัทแม่อยู่ในประเทศหนึ่ง ส่วน PE อยู่อีกประเทศ B หากมีบริษัทในประเทศ PE จ่ายเงินให้ PE จะใช้มาตรา 7 จะเก็บภาษีในประเทศ B ในฐานะกำไรทางธุรกิจ

หลักของ มาตรา 7 วรรค 4 จะให้ มาตรา 12 มีสิทธิดีกว่า แต่หากมาตรา 12 วรรค 3 ใช้บังคับไม่ได้ จึงจะย้อนกลับไปดูมาตรา 7

มาตรา 12 วรรค 4 กล่าวถึงจำนวนค่าสิทธิที่จะเสียภาษี ค่าสิทธิต้องมีจำนวนที่ต่ำที่สุดที่จะนำมาคิด หากมีจำนวนสูงเกินไปจะไม่เข้าสู่ มาตรา 12 จะใช้มาตราอื่น

CASE 1 (II) ตามตัวอย่างหากมีการจ่ายค่าสิทธิ 70,000 ยูโร ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงเกินไป จำนวนที่สมควรคือ 10,000 ยูโร ดังนั้นส่วนที่สมควรจะใช้หลักค่าสิทธิคือประเทศถิ่นที่อยู่อาศัยจะเก็บภาษีได้ ส่วนที่เกินสมควรถือเป็นเงินปันผลซ่อนเร้น จะใช้มาตรา 10 บังคับ คือประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษี ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่อาศัย จะเครดิตภาษีให้

ตามตัวอย่างข้างต้นหากเงินค่าสิทธิทั้งหมดเป็นจำนวนที่สมควรและทั้งสองประเทศอยู่ใน EU แม้จะมีกฎหมายภายในกำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถเก็บภาษีได้ก็ตาม แต่กฎหมายชั้นนำของ EU (Directive) ซึ่งมีศักดิ์สูงกว่ากฎหมายภายใน กำหนดว่าประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษี ประเทศแหล่งเงินได้ก็ไม่สามารถเก็บภาษีได้ (Directive ใช้กับคนและ PE ใน EU โดยบริษัทแม่ต้องมีถิ่นที่อยู่ใน EU ด้วย บริษัทแม่และบริษัทลูกต้องมีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัทแม่ต้องถือหุ้น บริษัทลูก 25% ขึ้นไป)

มาตรา 12 วรรค 1 มีองค์ประกอบคือ

1. ต้องมีค่าสิทธิ
2. ค่าสิทธิต้องเกิดในประเทศคู่สัญญาของอนุสัญญาภาษีซ้อน
3. ต้องมีประโยชน์ของความเป็นเจ้าของ

ตามมาตรา 12 วรรค 2

ค่าตอบแทนสำหรับการใช้สิทธิ สิทธิจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับอนุญาตให้ทำอะไรบ้าง (คำจำกัดความของค่าสิทธิ)

- สิทธิสมบูรณ์ คือสิทธิที่จะทำซ้ำ สิทธิทางศิลปะ งานวิทยาศาสตร์
- สิทธิลดลงมาจากสิทธิสมบูรณ์
- สิทธิประโยชน์รับรู้ความลับบางประเทศ แต่ No How ไม่ได้รับการปกป้องสิทธิ

ปกป้องสิทธิ

ค่าใช้สิทธิ = ถ้าเจ้าของเดิมมีอำนาจอยู่จะเป็นค่าใช้สิทธิ แต่หากเจ้าของเดิมถูกตัดอำนาจสิ้นเชิงเป็นการขาย ซึ่งเป็นเรื่องกำไรทางธุรกิจ มาตรา 7 หรือกำไรฝ่ายทุนตามมาตรา 13 ประเทศไทยทำสัญญากับหลาย ๆ ประเทศ เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา สิงคโปร์ ซึ่งสามารถใช้ค่าสิทธิในกรณีโอนสิทธิได้ด้วย

ขอบเขตของมาตรา 12 (1)

Royalties arising = สิทธิต้องเกิดในประเทศคู่สัญญา หากสิทธิเกิดนอกคู่สัญญาจะใช้มาตรา 21 แต่ มาตรา 12 และมาตรา 21 ให้สิทธิประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้เก็บภาษี จึงไม่ต้องสนใจว่าค่าสิทธิเกิดที่ใดเพราะผลไม่แตกต่างกัน

A อนุญาตให้ C ใช้สิทธิบัตร โดยให้ PE ของ C ในประเทศ B ใช้หากดูตาม OECD จะไม่มีปัญหาเพราะประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษีตามมาตรา 12 แต่ทางปฏิบัติหากมีการระบุว่าประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีได้ จึงต้องดูว่าประเทศใดเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศ B หรือประเทศ C) จึงต้องมีการเจรจากัน หลักการใช้สิทธิบัตรอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นเป็นแหล่งเงินได้ ถ้าเอาไปให้ PE ใช้ ประเทศ PE ตั้งอยู่จะเป็นประเทศเป็นแหล่งเงินได้ ดังนั้น ประเทศ B เป็นแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษี

Beneficially owned เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ คือมีสิทธิรับประโยชน์จากสิทธิบัตร หรือสิทธิ หากไม่ใช่เจ้าของผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง จะไม่ใช่มาตรา 12 ตัวแทน นอมินี คนกลาง และบริษัทคู่แข่ง ไม่ใช่ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง

CASE 2 Prevost case คือเงินปันผลผู้ถือหุ้น

บริษัท แคนาดา ผลิตรถบัส ต้องการขายหุ้น จึงตั้งบริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ และขายหุ้นให้บริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ คนที่ซื้อหุ้นต่อเป็นคนของประเทศสวีเดน และประเทศอังกฤษ บริษัท แคนาดา จ่ายเงินปันผลให้บริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ และบริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ จ่ายเงินปันผลต่อให้คนสวีเดนและคนอังกฤษ ซึ่งมีผลทำให้บริษัทประเทศ แคนาดา เสียภาษีน้อยลง ตามสนธิสัญญาที่ประเทศแคนาดาทำกับประเทศเนเธอร์แลนด์

บริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ ตั้งเพื่อเลี่ยงภาษีไม่มีการทำงาน ไม่มีลูกจ้าง ศาล ประเทศแคนาดาตัดสินว่า บริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง เพราะไม่มีสิ่งใดบังคับให้บริษัทแคนาดา ต้องจ่ายอะไรให้คนสวีเดนและคนอังกฤษ

CASE 3 Mixed Contract สัญญาลักษณะผสม เช่น สัญญาแฟรนไชส์ (ให้สิทธิ) หรือสัญญาสนับสนุนทางเทคนิค ใน Mixed Contract ต้องแยกสัญญาขอให้สิทธิ ออกจากสัญญา ใช้บริการอื่น ๆ ซึ่งทั้งสองส่วนมีผลทางกฎหมายต่างกัน

ข้อยกเว้น หากมีการเขียนสัญญาเป็นสัญญาหลักกับสัญญาประกอบที่ชัดเจน จะถือเป็นสัญญาเดียวโดยใช้สัญญาหลักเป็นส่วนเสียภาษี

นาย B อยู่ในประเทศ X เป็นวาทยากร และแสดงคอนเสิร์ต เป็น ศิลปิน จ่ายเงินตาม มาตรา 17 ประเทศแหล่งเงินได้ (Sourced) มีสิทธิเก็บภาษีประเทศถิ่นที่อยู่ต้อง ยกเว้น ให้เครดิตภาษีในประเทศ Y

มีการแสดงคอนเสิร์ต และขายแผ่น CD นาย B ได้เงิน 100,000 ยูโร (30,000 ยูโร เป็นค่าแสดงซึ่งเป็นสินจ้างใช้ มาตรา 17 70,000 ยูโร ค่าลิขสิทธิ์ CD ค่าสิทธิใช้มาตรา 12) ศาลสูงของสหรัฐอเมริกา ตัดสินว่าค่า CD ไม่ใช่ค่าสิทธิ เพราะผู้แสดงไม่ได้สิทธิเพราะโอนสิทธิ ทั้งหมดให้บริษัทที่บ้านทีกเทป

นาย B แสดงคอนเสิร์ต และถ่ายทอดสดทางวิทยุ ความเห็น Commentary ของ OECD เห็นว่า ไม่ใช่สัญญาผสม ต้องใช้สัญญา มาตรา 17 (ศิลปิน) บังคับ

สำนักงานการค้าต่างประเทศ

การขจัดการขัดกันของการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางปฏิบัติ

(Qualification conflicts in practice ; tax planning, triangular cases opportunities and risks)

Case 1 a

ข้อเท็จจริง A และ B เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน AB โดยถือหุ้นคนละ 50% A มีถิ่นอยู่ในประเทศ A และ B มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B ห้างฯ AB ตั้งอยู่ในประเทศ A และประกอบธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ในประเทศ C โดยมีส่วนบริหารอยู่ในประเทศ A และมีคนทำงานในการติดต่อกับผู้เช่าในประเทศ A ส่วนการจัดการอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าทำในประเทศ C แต่ไม่มีการทำธุรกรรมใด ๆ ในทางธุรกิจในประเทศ C (No Business activity) ในประเทศ A, B และ C ใช้หลักมองผ่าน (look through approach) ในการเก็บภาษี โดยถือว่าห้างฯ ไม่ใช่หน่วยภาษี แต่เป็นตัวผู้ถือหุ้นที่จะเป็นผู้จ่ายภาษี (tax payer)

หุ้นส่วน A อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง A กับ C

A เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ตามมาตรา 4 จะอยู่ในบังคับของอนุสัญญาฯ ตามมาตรา 1 ประเทศที่จะเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากอสังหาริมทรัพย์คือประเทศ A ในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ (resident) และประเทศ C ในฐานะแหล่งเงินได้ตามมาตรา 6 วรรคหนึ่ง โดยไม่เกี่ยวข้องกับสถานที่ตั้งในประเทศ A เพราะไม่มีเรื่องสภาพประกอบการถาวร (PE) และค่าใช้จ่ายของห้างฯ ที่เกิดขึ้นในประเทศ A สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมายภายในของประเทศ A

ประเทศ C จะเป็นผู้เก็บภาษีจาก A ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ (source) ตามมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และประเทศ A ในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ (resident) จะใช้วิธียกเว้นภาษี (exemption) ตามมาตรา 23

หุ้นส่วน B อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B และ C

การปรับบทจะเหมือนกับหุ้นส่วน A คือ ประเทศ C ซึ่งเป็นแหล่งเงินได้จะเป็นผู้เก็บภาษี โดยประเทศ B ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่จะใช้วิธี exemption ตามมาตรา 6 และ 23

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B

เมื่อใช้หลัก look through ถิ่นที่อยู่จึงถือตามตัวหุ้นส่วน ซึ่งกรณีนี้คือ B จึงเป็น resident อยู่ในบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรา 1 และเมื่อไม่มี PE ในประเทศ A เนื่องจากไม่มีการทำธุรกรรมในทางธุรกิจ คงแต่มีการจัดการทรัพย์สิน จึงไม่ใช้มาตรา 7 เพราะมาตรา 7 จะใช้ในกรณี PE ต้องใช้มาตรา 21 บังคับ มีผลทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่คือ ประเทศ B มีสิทธิเก็บภาษี

จึงเกิดกรณีขัดแย้ง คือ ระหว่างประเทศ A กับ C ประเทศ C เก็บภาษีได้ตามมาตรา 6

ระหว่างประเทศ B กับ C ประเทศ C เก็บภาษีได้ตามมาตรา 6

ระหว่างประเทศ A กับ B ประเทศ B เก็บภาษีได้ตามมาตรา 21

คือระหว่างประเทศ B กับ C ใครจะเป็นคนเก็บภาษี จึงต้องดูอนุสัญญาว่าระหว่างประเทศ B กับ C ซึ่งทำให้ประเทศ C เท่านั้นที่จะเก็บภาษีได้

Case 1b ข้อเท็จจริงเหมือน Case 1 a แต่ในประเทศ A มีการทำธุรกรรมทางธุรกิจ (Commercial activity) ทำให้มี PE ในประเทศ A

หุ้นส่วน A อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ C
ประเทศ C ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ เป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีตามมาตรา 6
วรรค 4 และประเทศ A จะยกเว้นภาษี (exemption) ตามมาตรา 23

หุ้นส่วน B อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B และ C
ประเทศ C เป็นผู้เก็บภาษีเหมือนกรณีหุ้นส่วน A

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B

ข้อเท็จจริง : หุ้นส่วน B มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B หารายได้ PE ในประเทศ A แต่มี
อสังหาริมทรัพย์ในประเทศ C ดังนั้น ประเทศ A เป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษี
ตามมาตรา 7 วรรคหนึ่ง

กรณีเกิดภาษีซ้อนขึ้นระหว่างประเทศ A และ C แต่เมื่อ A และ C ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง
กัน ประเทศ A จึงเก็บภาษีได้เฉพาะรายได้ที่เกิดจาก PE ซึ่งมีจำนวนน้อย ส่วนประเทศ C ซึ่งเป็น
ประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากรายได้ในการเช่าอสังหาริมทรัพย์
เกือบทั้งหมด

Case 2 - 4

ข้อเท็จจริง : บริษัท มิลเลอร์ อินเตอร์เนชันแนล กรุ๊ป จำกัด (Miller International Group Co.)
มีสถานที่ในการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ (Place of Effective Management)

ในประเทศ A มีที่ตั้งอยู่ในประเทศ B มีสาขาที่ 1 ในประเทศ R มี PE ในประเทศ P และมี
สาขา 2 ในประเทศ S มีเงินได้จากดอกเบี้ย จากหุ้นต่าง ๆ เงินปันผล และส่งคนไปทำงานใน
ประเทศอื่นเป็นเวลานานน้อยกว่า 183 วัน ทุกสาขา , PE, ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้รับเงินได้ทางอ้อม

(Passive Income) อยู่ในต่างประเทศกัน การจ่ายเงินต่าง ๆ เป็นราคาตลาด ทุกประเทศที่เกี่ยวข้องใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนตาม OECD Model

Case 2 เงินได้จากดอกเบี้ยในหลักทรัพย์ (Interest from Securities)

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B จะถือว่าประเทศใดเป็นถิ่นที่อยู่ ถือประเทศที่มีสถานที่ในการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ (Place of EM) ตามมาตรา 4 (3) - tie - breaker rule คือประเทศ A

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ S เมื่อมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาจึงใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนได้ตามมาตรา 1 ประเทศ A ซึ่งเป็นประเทศที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษี ตามมาตรา 11 วรรคหนึ่ง แต่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ไม่เกิน 10% ของเงินได้ ตามมาตรา 11 วรรคสอง และประเทศ A ต้องให้เครดิตภาษีในภาษีที่ถูกรประเทศ S หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 23 B

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B กับ S ประเทศ B เป็นถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 4 วรรคหนึ่ง จึงอยู่ในบังคับที่จะใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรา 1 และมีสิทธิเก็บภาษีตามมาตรา 11 วรรคหนึ่ง แต่ประเทศ S มีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่เกิน 10% ของเงินได้ตามมาตรา 11 วรรคสอง และประเทศ B ต้องเครดิตภาษีให้ แต่ในกรณีนี้ประเทศ S มีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาเพียง 5% จึงเกิดปัญหาว่า มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในประเทศ S สองครั้ง และจะมีการเครดิตภาษี 2 ครั้ง ในกรณีนี้ OECD ให้ทางแก้คือ

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B ซึ่งถือเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (เกิดปัญหา Dual Residency) ถือว่า ประเทศ A ซึ่งเป็นสถานที่ที่มีการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ (Place of EM) เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (resident) แต่หลักนี้ใช้ได้สำหรับปี ค.ศ.2008 เป็นต้นไป ดังนั้นประเทศ B จึงไม่มีสิทธิเก็บภาษี จึงต้องใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ S คือ ประเทศ S มีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่าย 10% ของเงินได้ และประเทศ A ต้องให้เครดิตภาษี แต่ อาจมีกรณีโต้แย้งว่าหลักทรัพย์ถือเป็นหุ้นภายในกฎหมายรายได้ของประเทศ S ซึ่งมีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ 15% แต่ประเทศ A ให้เครดิตภาษีเพียง 10% ทำให้เกิดภาษีซ้อน 5% ทางแก้

1) มาตรา 10 วรรคสาม ให้ความหมายของ “เงินปันผล” (Dividends) ว่า คือเงินได้จากสิทธิในบริษัทอื่นซึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายภายในประเทศที่บริษัทผู้จ่ายเงินได้มีถิ่นที่อยู่

ดังนั้น ประเทศ S ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ จึงเป็นผู้พิจารณาตามกฎหมายภายในของตนว่า รายได้จากหลักทรัพย์ (securities) เป็นเงินปันผล (dividends) ไม่ใช่ดอกเบี้ย (Interest) และหักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ทำให้ประเทศ A ต้องยอมรับตามและให้เครดิตภาษี 15%

2) มาตรา 23 วรรคหนึ่ง คือประเทศถิ่นที่อยู่ต้องถือตามประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น ประเทศ A ต้องถือตามประเทศ S คือเป็นเงินปันผลและให้เครดิตภาษี 15%

Case 3

ข้อเท็จจริงตามเดิมคือ บริษัทมีสถานที่ในการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ (Place of Effective Management) ในประเทศ A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B และส่งคนงานที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R ไปทำงานในประเทศ B เป็นเวลาน้อยกว่า 183 วัน ซึ่งเงินค่าจ้างดังกล่าวถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศ B

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B และ R

ลูกจ้างอยู่ในประเทศ R จึงมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา อยู่ในบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามมาตรา 1

มาตรา 15 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า เงินได้จากการจ้างแรงงานจะถูกเก็บภาษีในประเทศที่ลูกจ้างมีถิ่นที่อยู่ เว้นแต่งานที่ทำอยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เป็นคู่สัญญา ซึ่งกรณีดังกล่าวประเทศดังกล่าวอาจจะเก็บภาษีได้ ดังนั้น เมื่องานที่ทำอยู่ในประเทศ B ประเทศ B จึงมีสิทธิเก็บภาษี แต่มีข้อยกเว้นตามมาตรา 15 วรรคสอง คือ ประเทศที่ลูกจ้างมีถิ่นที่อยู่อาจเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีได้ ถ้า

a) ผู้รับเงินได้อยู่ในประเทศที่ทำงานในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายช่วงเวลา เมื่อนับรวมกันไม่เกิน 183 วัน ในช่วงระยะเวลา 12 เดือน ซึ่งเกิดขึ้นหรือสิ้นสุดลงในปีปฏิทิน กรณีตามปัญหา ลูกจ้างอยู่ในประเทศ B ไม่เกิน 183 วัน ดังนั้น ประเทศ B จึงเก็บภาษีไม่ได้ ประเทศ R จึงเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษี

b) เงินได้จ่ายโดยนายจ้างหรือตามคำสั่งของนายจ้าง ซึ่งไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ลูกจ้างทำงาน

กรณีตามปัญหา บริษัทนายจ้างมีถิ่นที่ตั้งอยู่ในประเทศ B ซึ่งลูกจ้างทำงาน (แหล่งเงินได้) จึงทำให้ประเทศ B มีสิทธิเก็บภาษี

ดังนั้น ประเทศ B และประเทศ R ต่างมีสิทธิเก็บภาษีจึงต้องจัดภาษีซ้อนตามมาตรา 23 คือประเทศ B ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และถิ่นที่อยู่ของนายจ้าง ซึ่งตามกฎหมายภายในของประเทศ B นายจ้างจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ดังกล่าวเป็นผู้เก็บภาษี และประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกจ้างจะใช้วิธีเครดิตภาษี หรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 23

กรณีนี้ใช้หลักถิ่นที่อยู่ของนายจ้างในการพิจารณา ซึ่งต่างจาก Case 2 ที่ใช้มาตรา 4 วรรคสาม ในการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี

ความเห็นส่วนน้อย อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B ถือว่านายจ้างมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ตามมาตรา 4 วรรคสาม คือสถานที่ในการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพเป็นถิ่นที่อยู่ (ใช้หลัก tie - breaker rule) จึงมีผลต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B และ R ตามมาตรา 15 วรรคสอง คือ เข้าข่ายยกเว้นตามมาตรา 15 วรรคสอง (b) ประเทศ R จึงมีสิทธิเก็บภาษีในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกจ้าง

Case 4 เงินปันผล (Dividends) และสถานประกอบการ (Place of Establishment : PE)

ข้อเท็จจริง : บริษัทมีสาขาที่ 1 ในประเทศ R และสาขาที่ 2 ในประเทศ S ได้รับ

เงินปันผลจากสาขาที่ 2

ในประเทศ S จ่ายให้แก่สถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศ P

ประเทศ R ใช้หลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income)

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ S

ถือว่าบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R ซึ่งเป็นที่ตั้งจึงใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนได้ตามมาตรา 1 ประเทศ S ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินปันผลมีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ 15% ของเงินได้ สมมติว่ากฎหมายภายในให้ 10% และประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลเป็นผู้เก็บภาษี แต่จะต้องขจัดภาษีซ้อนโดยให้เครดิตภาษีตาม

มาตรา 23

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ P

ใช้มาตรา 7 ไม่ใช่มาตรา 21 เนื่องจากมาตรา 21 วรรคสอง บัญญัติว่า วรรคหนึ่งไม่ใช้กับกรณีเงินได้ที่ผู้รับเงินได้ทำธุรกิจในประเทศอื่นผ่าน PE (วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า เงินได้ที่พลเมืองของประเทศคู่สัญญาได้รับจะถูกเก็บภาษีในประเทศของแหล่งเงินได้) ตามมาตรา 7 กำไรจากกิจการของบริษัทที่ได้รับจาก PE จะถูกเก็บภาษีในประเทศที่ PE ตั้งอยู่ ดังนั้น ประเทศ P จึงมีสิทธิเก็บภาษี และประเทศ R จะต้องยกเว้นเงินภาษีให้

ตามมาตรา 23

- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ P และ S ถือว่า P เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 1 และ

4

หลักดินแดน PE จะมีความรับผิดชอบในเงินได้อย่างจำกัด แม้ว่า PE จะอยู่ในประเทศ P

แต่ก็ไม่มีผลเปลี่ยนแปลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ P เนื่องจากมาตรา 24 วรรคสาม หลักการห้ามเลือกปฏิบัติ (non-discrimination principle) ระบุว่า การคิดภาษีสำหรับสถานประกอบกิจการถาวร (PE) ของบริษัทของประเทศคู่สัญญาซึ่งตั้งอยู่ในประเทศคู่สัญญาอีกประเทศหนึ่ง จะต้องได้รับสิทธิในประเทศดังกล่าวไม่น้อยไปกว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีของบริษัทที่ประเทศคู่สัญญาดังกล่าวซึ่งทำธุรกิจเดียวกัน ซึ่งหมายความว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีของ PE ในประเทศ P ซึ่งทำธุรกิจในประเทศ S จะต้องไม่น้อยกว่าสิทธิประโยชน์ของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ P ซึ่งทำธุรกิจเดียวกันในประเทศ S ดังนั้น เครดิตภาษีที่ถูกประเทศ S หักภาษี ณ ที่จ่ายจะถูกนำมาใช้สำหรับ PE ในประเทศ P ได้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ S คือ 10% แต่จะมีปัญหาในกรณีที่เครดิตภาษีในประเทศ P มีอัตราต่ำกว่า จะทำให้เครดิตภาษีได้บางส่วนและก่อให้เกิดภาษีซ้อนในส่วนที่ไม่ได้เครดิต

สรุป

- ประเทศ S จะเก็บภาษีได้เพียงเท่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ S
- ประเทศ P จะเก็บภาษีจากกำไรทางธุรกิจของ PE ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ P และ R และจะเครดิตภาษีสำหรับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ ณ ประเทศแหล่งเงินได้ในอัตราที่ต่ำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ P และ R
- ประเทศ R จะเก็บภาษีได้ตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income) จะยกเว้นภาษีจากกำไรทางธุรกิจของ PE ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ P จะไม่ให้เครดิตภาษีสำหรับแหล่งเงินได้ในประเทศ S ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ R และ S

กฎระเบียบว่าด้วยการฝากเงินของสหภาพยุโรป

กฎระเบียบของสหภาพยุโรปนั้น เป็นระดับกฎหมายที่ประเทศสมาชิกต่างๆต้องมาปรับกับกฎหมายภายในของประเทศนั้นๆเสียก่อนจึงจะใช้บังคับได้

กฎระเบียบในเรื่องนี้เป็นมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษี เกิดขึ้นจากการที่คนในประเทศสมาชิกประเทศหนึ่งได้รับการจ่ายดอกเบี้ยจากตัวแทนการจ่ายเงินซึ่งอาจได้แก่สถาบันการเงินต่างๆหรือธนาคารในอีกประเทศสมาชิกหนึ่ง ในมุมมองของประเทศผู้ที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวนั้นหรือประเทศถิ่นที่อยู่ที่สามารถที่จะเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวตามหลัก worldwide income แต่ปัญหาจะเกิดขึ้นหากผู้ที่ได้รับเงินได้นั้นไม่ได้เปิดเผยหรือแจ้งรายได้ดังกล่าวให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตนทราบ ในมุมมองของประเทศที่ตั้งของตัวแทนการจ่ายเงินนั้นก็อาจมีการเก็บภาษีเพียงเล็กน้อยจากเงินดังกล่าว และไม่มีมีการเก็บภาษีของหลักแหล่งเงินได้ จากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้เกิดกรณี double non-taxation และเกิดการบิดเบือนทางภาษี

จากกรณีดังกล่าวทางสหภาพยุโรปจึงได้ออกเป็นกฎระเบียบที่ 2003/48/ EC ขึ้นซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2005 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพของเงินได้ดอกเบี้ยข้ามพรมแดน ซึ่งปรากฏอยู่ในมาตรา 1 ของกฎระเบียบดังกล่าว โดยใช้วิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติและเชิงบังคับโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ และใช้วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วส่งเงินให้ประเทศที่เรียกจ่ายภายหลัง แต่จะใช้กับประเทศเบลเยียม ประเทศออสเตรีย และประเทศลักเซมเบิร์กเท่านั้น เพราะกฎหมายภายในของประเทศทั้งสองดังกล่าวมีการคุ้มครองเรื่องข้อมูลเข้มงวดมาก

Paying agent upon payment เป็นหลักทั่วไปของกฎระเบียบนี้ ขั้นแรกต้องดูก่อนว่าการจ่ายเงินดอกเบี้ย หรือ interest payment มีความหมายครอบคลุมเพียงใด ซึ่งจะมีคำจำกัดความอยู่ในมาตรา 6 ของระเบียบดังกล่าวโดยทั่วไปจะหมายถึงดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากสิทธิเรียกร้องทางหนี้ทุกประเภท เมื่อเกิดดอกเบี้ยขึ้นแล้วทางผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยจะแจ้งกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศนั้น จากนั้นเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะติดต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของอีกประเทศสมาชิกที่ผู้ได้รับดอกเบี้ยมีภูมิลำเนาอยู่เพื่อทำการแลกเปลี่ยนข้อมูล หรือ exchange information ซึ่งก็จะมีคำจำกัดความอยู่ในมาตรา 8 ของระเบียบดังกล่าว โดยทั่วไปก็จะเป็นข้อมูลในเรื่องของเอกลักษณ์และภูมิลำเนาของผู้รับประโยชน์หรือดอกเบี้ยดังกล่าว ชื่อและที่อยู่ของผู้จ่าย เลขบัญชี และจำนวนดอกเบี้ย

Paying agent upon receipt เป็นหลักในกรณีที่มีการจัดตั้งตัวแทนในการรับเงินดอกเบี้ยขึ้นแทนเพื่อประโยชน์ของผู้ได้รับดอกเบี้ยในประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งที่ไม่ใช่ประเทศของผู้จ่ายเงินและผู้รับดอกเบี้ย ทางกฎระเบียบจะถือว่าตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยทำให้ตัวแทนดังกล่าวก็มีหน้าที่ที่จะต้องแจ้งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในประเทศของตนเกี่ยวกับดอกเบี้ยดังกล่าว ซึ่งเมื่อเข้าตามหลักแล้วก็จะเกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างพรมแดนสองช่วงคือช่วงแรกระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มี

อำนาจของประเทศผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยและประเทศตัวแทนผู้รับเงิน และช่วงที่สองระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศตัวแทนผู้รับเงินและประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินดอกเบี้ย หลักของเรื่องนี้จะอยู่ในมาตรา 4.2 ของกฎระเบียบดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติจะเกิดปัญหาว่าเรื่องความคลุมเครือของตัวแทนที่ตั้งขึ้นนั้นว่ารับเงินดอกเบี้ยไว้เพื่อประโยชน์ของตัวแทนนั่นเองหรือเพื่อประโยชน์ของบุคคลใด

Withholding tax หลักนี้จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยตั้งอยู่ในประเทศเบลเยียม ประเทศลักเซมเบิร์ก และประเทศออสเตรเลีย ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 11 ของกฎระเบียบดังกล่าว ทั้งสามประเทศจะไม่มีการใช้วิธีแลกเปลี่ยนข้อมูลแต่ใช้หลักนี้โดยจะหักภาษี ณ ที่จ่ายจากตัวเงินดอกเบี้ยไว้สูงมาก แล้วจะแบ่งเงินภาษีที่หักดังกล่าวร้อยละ 75 ให้กับประเทศสมาชิกที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้ได้รับเงินดอกเบี้ยดังกล่าว ทั้งนี้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถที่จะขอรับการเครดิตหรือคืนเงินภาษีได้เพื่อขจัดปัญหาการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนตามที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 14 ของกฎระเบียบดังกล่าว ข้อดีหลักนี้คือสามารถแก้ปัญหของการปกปิดข้อมูลเงินได้ของผู้มีเงินได้

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามหรือดินแดนในเครือเอกภพซึ่งไม่มีการใช้หลักในกฎระเบียบนี้ซึ่งก็จะเกิดปัญหา double non-taxation และทำให้เงินทุนหายไปที่อื่นๆ ในจุดนี้ปัจจุบันมีการเสนอกฎระเบียบใหม่เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

วิธีแก้ไขปัญหาดังกล่าวเบื้องต้น ได้แก่ มีการทำข้อตกลงระหว่างสหภาพยุโรปกับประเทศที่สามอีก 5 ประเทศ คือประเทศแอนดอร์รา ประเทศลิกเตนสไตน์ ประเทศโมนาโก ประเทศซานมารีโน และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ โดยใช้วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและแบ่งเงินภาษี นอกจากนี้ยังมีการทำข้อตกลงกันในระหว่างประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปแต่ละประเทศกับดินแดนในเครือเอกภพของตน เช่น ระหว่างประเทศเกิร์นเซกกับประเทศไซปรัส และระหว่างประเทศออสเตรเลียกับ เดิร์ก และเกาะ Caicos เป็นต้น

กรณีศึกษา

นาย R (MS R) มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป R มีสิทธิได้รับการจ่ายเงินดอกเบี้ย 5000 ยูโร จากธนาคารที่ตั้งอยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป O (MS O) นาย R รู้ถึงกฎหมายภายในของประเทศตนว่ามีการปรับใช้กฎระเบียบว่าด้วยการฝากเงินของสหภาพยุโรป แล้วสงสัยถึงวิธีการที่เขาจะสามารถหลีกเลี่ยงวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลจากการที่ได้รับการจ่ายเงินดอกเบี้ยดังกล่าวระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษีของสองประเทศที่เกี่ยวข้อง

วิธีแรก คือเปิดบัญชีไว้กับสาขาในประเทศอื่นของ MS O เมื่อเป็นเช่นนี้ก็จะเป็นการที่ธนาคารจ่ายเงินดอกเบี้ยให้กับสาขาของตน แล้วสาขาของตนซึ่งตั้งอยู่ในประเทศอื่นเป็นผู้จ่ายเงินดอกเบี้ยให้ MS R ในกรณีเช่นนี้จะไม่เข้าหลักกฎระเบียบข้างต้นเนื่องจาก MS O ไม่ได้จ่ายเงินดอกเบี้ยให้บุคคล

ธรรมดาจึงไม่มีหน้าที่ต้องแจ้งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ส่วนสำนักงานสาขาในอีกประเทศก็ไม่มีหน้าที่ตามกฎระเบียบที่จะต้องรายงาน

ซึ่งกรณีนี้ทำให้มีการขอแก้ไขเพิ่มเติมกฎระเบียบดังกล่าวขึ้นเมื่อปีค.ศ. 2007 ในมาตรา 4.1

โดยมีการเพิ่มเงื่อนไขหาก economic operator ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจ่ายเงินดอกเบี้ยไปยังอีกสาขาที่ตั้งขึ้นนอกดินแดน และมีเหตุผลที่ตัว economic operator เชื่อได้ว่าสาขาของตนจะจ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผลประโยชน์โดยพลันของผู้รับประโยชน์ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดารับรู้โดย economic operator ดังกล่าวว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปอีกประเทศหนึ่ง ก็จะถือว่า การจ่ายเงินดอกเบี้ยไปยังสาขานั้นเป็นการจ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผลประโยชน์โดยพลันของผู้รับประโยชน์ อันทำให้ตนมีหน้าที่ต้องแจ้งเรื่องดังกล่าวแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

วิธีที่สอง คือตั้งองค์กรทางการเงิน เช่นทรัสต์ไว้ในประเทศที่สามเพื่อเป็นผู้แทนในการรับการจ่ายเงินดอกเบี้ยจาก MS O เมื่อเป็นเช่นนี้ MS O จะไม่มีหน้าที่ที่จะต้องแจ้งเรื่องการจ่ายเงินให้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทราบ MS R จึงไม่ถูกเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว

ซึ่งกรณีนี้ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎระเบียบดังกล่าวขึ้นอีก โดยการเพิ่มคำจำกัดความของคำว่า beneficial owner แล้วจะใช้วิธี look-through approach ซึ่งจะใช้กับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกสหภาพยุโรป ซึ่งจะถือว่าผู้รับประโยชน์ขององค์กรที่ตั้งขึ้นนั้นเป็นผู้รับประโยชน์จากการจ่ายเงินดอกเบี้ยนั่นเอง จะเข้าเงื่อนไขวิธีดังกล่าวเมื่อ ผู้รับประโยชน์ถือหุ้นในองค์กรดังกล่าวมากกว่าร้อยละ 25 ขึ้นไป องค์กรดังกล่าวไม่ได้ใช้วิธี effective taxation หรือ tax heaven และองค์กรดังกล่าวตั้งอยู่ในประเทศที่อยู่ในรายชื่อต้องห้ามแนบท้ายกฎระเบียบเพิ่มเติม เมื่อใช้วิธีการนี้ องค์กรที่ตั้งขึ้นมาจะเสมือนไม่มีอยู่เลยอันจะทำให้การจ่ายเงินดอกเบี้ยเป็นการจ่ายเงินโดยตรงระหว่าง MS O กับ MS R ทำให้เข้ารูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูล

วิธีที่สาม คือตั้งองค์กรทางการเงิน เช่นทรัสต์ ไว้ในประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป กรณีนี้จะเข้าหลัก paying agent upon receipt ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่าหากเข้าหลักดังกล่าวองค์กรนั้นจะเป็นตัวแทนผู้รับเงินอันมีหน้าที่แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทราบ และทางปฏิบัติจะเกิดความคลุมเครือในรูปแบบขององค์กรดังกล่าว จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้ชัดเจนขึ้นโดย ให้มีการเน้นโดยตรงที่ความหมายในแง่บวกขององค์กรซึ่งเป็นคนกลางดังกล่าวมากกว่าการดูที่ผู้ประกอบการทางเศรษฐศาสตร์ที่เป็นผู้จ่ายเงิน และจะไม่สนใจถึงถิ่นที่อยู่ทางภาษีที่แท้จริงขององค์กร ทั้งนี้จะมีรายชื่อในแง่บวกขององค์กรที่ตั้งขึ้นมาดังกล่าวแนบท้ายกฎระเบียบด้วย

นอกจากนั้นยังมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎระเบียบนี้อีกโดยเพิ่มความหมายของ การจ่ายเงินดอกเบี้ย ในมาตรา 6 ให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น เพราะปัจจุบันมีการหลีกเลี่ยงโดยการจ่ายเงินในรูปแบบอื่นซึ่งหากพิจารณาดีแล้วการจ่ายเงินดังกล่าวคือดอกเบี้ย ได้แก่ การถือหุ้นบริษัท ด้วยเงื่อนไขที่จะคืนทุนในราคา ณ วันที่ออกให้ หรือ อย่างน้อยร้อยละ 95 ของเงินทุนที่ลงไปจะได้รับการป้องกันเมื่อ

สิ้นสุดระยะเวลาหนึ่ง เงินได้จากกองทุนเพื่อการลงทุน และประกันชีวิตที่ให้ผลกำไรอย่างต่ำร้อยละ 40 ขึ้นไป

สำนักการต่างประเทศ

กฎระเบียบว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการประเมินภาษี

สหภาพยุโรปนั้นเดิมมีสมาชิกเพียง 6 ประเทศ ปัจจุบันมีสมาชิกทั้งหมด 28 ประเทศ มีความแตกต่างกันในด้านภาษีอย่างมาก เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำสุดร้อยละ 10 (ประเทศบัลแกเรีย , ประเทศไซปรัส) สูงสุดร้อยละ 35 (ประเทศมัลตา) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่ำสุดร้อยละ 10 (ประเทศบัลแกเรีย) สูงสุดร้อยละ 56.6 (ประเทศสวีเดน) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำสุดร้อยละ 15 (ประเทศลักเซมเบิร์ก) สูงสุดร้อยละ 25 (ประเทศสวีเดน) อัตราภาษีต่อรายได้มวลรวมภายในประเทศต่ำสุดร้อยละ 26 (ประเทศลิทัวเนีย) สูงสุดร้อยละ 44.7 (ประเทศเบลเยียม) จะเห็นได้ว่าภาษีทางตรงของประเทศสมาชิคนั้นมีอัตราแตกต่างกันมากที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากนโยบายจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องของอำนาจอธิปไตยของประเทศต่างๆทางสหภาพยุโรปจึงไม่ยากเข้าไปก้าวกายมาก ทางสหภาพยุโรปจึงมุ่งเน้นที่จะควบคุมภาษีทางอ้อมเสียมากกว่าจะเห็นได้จากอัตราภาษีทางอ้อมหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราสูงสุดและต่ำสุดไม่แตกต่างกันมาก จากการศึกษาในปีค.ศ.2012 พบว่า 27 ประเทศมีหนี้โดยรวม 514,000 ล้านยูโร ในขณะที่มีการไหลทางภาษีหรือหลบเลี่ยงทางภาษีรวม 1,000,000 ล้านยูโร แสดงให้เห็นได้ว่านโยบายทางภาษีของสหภาพยุโรปยังไม่ค่อยมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จึงทำให้เกิดกฎระเบียบที่ 2011/16/EU ขึ้น เพื่อติดต่อประสานงานทางด้านจัดการทางภาษีร่วมกัน

กรณีศึกษาที่ 1 ขอบเขตและวัตถุประสงค์

บริษัท A ตั้งอยู่ในประเทศสมาชิก A มีผู้จัดการอยู่ในประเทศสมาชิก B ทั้งบริษัท A ละผู้จัดการต่างเปิดบัญชีธนาคารอยู่ในประเทศสมาชิก C โดยหากบริษัท A มีเงินได้จากการขายสินค้าที่ไม่ได้บันทึกไว้ก็จะเข้าบัญชีดังกล่าว ในขณะที่เดียวกันก็จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้จัดการจากบัญชีดังกล่าวเข้าบัญชีของผู้จัดการที่เปิดไว้ในประเทศสมาชิก C เมื่อเป็นเช่นนี้ ประเทศสมาชิก C จะเป็นประเทศที่ได้รับภาษีมากที่สุดแต่ก็ได้ภาษีจากดอกเบี้ยเงินออมเท่านั้น ในส่วนประเทศอื่นจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ เนื่องจากไม่มีฐานภาษีให้เรียกเก็บ

กฎระเบียบนี้ใช้ได้กับภาษีทุกประเภทยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต กองทุนประกันสังคม ค่าธรรมเนียมเอกสารที่ออกโดยเจ้าหน้าที่รัฐ ค่าธรรมเนียมตามสัญญา ตามที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 2 ให้มีการร่วมมือกันโดยแลกเปลี่ยนข้อมูลกันซึ่งประกอบไปด้วย 3 วิธี คือ แลกเปลี่ยนข้อมูลกันภายใต้การร้องขอ แลกเปลี่ยนข้อมูลกันโดยอัตโนมัติ และแลกเปลี่ยนข้อมูลกันโดยทันที นอกจากนี้ยังมีการร่วมมือกันอื่นๆอีกได้แก่ โดยให้เจ้าหน้าที่ของประเทศหนึ่งเดินทางไปติดต่อที่สำนักงานของอีกประเทศหนึ่งโดยตรง ซึ่งในบางประเทศอาจมีกฎหมายให้เจ้าหน้าที่ภาษีของอีกประเทศทำการสอบสวนในประเทศนั้นๆได้ โดยควบคุมไปพร้อมกัน มักจะเกิดขึ้นในกรณีของบริษัทที่มีเงินได้ในหลายๆประเทศ โดยการแจ้งคำสั่ง คือการที่อีกประเทศหนึ่งยินยอมให้ประเทศหนึ่งแจ้งคำสั่งการประเมินภาษีให้กับบุคคลที่อยู่ประเทศนั้นๆ โดยการแจ้งกลับ คือมีการโต้ตอบข้อมูลที่เป็นว่าถูกต้องหรือไม่อย่างไร และโดยการแบ่งปันการปฏิบัติงานและประสบการณ์ที่ดีที่สุด

กรณีศึกษาที่ 2 รูปแบบต่างๆของการแลกเปลี่ยนข้อมูล

จากกรณีศึกษาที่ 1 จะเห็นได้ว่าเมื่อประเทศสมาชิกต่างๆนำกฎระเบียบนี้ไปปรับใช้แล้วทำให้ประเทศสมาชิก C ต้องนำข้อมูลเคลื่อนไหวทางการเงินของบริษัท A และผู้จัดการไปแจ้งให้กับประเทศสมาชิก A และ B ทราบทำให้ประเทศทั้งสองดังกล่าวได้รับรู้ฐานภาษีของบริษัท A และผู้จัดการ และนำไปเรียกเก็บภาษีเงินได้ต่อไป

กรณีศึกษาที่ 3 ข้อเสนอเพิ่มเติมกฎระเบียบนี้

จากกรณีศึกษาที่ 1 หากมีการตั้งกองทุนเพิ่มเติมขึ้นมาในประเทศสมาชิก C เพื่อเป็นผู้รับเงินจากบัญชีธนาคารบริษัท A แล้วเป็นผู้จ่ายเงินได้ในรูปแบบของเงินปันผลให้แก่ผู้จัดการของบริษัท A เมื่อเกิดกรณีเช่นนี้ขึ้นก็จะไม่เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูล ทำให้มีข้อเสนอให้ขยายขอบเขตของเงินได้เพิ่มขึ้น ได้แก่ เงินปันผล กำไรจากการลงทุน เงินได้อื่นจากสินทรัพย์ในบัญชีทางการเงิน การจ่ายเงินคืนและยอดเงินในบัญชี

นอกจากนั้นยังมีกฎระเบียบที่ 2010/24/ EU ว่าด้วยเรื่องความร่วมมือระหว่างกันเกี่ยวกับเรื่องเก็บตกข้อเรียกร้องที่ขาดหายไปในเรื่องค่าภาษีต่างๆ

กรณีศึกษาที่ 4 ขอบเขตของกฎระเบียบนี้

มีบุคคลธรรมดาในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป A เป็นผู้ไม่มีรายได้ได้รับแต่สวัสดิการสังคม แต่มีทรัพย์สินมรดกอยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป B เมื่อบุคคลดังกล่าวไม่แสดงประเทศ A ก็ไม่มีฐานภาษีมาเรียกเก็บได้ แต่หากประเทศทั้งสองนำกฎระเบียบนี้ไปปรับใช้แล้ว ก็สามารถร่วมมือกันเก็บตกภาษีที่หายไปดังกล่าวได้ ทั้งนี้ในมาตรา 2 ได้ให้ขอบเขตไว้รวมถึงหน้าที่ภาษีทั้งหมด รวมถึงเงินพิเศษอื่นๆ

กรณีศึกษาที่ 5 รูปแบบของการช่วยเหลือ

จากกรณีศึกษาที่ 4 เมื่อมีกฎระเบียบนี้ทางประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป A สามารถร้องขอไปยังประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป B เพื่อขอขบวนการเงิน คำสั่งศาล และขออายัดทรัพย์สินชั่วคราวได้ เพราะตามกฎระเบียบนี้ให้มีวิธีการช่วยเหลือได้แก่ การร้องขอข้อมูล การแจ้งเตือนของเอกสาร การเก็บตกภาษีตามการร้องขอ และมาตรการการระมัดระวัง

กรณีศึกษาที่ 6 ข้อจำกัดของการให้ความช่วยเหลือ

จากกรณีศึกษาที่ 4 นั้น ยังมีข้อจำกัดที่ทำให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป B ปฏิเสธไม่ให้ความช่วยเหลือประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป A ได้แก่ การร้องขอที่จะได้รับข้อมูลเพื่อประโยชน์ของตนเอง การเปิดเผยความลับทางธุรกิจ อาจก่อให้เกิดความวุ่นวายทางสาธารณะหรือความมั่นคง เกิดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมอย่างรุนแรง สิทธิเรียกร้องที่มีอายุมากกว่า 5 ปี และสิทธิเรียกร้องที่มีจำนวนน้อยกว่า 1,500 ยูโร ในส่วนค่าใช้จ่ายในการขอความช่วยเหลือนั้นจะเก็บเอาจากผู้ที่ยพยายามเลี่ยงภาษี และประเทศที่ร้องขอ

สนธิสัญญาอนุญาโตตุลาการของกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่ 90/436/ EEC
ว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงกำไรขององค์กรที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากเรื่องดังกล่าว
เป็นเรื่องที่กระทบต่อการจัดเก็บภาษีทางตรงจึงต้องให้ทุกประเทศให้สัตยาบันจึงจัดทำขึ้นเป็น
สนธิสัญญา

กรณีศึกษาที่ 7 วัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา
บริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ A ขายสินค้าของตนให้บริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศ B แล้วบริษัทลูกก็นำไป
ขายต่อให้ลูกค้า ก่อนที่จะมีการปรับปรุงราคาบริษัทแม่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้า 100 ขายให้บริษัท
ลูกไป 500 ได้กำไรมา 400 กำไรดังกล่าวถูกนำไปคิดภาษีที่อัตราร้อยละ 20 เป็นเงินค่าภาษี 80 ใน
ส่วนของบริษัทลูก ซื้อสินค้ามา 500 ขายให้ลูกค้าไป 600 ได้กำไร 100 กำไรดังกล่าวถูกนำไปคิดภาษี
ที่อัตราร้อยละ 40 เป็นเงินค่าภาษี 40 เพราะฉะนั้นกำไรทั้งหมดของทั้งสองบริษัทคือ 500 และภาษีที่
เสียไปทั้งหมดคือ 120 แต่ต่อมาเจ้าหน้าที่ภาษีในประเทศ B ทำการปรับปรุงราคาโดยเห็นว่าราคา
บริษัทลูกได้รับมามีราคาเพียง 300 เมื่อบริษัทลูกขายให้ลูกค้าไป 600 ก็จะมีกำไร 300 กำไรดังกล่าว
เมื่อนำไปคิดภาษีก็ต้องเสียภาษี 120 เพราะฉะนั้นกำไรทั้งหมดของทั้งสองบริษัทคือ 700 และภาษีที่
เสียไปทั้งหมดคือ 200 นอกจากนั้นกำไรที่ 200 ยังถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนถึงสองครั้ง กรณีเช่นนี้ผู้ที่
เสียภาษีอาจมีการร้องขอให้เกิดกระบวนการอนุญาโตตุลาการขึ้นโดยมีขั้นตอนดังนี้

- 1 มีการแจ้งเรื่องการกระทำดังกล่าวไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ทั้งนี้ต้องไปเกินไปกว่า 3 ปี
- 2 เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะทำการตรวจสอบหากพบว่าข้อเรียกร้องไม่มีมูล ก็จะจบ หรือพบว่ามี
การกระทำที่ไม่ถูกต้อง ก็จะมีการลงโทษ แล้วจบ หรืออาจจะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่ของทั้งสองประเทศ
มาเจรจากัน ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 2 ปี ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ของทั้งสองประเทศเห็นชอบตรงกันก็จะทำการ
กำจัดภาษีซ้อนให้ แต่หากมีความเห็นไม่ตรงกันก็จะส่งเรื่องให้ Advisory Commission หรือ
คณะกรรมการที่ปรึกษาวิญฉัย

- 3 คณะกรรมการที่ปรึกษาประกอบไปด้วยตัวแทนจากประเทศที่มีข้อโต้แย้งประเทศอย่างละ
1 คน ตัวแทนจากประเทศอื่นที่ไม่เกี่ยวข้อง 1 คน เลขานุการ 1 คน และผู้เชี่ยวชาญอีก 1 คน รวม 5
คน เมื่อพิจารณากันแล้วจะมีข้อสรุปเป็นข้อเสนอแนะภายใน 6 เดือน ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ของทั้งสอง
ประเทศไม่เห็นด้วยข้อเสนอแนะดังกล่าวจะไม่ใช่ที่สุดเมื่อเจ้าหน้าที่ทั้งสองประเทศทำข้อเสนอขึ้นมา
ใหม่โดยตกลงร่วมกันได้ภายในระยะเวลา 6 เดือน

กฎระเบียบว่าด้วยบริษัทแม่

กรณีที่ 1

บริษัท A ซึ่งมีที่ตั้งและมีการดำเนินงานอยู่ในสหราชอาณาจักร เข้าถือ 100 เปอร์เซ็นต์กิจการในบริษัท B ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งทำกำไรได้ 100

สถานการณ์ก่อนที่จะมีกฎระเบียบนี้

ในส่วนของบริษัท B กำไร 100 จะถูกนำไปเสียภาษีนิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียร้อยละ 25 เป็นเงิน 25 เหลือกำไร 75 เมื่อจะส่งเงินกำไรที่เหลือดังกล่าวให้กับบริษัท A ก็จะถูกประเทศออสเตรเลียหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ร้อยละ 5 เป็นเงิน 3.75 จึงเหลือเงินปันผล 71.25

ในส่วนของบริษัท A ได้รับเงินปันผลมา 75 แล้วถูกนำไปเสียภาษีนิติบุคคลของสหราชอาณาจักรร้อยละ 20 เป็นเงิน 15 เหลือเงิน 60

เพราะฉะนั้นธุรกรรมในกรณีศึกษานี้จะโดนภาษีถึงสามชั้น

ประวัติของกฎระเบียบนี้

เริ่มจากการที่ทุกประเทศต้องการความสอดคล้องกันเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงได้ออกกฎระเบียบที่ 90/435/EEC เมื่อวันที่ 23 กรกฎาคม 1990 หลังจากนั้นก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกันเรื่อยมาเพื่อให้รับเข้ากับสมาชิกสหภาพยุโรปที่เข้ามาใหม่ได้ เป็นกฎระเบียบที่ 2003/123/EC แล้วมีการแก้ไขเป็นปัจจุบัน เป็นกฎระเบียบที่ 2011/96/EU เมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2011 และขณะนี้ยังมีข้อเสนอให้มีการแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีแบบเผชิญหน้าทาง hybrid mismatches

วัตถุประสงค์ของกฎระเบียบ

สร้างเงื่อนไขหลายประการคล้ายคลึงกับตลาดภายใน กำจัดข้อเสียต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเสียภาษีซ้อน สนับสนุนให้บริษัทต่างๆ รวมกลุ่มกัน โดยใช้วิธีการยกเว้นหรือเครดิตภาษี(ทางอ้อม)สำหรับการนำเข้าเงินปันผล หรือไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการส่งออกเงินปันผล ผลที่ตามมาก็คือภาษีจะถูกเก็บคราวเดียวในชั้นของบริษัทลูก

สถานการณ์ก่อนที่มีการใช้กฎระเบียบนี้

จากกรณีที่ 1 จากกำไรจำนวน 100 ธุรกรรมดังกล่าวจะมีภาระภาษีทั้งสิ้น 43.75

สถานการณ์ภายหลังที่มีกฎระเบียบนี้ (วิธียกเว้นภาษี)

จากกรณีที่ 1 หากไม่มีการเก็บภาษีในกรณีที่มีการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศของบริษัท B และมีการยกเว้นภาษีให้บริษัท A ในฐานะที่เป็นบริษัทแม่แล้ว จากกำไรจำนวน 100 ธุรกรรมดังกล่าวจะมีภาระภาษีทั้งสิ้น 25

สถานการณ์ภายหลังที่มีกฎระเบียบนี้ (วิธีเครดิตภาษี)

จากกรณีที่ 1 หากไม่มีการเก็บภาษีในกรณีที่มีการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศของบริษัท B และมีการเครดิตภาษีให้บริษัท A ในฐานะที่เป็นบริษัทแม่แล้ว เมื่อบริษัท B เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ

ประเทศออสเตรียร้อยละ 25 เป็นเงิน 25 แล้ว บริษัท A สามารถนำจำนวนภาษีที่บริษัท B เสียไปแล้ว มาเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลของตนได้ แต่ไม่เกินอัตราภาษีของตน ในกรณีนี้ สหราชอาณาจักรมี อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงร้อยละ 20 จึงนำเงินภาษีมาเครดิตได้ไม่เกินกว่าอัตราดังกล่าว เพราะฉะนั้นจากกำไรจำนวน 100 ธุรกรรมดังกล่าวจะมีภาระภาษีทั้งสิ้น 25

กรณีที่ 2

บริษัท A ของประเทศเดนมาร์ก เข้าถือหุ้นร้อยละ 15 ในบริษัท B ของประเทศเยอรมัน โดยได้รับเงินปันผลเป็นเงินจำนวน 50,000 ยูโร ซึ่งได้ส่งต่อไปให้สถานประกอบการถาวรของบริษัท A ที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรียเป็นผู้รับ

ในกรณีเช่นนี้ได้อยู่ในการแก้ไขเพิ่มเติมของกฎระเบียบในปี 2003 โดยมีเงื่อนไขว่าบริษัทที่สามารถเข้าใช้กฎระเบียบนี้ได้ต้องเป็นบริษัทที่เข้ารูปแบบใดรูปแบบหนึ่งที่แนบท้ายกฎระเบียบนี้ ต้องได้รับการพิจารณาว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีและต้องไม่ได้รับการพิจารณาว่ามีถิ่นที่อยู่นอกประชาคมตามความหมายของสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่ 3 กรณีเช่นนี้ส่วนใหญ่จะพิจารณาจากที่ที่มีการบริหารงานของบริษัท และต้องอยู่ภายใต้ภาษีใดภาษีหนึ่งในบัญชีภาษีแนบท้ายโดยปราศจากความเป็นไปได้ที่จะเลือกหรือถูกยกเว้น

ในส่วนของความหมายของสถานประกอบการถาวรนั้นในกฎระเบียบนี้จะแตกต่างจากความหมายในรูปแบบสนธิสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ตรงที่ว่า สถานประกอบการถาวรจะต้องมีความสามารถในการเสียภาษี

นอกจากนี้ยังมีเงื่อนไขในการที่จะเป็นบริษัทแม่บริษัทลูกกัน ได้แก่ จะต้องเข้าเงื่อนไขรูปแบบบริษัทและสถานประกอบการถาวรกันก่อน ต้องมีการถือไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมกับบริษัทรวมทั้งสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ต้องมีการถือขั้นต่ำร้อยละ 10 ขึ้นไป การถือนี้จะถือในจำนวนเงินทุนหรือสิทธิลงคะแนนเสียงก็ได้ เพิ่มทางเลือกเกี่ยวกับระยะเวลาที่ถือครองนั้นจะต้องถือติดต่อกันไม่น้อยกว่าสองปี

ในส่วนของการจำหน่ายกำไรนั้นในกฎระเบียบนี้ไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้ชัดเจน แต่ได้รับคำนิยามมาจากคำตัดสินของศาล นั่นคือมีความหมายว่าเป็นการโอนความมั่งคั่งจากบริษัทลูกไปยังบริษัทแม่ซึ่งทำให้เงินทุนของบริษัทลูกลดลงและมันขึ้นอยู่กับการลงทุนในตราสารทุนของบริษัทแม่ เช่น เงินปันผล constructive distributions การจ่ายดอกเบี้ยที่ไม่มีการยอมรับ ไม่รวมเงินจากการได้รับเงินทุนและการชำระบัญชี

กรณีที่ 3 การหลีกเลี่ยงของภาษีซ้อนทางเศรษฐศาสตร์

บริษัท A ของประเทศออสเตรียถือครองอยู่ร้อยละร้อยและได้รับเงินปันผลจาก

ห้างหุ้นส่วนจำกัด B ซึ่งตั้งและมีการบริหารจัดการอยู่ประเทศสโลวาเกีย โดยในประเทศสโลวาเกียถือว่ารูปแบบของห้างหุ้นส่วนจำกัด B เป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก ส่วนในประเทศออสเตรียถือว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด B ไม่มีตัวตน จากนั้นบริษัท A ส่งเงินปันผลดังกล่าวต่อไปยังบริษัทแม่ที่ประเทศฝรั่งเศส ในมาตรา 4(1) วางหลักไว้ว่าประเทศที่บริษัทหรือสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ควรจะงดเว้นจากการเก็บภาษีเงินปันผล(ยกเว้นภาษี) หรืออนุญาตให้มีการหักภาษีที่เก็บต่างประเทศหากเก็บภาษีเงินปันผล (เครดิตภาษีต่างประเทศทางอ้อม)

เปรียบเทียบความแตกต่างของจำนวนภาษีที่เสียกรณีใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศบริษัทแม่คือร้อยละ 40 ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศลูกคือร้อยละ 20 จากกำไรทั้งสิ้น 100 หากมีการยกเว้นภาษีจะมีจำนวนภาษี 20 ส่วนหากมีการเครดิตภาษีจะมีจำนวนภาษี 40

เปรียบเทียบกรณีที่มีการใช้วิธีเครดิตภาษีเมื่อมีธุรกรรมผ่านสามประเทศระหว่างการใช้วิธีเครดิตปกติกับวิธีเครดิตหลายชั้น กรณีเครดิตปกตินั้นจะให้มีการเครดิตและมีการคิดคำนวณภาษีจากที่ได้รับเสร็จสิ้นกันที่ละประเทศ แต่กรณีวิธีเครดิตหลายชั้นที่ใช้ในกฎระเบียบนี้จะให้คำนวณเป็นระบบเดียวกันไปคือทั้งสามประเทศจะถือเงินกำไรตั้งต้นจากประเทศแรกเป็นจำนวนเดียวแล้วให้มีการเครดิตภาษีจากภาษีที่เสียไปทั้งหมด จากกำไรทั้งสิ้น 100 วิธีแรกจะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น 58 แต่วิธีที่สองจะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้น 40

กรณี hybrid entities คือกรณีที่มีการยึดถือแตกต่างกันของรูปแบบองค์กร เช่นรูปแบบของหุ้นส่วนบริษัทที่บางประเทศถือว่าเป็นนิติบุคคล บางประเทศถือว่าไม่มีตัวตน ตามกรณีที่ 3 ข้างต้นทางแก้โดยกฎระเบียบนี้นั้นจะยึดหลักเพียงอย่างเดียวคือไม่สนใจรูปแบบของการยึดถือแต่ให้ความสำคัญอยู่ที่ไม่ก่อให้เกิดภาษีซ้อน ซึ่งทำให้ประเทศที่อยู่ของบริษัทแม่จะต้องยกเว้นการเก็บภาษีหรือให้มีการเครดิตภาษี

ในส่วนของกฎระเบียบเรื่องนี้จะไม่มีการนำหลักเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่ายมาใช้

นอกจากนั้นแล้วปัจจุบันยังมีการเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่อีกเพื่อให้ทันกับการหลีกเลี่ยงภาษี