

### บทที่ 3

#### แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

หลังจากได้พิจารณาหลักเกณฑ์ทั่วไปในการตีความสนธิสัญญาในบทที่ 2 แล้ว ในบทนี้จะเป็นการศึกษาการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของของต่างประเทศและของประเทศไทย ในส่วนของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ ผู้วิจัยจะพิจารณาในประเทศที่สำคัญเพื่อ ประโยชน์ในการตีความสนธิสัญญา ดังต่อไปนี้

##### 3.1 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ

ในหัวข้อต่อไปนี้ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ของต่างประเทศ ซึ่งผู้วิจัยขอเลือกศึกษาแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส ประเทศแคนาดาและประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่จะทำการศึกษาถึงแนวทางการตีความ อนุสัญญาภาษีซ้อนในรายงานวิจัยฉบับนี้ เหตุผลที่ทำการเลือกศึกษาแนวทางการตีความอนุสัญญา ภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศสก็เพราะว่า อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 ว่าด้วยการตีความ สนธิสัญญาไม่มีผลผูกพันประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศเดียวที่ออกเสียง คัดค้านอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ดังนั้น แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส จึงมีลักษณะเฉพาะและแตกต่างจากประเทศอื่นๆ ซึ่งเหมาะแก่การนำมาศึกษา ในส่วนของ ประเทศแคนาดา เหตุผลที่ผู้วิจัยเลือกประเทศแคนาดาเป็นแนวทางศึกษาก็เพราะว่าประเทศแคนาดา มีแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แปลกและแตกต่างจากประเทศอื่น ตรงที่ประเทศ แคนาดามีการตรากฎหมายภายในขึ้นมาเพื่อใช้กับการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับภาษี เงินได้ซึ่งไม่มีในประเทศอื่นๆ แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ในเรื่องของการตีความข้อตกลงระหว่าง ประเทศในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ กำหนดไว้อยู่แล้วก็ตาม ในส่วนของประเทศอังกฤษ เหตุผลที่ ผู้วิจัยเลือกประเทศอังกฤษเป็นแนวทางในการศึกษาก็เพราะว่า ประเทศอังกฤษมีวิวัฒนาการในการ ตีความข้อตกลงระหว่างประเทศมาอย่างยาวนาน แนวทางการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศของ ศาลสูงของประเทศอังกฤษมักได้รับความเชื่อถือและถูกยึดเป็นแบบอย่างในการตีความของประเทศ ต่างๆ ดังนั้น ประเทศอังกฤษจึงเป็นหนึ่งในประเทศที่น่าจะทำการศึกษานโยบายการตีความ อนุสัญญาภาษีซ้อน

### 3.1.1 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส

แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะเฉพาะ กล่าวคือ การตีความของตุลาศาลในคดีภาษีอากรและคดีอื่นๆของประเทศฝรั่งเศสไม่จำเป็นต้องจำกัดการตีความภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ค.ศ. 1689 ว่าด้วยการตีความสนธิสัญญาหรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ข้อ 31 ถึงข้อ 33 ว่าด้วยการตีความสนธิสัญญาไม่มีผลผูกพันประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากว่าประเทศฝรั่งเศสไม่ยอมรับและออกเสียงคัดค้านอนุสัญญากรุงเวียนนาฯมาตั้งแต่เริ่มแรกของการจัดตั้ง แม้ว่าในทางกฎหมายระหว่างประเทศ หลักเกณฑ์ต่างๆในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณีแต่ประเทศฝรั่งเศสไม่ยอมรับหลักดังกล่าวนั้นว่าเป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณีและได้ทำการคัดค้านข้อบทต่างๆของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯซึ่งเกี่ยวข้องกับการตีความสนธิสัญญาต่างๆ อันได้แก่ ข้อบทที่ 31 และ ข้อบทที่ 32 อย่างชัดเจน โดยอาศัยเหตุผลว่าหลักต่างๆ เหล่านั้นเป็นเพียงการประมวลหลักทางจารีตประเพณีที่มีอยู่ก่อน แต่อย่างไรก็ตามหลักการต่างๆในการตีความอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ก็ได้นำมาใช้ภายในระบบของประเทศฝรั่งเศสโดยอ้อม นอกจากนี้ หลักต่างๆ เหล่านี้ยังได้รับการยอมรับว่าเกี่ยวข้องกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>1</sup>

การตีความถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศส โดยเฉพาะอย่างยิ่งในข้อบทที่ 3 (2) แห่งแม่อนุสัญญาต้นแบบของ OECD ได้รับการยอมรับและผูกมัดผ่านถ้อยคำของอนุสัญญาภาษีซ้อนสองฝ่ายซึ่งเดินตามแบบ OECD นอกจากนี้สภาแห่งรัฐของประเทศฝรั่งเศสดูเหมือนที่จะยอมรับว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนควรได้รับการตีความตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น แม้ว่าจะไม่มีข้อความเช่นนั้นอยู่ในอนุสัญญาก็ตาม<sup>2</sup>

ในประเทศฝรั่งเศสการตีความอนุสัญญาทางภาษีจำเป็นต้องตีความตามตัวอักษรเมื่อไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับถ้อยคำของอนุสัญญาภาษีซ้อน ความพยายามใดๆ ที่จะขยายขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยใช้วิธีการเทียบเคียงนั้นไม่สามารถทำได้ ดังที่เคยเกิดขึ้นในคดีเกี่ยวกับการยอมให้เครดิตภาษีแก่ผู้ทรงพันธบัตรรัฐบาลอิตาลีโดยสนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลีลงวันที่ 29 ตุลาคม 1958<sup>3</sup> ในคดีดังกล่าวผู้ลงทุนชาวฝรั่งเศสซื้อพันธบัตรรัฐบาลอิตาลีในราคาที่ลดลง เนื่องจากผลกระทบของการเครดิตภาษีที่ยอมให้โดยกฎหมายของประเทศ

<sup>1</sup> Daniel Gutmann. (2001) *Tax Treaty Interpretation in France*. p.107.

<sup>2</sup> Ibid. p. 107.

<sup>3</sup> Ibid. p. 107.

อิตาลีแก่ผู้ทรงคนก่อนและต่อมาได้เรียกร้องการเครดิตภาษีเต็มจำนวนจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายจาก ดอกเบี้ยที่ได้รับ ผลปรากฏต่อมาว่า การเครดิตภาษีที่ขอมให้โดยประเทศฝรั่งเศสในที่สุดแล้วสูงกว่า ภาระที่แท้จริงของภาษีหัก ณ ที่จ่ายของประเทศอิตาลี ในกรณีดังกล่าวจะพิจารณาได้หรือไม่ว่า สนธิสัญญาระหว่างประเทศฝรั่งเศสและประเทศอิตาลีจำกัดการเครดิตภาษีแก่ภาระทางการเงินซึ่ง เกิดขึ้นในทางเศรษฐกิจในประเทศอิตาลีหรือจะนำข้อบทที่ 23 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศฝรั่งเศสและประเทศอิตาลีซึ่งกำหนดว่า รัฐถิ่นที่อยู่จะหักภาษีที่จัดเก็บในอีกรัฐหนึ่งจากภาษี ที่เก็บจากดอกเบี้ยนี้มาใช้ตามตัวอักษร ในกรณีดังกล่าวนี้สภาแห่งรัฐฯ เลือกที่จะใช้ข้อบทที่ 23 ซึ่ง สนับสนุนการตีความตามตัวอักษร แม้ว่าแนวทางที่ขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ก็ตาม โดยคณะกรรมการของรัฐบาลฯ ในขณะนั้น ให้เหตุผลสำหรับการตีความในกรณี ดังกล่าวไว้ว่า ทรายเท่าที่ถ้อยคำของสนธิสัญญานั้นชัดเจนก็ไม่มี ความจำเป็นที่จะค้นหาว่ารัฐคู่ภาคีมี เจตนาอะไร ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ทรงมีความได้เปรียบทางเศรษฐกิจนั้นไม่ได้ ฝ่าฝืนหลักทางภาษีใดๆ แต่เป็นผลจากการนำสนธิสัญญา ระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศอิตาลีมาใช้

### 3.1.2 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศแคนาดา<sup>4</sup>

ประเทศแคนาดาใช้วิธีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการบัญญัติ แนวทางเป็นกฎหมายภายในของตน โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษี เกี่ยวกับเงินได้ (Income Tax Conventions Interpretation Act) ขึ้นบังคับใช้ใน ปี ค.ศ.1984<sup>5</sup> โดยกำหนดให้กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้กับอนุสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ แคนาดา กับรัฐอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ รวมตลอดถึงพิธีสารหรือภาคผนวกหรือ ข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เป็นที่น่าสังเกตว่ากฎหมายฉบับนี้กำหนดให้ตราสารลำดับรอง เช่น พิธีสาร ภาคผนวก หรือข้อตกลงที่เกี่ยวข้องอยู่ในขอบข่ายของคำว่าอนุสัญญา จึงเป็นการเปิดโอกาสให้มีการตีความ พิธีสาร ภาคผนวก หรือข้อตกลงอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญา

<sup>4</sup> David.A.Ward. (2005) *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model.* p. 67.

<sup>5</sup> แคนาดาตรากฎหมายฉบับนี้ขึ้นใช้บังคับเพื่อกลับแนวคำพิพากษาของศาลในคดีระหว่างสรรพากรกับ Melford Developments Inc. ในคดีนี้เป็นการถกเถียงในประเด็นว่าค่าธรรมเนียมการค้าประกันจะถือว่าเป็นดอกเบี้ยในความหมายของ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศแคนาดาและเยอรมันหรือไม่ เนื่องจากตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวไม่ได้มีการให้นิยาม ไว้อย่างชัดเจน และหลังจากอนุสัญญาได้จัดทำขึ้นแล้ว แคนาดาได้ออกกฎหมายภายในของตนโดยให้เงินได้ประเภทดอกเบี้ย ครอบคลุมถึงค่าธรรมเนียมการค้าประกันนี้ด้วย ซึ่งศาลในคดีนี้ได้ตัดสินให้ใช้ความหมายของคำว่า ดอกเบี้ยตามที่เป็นอยู่ในเวลาที่มี การตกลงอนุสัญญา (Static Meaning) ทำให้สรรพากรแคนาดา ไม่มีสิทธิเก็บภาษีจากค่าธรรมเนียมดังกล่าว ซึ่งเป็นเหตุให้แคนาดา ต้องตรากฎหมายฉบับนี้ขึ้นใช้บังคับเพื่อให้การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนสอดคล้องกับกฎหมายภายในของตน

ภาษีซ้อน ซึ่งเป็นจุดแตกต่างจากการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ที่ พิธีสารหรือภาคผนวกเหล่านี้มีฐานะเป็นเพียงตราสาร ลำดับรองที่จะหยิบยกขึ้นมาในฐานะที่เป็น วิธีการเพิ่มเติมเพื่อการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศเท่านั้น

ภายใต้แนวทางการตีความพระราชบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับเงินได้ (Income Tax Conventions Interpretation Act) ค.ศ.1984 ของประเทศแคนาดา การตีความอนุสัญญา ภาษีซ้อนในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้ความหมายของถ้อยคำใดไว้หรือให้ไว้แต่ ไม่ครบถ้วนหรือมีการอ้างอิงตามกฎหมายของประเทศแคนาดา ให้ตีความถ้อยคำนั้นตามกฎหมาย ของประเทศแคนาดาที่มีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน (Ambulatory Meaning)

นอกจากนั้นยังมีแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจากศาลในประเทศ แคนาดาที่สำคัญอีกคดีหนึ่งก็คือ คดี Cudd Pressure Control V. The Queen<sup>6</sup> ข้อเท็จจริงในคดีนี้ มีอยู่ว่า บริษัทสัญชาติอเมริกันชื่อว่า Cudd Pressure Control Inc. เป็นบริษัทที่ประกอบกิจการ ให้บริการทางเทคนิคเกี่ยวกับการขุดเจาะน้ำมัน ในเดือนกันยายนปี ค.ศ. 1984 บริษัทฯได้ทำสัญญา ให้บริการกับบริษัทในประเทศแคนาดาเพื่อการสำรวจแหล่งก๊าซธรรมชาติ ตามสัญญาฉบับนี้ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องส่งเครื่องจักรและพนักงานจำนวนหนึ่งเข้ามาประจำที่สถานที่ขุดเจาะใน ประเทศแคนาดา โดยบริษัทฯจะได้รับค่าตอบแทนวันละ 15,000 ดอลลาร์เป็นเวลา 8 เดือน ซึ่งทำให้ บริษัทฯ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแคนาดาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ สหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ฉบับปี 1980 และทำให้ประเทศแคนาดามีสิทธิเก็บภาษีจากเงิน ได้ค่าที่ปรึกษาที่เกิดขึ้นในฐานะประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ ที่เป็นกำไรจากการอุตสาหกรรมและ การพาณิชย์

ประเด็นปัญหาในเรื่องนี้ก็คือ บริษัทสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ของบริษัท Cudd Pressure Control Inc. ในประเทศแคนาดาได้นำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากค่าเช่า เครื่องจักรของสำนักงานใหญ่ของบริษัท Cudd Pressure Control Inc. ในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกเก็บมายังสถานประกอบการถาวรในประเทศแคนาดามาคำนวณเป็นรายจ่ายของ บริษัท สำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) เป็นจำนวน 2,516,690 ดอลลาร์ ซึ่งในเรื่องดังกล่าว กรมสรรพากรของประเทศแคนาดาได้โต้แย้งวิธีคำนวณรายจ่ายดังกล่าว โดยมองว่าการนำค่าเช่า เครื่องจักรที่สำนักงานใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกเก็บมาคำนวณเป็นรายจ่ายเป็นวิธีการ

<sup>6</sup> Roxan Ian. (1997) "Judicial Overrides of Double Tax Conventions: the case of a permanent Establishment" in Intertax no. 11. p.368.

คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศแคนาดา บริษัท Cudd Pressure Control Inc. ได้โต้แย้งคำสั่งของกรมสรรพากรของประเทศแคนาดาโดยอ้างตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐกับประเทศแคนาดา ปี ค.ศ. 1980 ในข้อ 7 (3) เรื่องหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรความว่า

**ในการคำนวณกำไรจากอุตสาหกรรมและการพาณิชย์กรรมของสถานประกอบการถาวรจะยอมให้สามารถหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นสำหรับวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงการจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายทางบริหารและจัดการโดยทั่วไปด้วยไม่ว่าในรัฐที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่หรือในที่ใดๆ**

*In determining the business profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.....*

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดาปี ค.ศ. 1980 ในข้อ 7 (3) จะเห็นว่า บริษัทสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ของ บริษัท Cudd Pressure Control Inc. นำจะนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากค่าเช่าเครื่องจักรที่สำนักงานใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกเก็บมาคำนวณเป็นรายจ่ายได้ แต่ถึงอย่างไรกรมสรรพากรของประเทศแคนาดาก็ไม่เป็นด้วยกับข้อโต้แย้งดังกล่าวของ บริษัทสำนักงานสาขาฯ เมื่อบริษัทสำนักงานสาขาฯและกรมสรรพากรของประเทศแคนาดามีความเห็นไม่ลงรอยกัน ในที่สุดจึงได้มีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งรัฐของประเทศแคนาดา โดยศาลภาษีอากรแห่งรัฐของแคนาดาได้ตัดสินโดยมีสาระสำคัญว่า<sup>8</sup>

**“การตีความถ้อยคำที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดนิยามไว้อย่างชัดเจน เช่น คำว่า “กำไรทางอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม” หรือคำว่า “ค่าใช้จ่ายทั้งหมด ไม่ว่าจะเกิดขึ้นที่ใด” ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 7 (3) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ตามข้อ 2 ของพระราชบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับเงินได้ ค.ศ.1984 กำหนดให้ต้องตีความตามกฎหมายภายในของ**

<sup>7</sup> ข้อ 7 (3) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐกับแคนาดา 1980

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลภาษีอากรแห่งรัฐประเทศแคนาดาในคดี Cudd Pressure Control V. The Queen 1998

ประเทศแคนาดา ซึ่งการที่จะถือว่าได้มีรายจ่ายเกิดขึ้นตามกฎหมายนั้น ตามกฎหมายของประเทศแคนาดา อย่างน้อยควรจะเป็นกรณีที่สถานประกอบการถาวรมีหนี้ที่จะต้องจ่ายให้กับบุคคลอื่นซึ่งเป็นบุคคลภายนอก ดังนั้น เมื่อสถานประกอบการถาวรจ่ายเงินให้กับสำนักงานใหญ่จึงเป็นการจ่ายภายในนิติบุคคลเดียวกัน รายจ่ายนี้จึงไม่ได้ “เกิดขึ้น” จริง ดังนั้น ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงไม่ควรตีความให้ขัดแย้งกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศแคนาดา อีกทั้งแม้จะถือว่ารายจ่ายนี้เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง รายจ่ายนี้ก็ยังคงจัดเป็นรายจ่ายต้องห้าม ด้วยเหตุผล 2 ประการคือ ประการแรก ในคดีนี้ ไม่ปรากฏว่ามีหลักฐานใดที่แสดงให้เห็นว่าบริษัท *Cudd Pressure Control Inc* ประกอบธุรกิจใดที่เกี่ยวข้องกับการเช่าเครื่องจักรและประการที่สองคือ ธุรกิจของบริษัทฯ นั้นมีลักษณะพิเศษมากเกินกว่าที่จะสามารถเช่าเครื่องจักรจากผู้อื่นมาใช้ในกิจการของตนได้ ดังนั้น โดยลักษณะของธุรกิจของบริษัทฯ จึงไม่น่าจะมีค่าเช่าเกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ก็ไม่ปรากฏว่าสำนักงานใหญ่ของบริษัทฯ เคยรับรู้รายได้จากค่าเช่านี้ ดังนั้น การจะหักค่าเช่าเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรจึงไม่สมควร ศาลภาษีอากรจึงไม่อนุญาตให้มีการนำค่าเช่าที่สถานประกอบการถาวรจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่มาหักเป็นรายจ่าย”

จากการตีความในคดีดังกล่าวของศาลภาษีอากรของประเทศแคนาดาที่ตีความออกมาในลักษณะเช่นนี้ ก่อให้เกิดคำถามแก่นักวิชาการภาษีอากรว่า การตีความในลักษณะดังกล่าวของศาลภาษีอากรประเทศแคนาดานี้เป็นการตีความที่ขัดต่อหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อ 7 (3) และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดาประกอบกับขัดต่อหลักการตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 31 ถึงข้อ 33 โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริต (Principle of Good Faith) หรือไม่

ในเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยเองมองว่า หลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริต (Principle of Good Faith) ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 นั้นควรนำมาปรับใช้กับการตีความบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้น กล่าวคือ รัฐภาคีสามารถหักรายจ่ายซึ่งเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะทั่วไปตามกฎหมายภายในเท่านั้น รายจ่ายระหว่างสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ไม่ควรถูกจำกัดเพียงรายจ่ายบางประเภทแต่จำเป็นต้องตีความโดยกว้าง รัฐภาคีไม่ควรไปจำกัดการหักรายจ่ายที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดไว้แบบกว้างๆ ให้จำกัดเพียงรายจ่ายไม่กี่ประเภทโดยอ้างอิงตามกฎหมาย

ภายในของรัฐตนซึ่งวิธีการดังกล่าวถือว่าไม่สอดคล้องกับหลักการตีความโดยสุจริต กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คืออนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ยอมให้รัฐคู่สัญญานำหลักการทุกอย่างที่มีตามกฎหมายภายในของตนมาปรับใช้กับการหักรายจ่ายหรือการเฉลี่ยรายจ่ายระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาได้ ซึ่งถ้าหากนำกฎหมายภายในดังกล่าวมาปรับใช้ การหักรายจ่ายของสำนักงานใหญ่ที่เกิดขึ้นในอีกประเทศหนึ่งจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เลยซึ่งขัดกับหลักการตีความโดยสุจริตอย่างแน่นอน

### 3.1.3 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศอังกฤษ

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศอังกฤษได้ดำเนินการตามแนวทางการตีความข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศตามที่กำหนดไว้ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD โดยผ่านทางคำพิพากษาของศาลภายในของประเทศอังกฤษเอง แนวทางต่างๆตามที่กำหนดไว้ในข้อ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวทางการตีความโดยสุจริต (Good Faith) และหลักการตีความถ้อยคำตามที่ปรากฏในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ถือเป็นหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของศาลภายในของประเทศอังกฤษ โดยศาลประเทศอังกฤษได้ยึดถือเป็นหลักว่า ในกรณีที่ไม่มีนิยามศัพท์หรือแนวทางการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ควรกล่าวอ้างนิยามศัพท์ตามกฎหมายภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>10</sup>

แนวทางดังกล่าวได้ปรากฏในคำพิพากษาศาลอังกฤษในคดีระหว่าง Padmore vs IRC (1989)<sup>11</sup> โดยมีข้อเท็จจริงในคดีคือว่า ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์ ผลตอบแทนจากห้างหุ้นส่วน (Partnership) สัญชาติอังกฤษที่เข้าไปบริหารจัดการกิจการของตนในประเทศเจอร์ซีย์ จะได้รับการยกเว้นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์ สิ่งที่เป็นประเด็นปัญหาสำคัญอันเป็นนำไปสู่ประเด็นข้อพิพาทก็คือ ถ้าบุคคลธรรมดาสัญชาติอังกฤษเข้าไปประกอบการบริหารจัดการกิจการของตนในประเทศเจอร์ซีย์ ผลตอบแทนที่บุคคลดังกล่าวได้รับนี้จะถือเป็น ผลตอบแทนจาก

<sup>9</sup> Edwin van der Bruggen. (2003) *Good Faith in the Application and Interpretation of Double Tax Conventions*. p. 53 – 54.

<sup>10</sup> John F. Avery Jones. (2001) *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom*, Kluwer Law International p. 369.

<sup>11</sup> คำพิพากษาศาลอังกฤษในคดี Padmore v IRC. 1989

ห้างหุ้นส่วน (Partnership) อันจะได้รับการเว้นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์หรือไม่

เมื่อพิจารณาจากนิยามศัพท์ของ คำว่า “บุคคล” ตามความหมายของกฎหมายภายในของประเทศอังกฤษ คำว่า “บุคคล” ไม่ได้หมายความรวมถึง คำว่า “ห้างหุ้นส่วน” ด้วยแต่อย่างใด แต่เมื่อพิจารณาจากนิยามศัพท์ของคำว่า บุคคลตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์ คำว่า “บุคคล” มีความหมายรวมถึงห้างหุ้นส่วนด้วย ส่งผลให้เกิดประเด็นปัญหาในด้านการตีความว่า ศาลภายในของประเทศอังกฤษจะตีความนิยามของคำว่า “บุคคล” โดยยึดจากแนวทางใด

ในประเด็นข้อพิพาทดังกล่าวนี้ศาลประเทศอังกฤษได้ตัดสินว่า “เมื่อได้พิจารณาตามบริบท (Context) แล้ว นิยามศัพท์ของคำว่า “บุคคล” ตามกฎหมายภายในไม่ควรนำมาปรับใช้กับนิยามของคำว่า “บุคคล” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์” และให้ถือว่า “ห้างหุ้นส่วน” มีความหมายตามที่กำหนดไว้ในนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษกับประเทศเจอร์ซีย์ซึ่งมีความหมายรวมถึงบุคคลธรรมดาด้วย<sup>12</sup>

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของศาลภายในของประเทศอังกฤษ ได้ยึดแนวทางการตีความถ้อยคำตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงระหว่างประเทศเป็นสำคัญ การอ้างอิงกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งเพื่อการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศนั้น จึงไม่สามารถทำได้ ในเรื่องดังกล่าวนี้ ในมุมมองของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรระหว่างประเทศของประเทศอังกฤษเอง ก็มีทั้งกลุ่มที่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วยกับแนวทางการตีความของศาลอังกฤษในลักษณะดังกล่าว เช่น<sup>13</sup>

Prof. B. Oliver เห็นว่า การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีควรตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามถ้อยคำที่ปรากฏในข้อตกลงระหว่างประเทศของรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ศาลหรือผู้มีหน่วยงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีไม่ควรตีความตามแนวทางของรัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแต่เพียงฝ่ายเดียว การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น หากคำหรือบทนิยามศัพท์คำใดเป็นประเด็นระหว่างประเทศที่ได้รับการยอมรับจากประเทศ

<sup>12</sup> John F. Avery Jones. (2001) *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom*. p. 369.

<sup>13</sup> J David B Oliver. (2000) “Beneficial Ownership” in *Bulletin for international fiscal Documentation* p. 310.



ต่างๆแล้ว ก็ไม่ควรนำแนวทางการตีความจากประเทศใดประเทศหนึ่งมาเป็นแนวทางในการตีความอีก

Prof. Joni. L. Walser เห็นว่า การตีความโดยอ้างอิงถึงกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งเป็นสิ่งที่สามารถกระทำได้ โดยอธิบายว่า เนื่องจาก การตีความตามข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ในตอนต้นกำหนดว่า

**“ในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้เป็นอย่างอื่นในอนุสัญญานี้ ให้มีความหมายที่คำนั้นๆ มีอยู่ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญา”**

ดังนั้นจึงปรากฏเป็นหลักทั่วไปว่า หากกรณีที่รัฐแหล่งเงินได้มีคำนิยามถ้อยคำนั้นๆ ไว้ การตีความถ้อยคำดังกล่าวก็ต้องพิจารณาความหมายโดยอิงกับคำนิยามตามกฎหมายภายในของรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งกรณีนี้จะทำให้ไม่ตรงกับหลักการตีความที่ต้องถือตามสนธิสัญญาแต่เป็นการตีความตามกฎหมายภายใน และเนื่องจากบทบัญญัติในข้อ 3 (2) ตอนท้ายกำหนดว่า “เว้นแต่บริบทจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น” ซึ่งเป็นการยกเว้นหลักทั่วไปดังกล่าวข้างต้น และทำให้รัฐแหล่งเงินได้ต้องถูกบังคับและถูกผูกพัน ให้ต้องใช้คำนิยามตามกฎหมายภายในของรัฐหนึ่งซึ่งกรณีนี้จะทำให้ไม่เป็นการตีความกฎหมายภายในของรัฐแหล่งเงินได้แต่เป็นการตีความตามกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่

Prof. Walser เห็นว่า การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยอ้างอิงถึงกฎหมายภายในนั้นเป็นการกระทำที่ไม่สามารถกระทำได้ การกระทำดังกล่าวถือเป็นการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเรื่องอำนาจการตีความของผู้มีอำนาจตีความของรัฐสองรัฐซึ่งไม่ควรให้อำนาจรัฐใดรัฐหนึ่งเป็นผู้ตีความโดยเฉพาะ

Prof. Wiman เห็นว่า การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ควรนำเอากฎหมายภายในของรัฐใดหนึ่งมาทำการตีความ เนื่องจาก การตีความโดยอ้างอิงถึงเฉพาะแต่กฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งแต่เพียงรัฐเดียวอาจส่งผลให้คุณค่าของข้อตกลงระหว่างประเทศมีคุณค่าลดลง ดังนั้นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงควรตีความโดยอาศัยความหมายตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงดังกล่าว

Prof. Gouthiere เห็นว่า การตีความโดยเฉพาะอย่างยิ่งการตีความตามหลักที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้มีอำนาจในการตีความไม่ควรตีความตามหลักในกฎหมายภายนอกจากนี้ผู้มีอำนาจในการตีความควรจะต้องตีความตามข้อตกลงดังกล่าวนั้น โดยเคร่งครัดและชัดเจน

Prof. Luthi เห็นว่า ไม่ควรตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามกฎหมายภายในเนื่องจาก หากยอมรับให้มีการนำเอากฎหมายภายในมาทำการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ก็เท่ากับว่าเป็นยอมรับให้หลักกฎหมายภายในเหนือกว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Override) ซึ่งวิธีการดังกล่าวถือว่าเป็นวิธีการตีความที่ผิดต่อหลักกฎหมายระหว่างประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งในข้อ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งกำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องตีความตามความหมายธรรมดาที่ฟังให้ถ้อยคำในสนธิสัญญาตามที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญาเท่านั้น

Prof. Klaus Vogel เห็นว่า การตีความโดยการอ้างอิงตามกฎหมายภายในเป็นสิ่งที่ไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจาก นิยามคำศัพท์ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศย่อมมีความแตกต่างกัน ดังนั้น รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐจึงควรต้องตีความตามความหมายในข้อตกลงที่ได้ทำการตกลงกันไว้ เพื่อให้เกิดความกลมกลืนในด้านการตีความของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ

### 3.2 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย

แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ยังคงไม่มีหลักเกณฑ์ในการตีความที่เด่นชัด ในทางปฏิบัติเคยมีคดีที่กรมสรรพากรไทยได้นำเอาหลักกฎหมายภายในมาใช้ในการตีความประเด็นข้อพิพาทในเรื่องค่าสิทธิที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ก่อให้เกิดคำถามว่าการตีความในคดีดังกล่าวเป็นการตีความที่ขัดต่อหลักการตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยการตีความสนธิสัญญา ค.ศ.1689 และข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD หรือไม่ โดยข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวมีอยู่ว่า

บริษัทเอส เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยประกอบธุรกิจในการบันทึกเสียงผลิตงานดนตรี การแสดงคอนเสิร์ต ฯลฯ ได้ตกลงทำสัญญาการบันทึกเพลง (Recording Contract) กับบริษัทเอ็ม ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศมอริเชียส (ซึ่งเป็นประเทศที่ทำการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วย) โดยงานบันทึกเพลงดังกล่าวจะเป็นสมบัติและ

สิทธิแต่เพียงผู้เดียวของบริษัทเอส โดยบริษัทเอสตกลงจะจ่ายค่าสิทธิ<sup>14</sup> ดังกล่าวให้กับบริษัทเอ็ม โดยค่าสิทธิ ดังกล่าวนั้นคำนวณจากรายรับซึ่งได้จากการขายแผ่นเสียง (CD) บริษัทเอสได้ยื่นเรื่องสอบถามเป็นหนังสือตอบข้อหารือ<sup>15</sup> (Ruling) ต่อสรรพากรพื้นที่ว่าการจ่ายค่าตอบแทนจากสัญญาการบันทึกเพลงดังกล่าวจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไร

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียสกำหนดหลักเกณฑ์ด้านภาระการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ข้อ 12 (2) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ไว้ว่า<sup>16</sup>

“อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา อีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บนั้น จะต้องไม่เกิน

ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการจำหน่ายหรือการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์ม เทป หรือ ดิสก์ ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์

ข) ร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้นในกรณีอื่นๆ ”

“However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the law of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

(a) 5 per cent of the gross amount of the royalties received as consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work, excluding cinematograph films and films, tapes or discs for radio or television broadcasting;

(b) 15 per cent of the gross amount of the royalties in any other case.”

<sup>14</sup> บทบัญญัติข้อ 3 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ได้กำหนดนิยามศัพท์คำว่า "ค่าสิทธิ" ที่ใช้ในข้อนี้หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทน เพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ แผ่นผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์

<sup>15</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0725/1497 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548

<sup>16</sup> ข้อ 12 (2) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศมอริเชียส

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือบริษัทเอสมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีดังกล่าวใน อัตราร้อยละ 5 ตามข้อ 12 (2) (ก) หรือในอัตราร้อยละ 15 ตามข้อ 12 (2) (ข) ในกรณีดังกล่าวนี้ กรมสรรพากรพื้นที่มีความเห็นว่า ค่าตอบแทนดังกล่าวนี้ไม่ควรมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 แต่ควรมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เนื่องจากว่า ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นจากงาน บันทึกเสียงที่จ่ายระหว่างบริษัทเอสและบริษัทเอ็มนั้น ไม่เข้าความหมายของคำว่า งานศิลปะตาม ข้อ 12 (ก) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส แต่เข้าหลักในเรื่อง ค่าสิทธิอื่นๆตามที่กำหนดไว้ในข้อ 12 (ข) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส โดยกรมสรรพากรไทยได้เชื่อมโยงนิยามของคำว่า งานศิลปะ กับกฎหมายภายในของ ประเทศไทยฉบับหนึ่งก็คือ พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ซึ่งได้กำหนดนิยามของคำว่า งาน ศิลปกรรม เอาไว้ว่า

“ศิลปกรรม” หมายความว่า งานอันมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

- (1) งานจิตรกรรม ได้แก่ งานสร้างสรรค์รูปทรงที่ประกอบด้วย เส้น แสง สี หรือ สิ่งอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันลงบนวัสดุอย่างเดี่ยวหรือหลายอย่าง
- (2) งานประติมากรรม ได้แก่ งานสร้างสรรค์รูปทรงที่เกี่ยวกับปริมาตรที่สัมผัส และจับต้องได้
- (3) งานภาพพิมพ์ ได้แก่ งานสร้างสรรค์ภาพด้วยกรรมวิธีทางการพิมพ์และ หมายความว่ารวมถึงแม่พิมพ์หรือแบบพิมพ์ที่ใช้ในการพิมพ์ด้วย
- (4) งานสถาปัตยกรรม ได้แก่ งานออกแบบอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง งานออกแบบ ตกแต่งภายในหรือภายนอก ตลอดจนบริเวณของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือการสร้างสรรค์ หุ่นจำลองของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง
- (5) งานภาพถ่าย ได้แก่ งานสร้างสรรค์ภาพที่เกิดจากการใช้เครื่องมือบันทึกภาพ โดยให้แสงผ่านเลนส์ไปยังฟิล์มหรือกระจก และล้างด้วยน้ำยาซึ่งมีสูตรเฉพาะหรือด้วยกรรมวิธีใด ๆ อันทำให้เกิดภาพขึ้น หรือการบันทึกภาพโดยเครื่องมือหรือวิธีการอย่างอื่น
- (6) งานภาพประกอบ แผนที่ โครงสร้าง ภาพร่างหรืองานสร้างสรรค์ รูปทรงสาม มิติอันเกี่ยวกับภูมิศาสตร์ ภูมิประเทศ หรือวิทยาศาสตร์
- (7) งานศิลปะประยุกต์ ได้แก่ งานที่นำงานตาม (1) ถึง (6) อย่างใดอย่างหนึ่งหรือ หลายอย่างรวมกันไปใช้ประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากการชื่นชมในคุณค่าของตัวงาน

ดังกล่าวนั้น เช่น นำไปใช้สอย นำไปตกแต่งวัสดุหรือสิ่งของอันเป็นเครื่องใช้ หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ทางการค้า

ทั้งนี้ ไม่ว่างานตาม (1) ถึง (7) จะมีคุณค่าทางศิลปะหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงภาพถ่ายและแผนผังของงานดังกล่าวด้วย”

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากความหมายของคำว่า“งานศิลปกรรม” (Artistic Works) ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 นั้นจะพบว่า พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ไม่ได้กำหนดความหมายให้ “งานศิลปกรรม” (Artistic Works) มีความหมายครอบคลุมถึง “งานดนตรีกรรมหรือการแสดงทางดนตรี” (musical performance) ด้วยแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อนิยามศัพท์คำว่า “งานศิลปกรรม” หรือ “ศิลปะ” ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ไม่ได้มีความหมายรวมถึงงานดนตรีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น บริษัทเอส จึงไม่สามารถปรับใช้อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวได้ แต่ต้องเลือกปรับใช้อัตราภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15

ในกรณีดังกล่าวนี้มีประเด็นปัญหาวินิจฉัยว่าเป็นอย่างยิ่งว่า การตีความของกรมสรรพากรไทยในกรณีดังกล่าวที่นำเอากฎหมายภายในประเทศซึ่งก็คือ พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาใช้ในการตีความประเด็นข้อพิพาทในเรื่องค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส เป็นการตีความที่ขัดต่อหลักการตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยการตีความสนธิสัญญา ค.ศ. 1689 และข้อ 3 (2) ในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD หรือไม่

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์พื้นฐานทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศ จะเห็นได้ว่า การตีความสนธิสัญญาต่าง ๆ นั้น รัฐคู่สัญญาจะต้องตีความโดยใช้หลักการตีความที่ได้กำหนดไว้ตามกฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น ไม่ใช่ตีความตามกฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่งแต่อย่างใด นอกจากนั้นรัฐคู่สัญญาไม่สามารถกล่าวอ้างบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของตน ซึ่งจะทำให้การปรับใช้สนธิสัญญานั้นไม่เป็นผล รัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งรัฐใดที่กล่าวอ้างว่าจะต้องปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายภายในของตนเพื่อประโยชน์ในการปรับใช้และตีความสนธิสัญญาจะต้องมีหน้าที่นำสืบ (burden of proof) ถึงการที่จะอ้างอิงการใช้กฎหมายภายในของตนว่าเหตุใดจึงไม่สามารถใช้กฎหมายระหว่างประเทศในการปรับใช้และตีความกฎหมายสนธิสัญญาได้ตามปกติ ในกรณีที่เป็นสนธิสัญญาสองฝ่าย (Bilateral Treaties) ศาลระหว่างประเทศก็ได้เคยตัดสินว่าไม่อาจยอมรับได้ ในการที่รัฐหนึ่งรัฐใดจะตีความกฎหมายสนธิสัญญาโดยการ

กล่าวอ้างถึงกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่ง”และเมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในด้าน การตีความและการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อ 3 (2) นั้นจะพบว่า การตีความและการปรับใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อ 3 (2) จะต้องใช้โดยเคร่งครัดโดยพิจารณาตามหลักการของกฎหมาย ระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการตีความโดยสุจริตนั้นควรได้รับการพิจารณาใน การปรับใช้ข้อ 3 (2) แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD โดยทฤษฎีแล้วรัฐคู่สัญญา มี อิสระในการกำหนดได้โดยทั่วไปว่าความหมายตามสนธิสัญญานั้น รัฐคู่สัญญาสามารถหา ความหมายจากคำดังกล่าวที่ไม่ได้ให้ไว้ตามสนธิสัญญาโดยการกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายในของ ประเทศที่ดำเนินการปรับใช้สนธิสัญญา อย่างไรก็ตาม สามารถโต้แย้งได้ว่าการอ้างถึงกฎหมาย ภายในโดยปราศจากเหตุผลเพื่อประโยชน์ในการตีความสนธิสัญญาของรัฐดังกล่าว นั้น ถือว่าเป็น การกระทำที่ไม่มีเหตุผล ไม่สุจริตหรือไม่ยุติธรรม ซึ่งขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำ สนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐคู่สัญญาต้องการแก้ไขปัญหาต่างๆ ร่วมกัน ดังนั้นการที่รัฐ คู่สัญญาใช้ดุลยพินิจในการตีความสนธิสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียวนั้นถือว่าขัดต่อหลักการตีความโดย สุจริตได้

แม้ข้อ 3 (2) จะกำหนดให้ใช้ความหมายของถ้อยคำตามกฎหมายภายใน ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ประเด็นหนึ่งที่อนุสัญญาได้กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขก่อน จะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในก็คือ คำว่า “เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” ซึ่งหมายความว่าก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในได้นั้น ต้องปรากฏว่า “บริบท” ไม่ได้ กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น จึงต้องวิเคราะห์คำว่า “บริบท” (Context) ที่ได้กำหนดไว้ใน ข้อ 3 (2) ว่ามีความแคบไหนด้อย่างไร มีข้อสังเกตว่า คำว่า “บริบท” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 31 (2) ของอนุสัญญากรุงเวียนนา นั้นหมายความรวมถึงตัวบททั้งหมด ภาคผนวก อารัมภบท ความตกลง หรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง

ตามที่สรรพากรพื้นที่ได้นำพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ซึ่งเป็นกฎหมาย ภายใน (นอกจากกฎหมายภาษี) มาประกอบการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นกรณีที่ อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้ความหมายคำว่า “ศิลปะ” ไว้แต่อย่างใด ผู้วิจัยเห็นว่าการอ้างอิง กฎหมายภายในดังกล่าวนั้นปราศจากเหตุผลที่จะกระทำได้ เนื่องจากว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อ หลักการตีความสนธิสัญญาตามที่กำหนดไว้ในข้อ 27 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯซึ่งห้ามมิให้รัฐ คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตีความโดยอ้างถึงกฎหมายภายในของตนมาทำการตีความสนธิสัญญาแต่ ฝ่ายเดียว<sup>17</sup> ดังนี้

<sup>17</sup> ข้อ 27 อนุสัญญากรุงเวียนนา 1689

“ข้อ 27 กฎหมายภายในและการปฏิบัติตามสนธิสัญญา

รัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งไม่สามารถกล่าวอ้างกฎหมายภายในรัฐของตนเพื่อให้การ  
บังคับตามสนธิสัญญาไม่เป็นผล.....”

“Article 27 Internal law and observance of treaties

*A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its  
failure to perform a treaty...*”

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า การอ้างกฎหมายภายในแต่เพียงฝ่ายเดียวของรัฐ  
คู่สัญญาแต่เพียงรัฐหนึ่งรัฐเดียว ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่มีเหตุผลไม่สุจริตหรือไม่ยุติธรรม  
ซึ่งขัดกับหลักการตีความโดยสุจริตที่กำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาและขัดต่อ  
วัตถุประสงค์ในการจัดทำอนุสัญญาฯ ซึ่งอนุสัญญาต้องการแก้ไขปัญหาร่วมกัน

ในเรื่องการตีความนั้น ข้อ 31 (3) ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ.1969 ได้ยอมรับ  
ถึงส่วนประกอบอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาว่าสามารถนำมาใช้ในการตีความในฐานะที่เป็น  
บริบท (Context) ของสนธิสัญญาได้ อันได้แก่ ข้อตกลงที่ทำขึ้นภายหลังของภาคีสถิติสนธิสัญญาที่มี  
ปัญหาในการตีความ ดังนั้น ข้อ 31 (3) จึงเป็นเรื่องของบริบทแวดล้อมที่ทำให้เห็นถึงความหมายอัน  
แท้จริงของสนธิสัญญา ซึ่งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้เคยให้ความเห็นแนะนำไว้ในคดี Sub-  
Quest African, South-West Africa ลงวันที่ 11 กรกฎาคม ค.ศ. 1950 เกี่ยวกับกฎบัตรว่าด้วยดินแดน  
ในอาณัติว่า “การตีความตราสารทางกฎหมายโดยภาคีด้วยตนเองนั้น แม้จะมีข้อตกลงกำหนด  
ความหมายของถ้อยคำกันก็ตาม ก็ต้องถือว่าการตีความดังกล่าวมีความหมายที่เป็นไปได้เมื่อได้รับ  
การยอมรับจากภาคีอีกฝ่ายหนึ่งถึงพันธกรณีที่ภาคีนั้นมีอยู่”

มีข้อน่าสังเกตว่า บริบทแวดล้อมในข้อ 31 (3) นี้ยังรวมถึงกฎเกณฑ์ทาง  
กฎหมายระหว่างประเทศทุกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ต่างๆ ของภาคีอีกด้วย ซึ่ง  
หมายความว่า การตีความสนธิสัญญาจะต้องกระทำไปภายในกรอบของกฎหมายระหว่างประเทศอัน  
ได้แก่ กฎหมายอนุสัญญาซึ่งเกิดจากข้อตกลง (Conventional Law) กับกฎหมายจารีตประเพณีที่ใช้  
บังคับระหว่างภาคีนั้นเอง ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาที่จะต้อง  
พิจารณากฎหมายอนุสัญญาอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมาประกอบด้วยเมื่อต้องทำการตีความสนธิสัญญาหรือ

อนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาต้องการตีความ คำว่า “เขตไหล่ทวีป” (Continental Shelf ) รัฐคู่สัญญาควรจะพิจารณาถึง “อนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. 1982” (UN Convention on the Law of the Sea of 1982)<sup>18</sup> มาประกอบการพิจารณาตีความด้วยเพื่อประโยชน์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนให้สอดคล้องกับบริบทโดยแท้จริง การตีความความสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยการอ้างอิงความหมายตามกฎหมายภายใน โดยไม่ได้คำนึงถึงนิยามศัพท์หรือความหมายตามกฎหมายระหว่างประเทศ ถือว่าเป็นสิ่งที่พึงหลีกเลี่ยงสำหรับรัฐภาคีในการตีความสนธิสัญญา

ในประเด็นที่สรรพากรพื้นที่ได้โต้แย้งการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว โดยการอ้างอิงถึงกฎหมายภายในของประเทศไทยคือ พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 และกล่าวว่าในเมื่อนิยามศัพท์คำว่า “ ศิลปกรรม ” ตามกฎหมายลิขสิทธิ์ของไทยไม่ได้มีความหมายรวมถึงงานดนตรีกรรม (Musical Work) ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถปรับใช้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 5% ได้นั้น หลังจากที่ผู้วิจัยได้อธิบายถึงหลักการตีความโดยคำนึงถึง *กฎเกณฑ์ทางกฎหมายระหว่างประเทศทุกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ต่างๆ ของภาคี* ในข้อ 31 (3) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ.1969 แล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าไม่ควรนำกฎหมายลิขสิทธิ์ดังกล่าวขึ้นมาช่วยปรับใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่คู่สัญญาและหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรพิจารณานิยามศัพท์คำว่า “งานศิลปกรรม” จากกฎหมายระหว่างประเทศที่ประเทศไทยและประเทศมอริเชียสต่างเป็นภาคีด้วยกันทั้งสองประเทศ

ในประเด็นดังกล่าว ประเทศไทยและมอริเชียสต่างเข้าเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกในวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1995และในฐานะเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกดังกล่าว ประเทศทั้งสองฝ่ายต่างได้เข้าร่วมเป็นภาคี “ความตกลงว่าด้วยสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวกับการค้า” (Agreements on Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights : TRIPs) และในข้อ 9 แห่งความตกลง TRIPs ได้อ้างอิงถึง อนุสัญญาเบิร์นเพื่อคุ้มครองงานวรรณกรรมและศิลปกรรม (Berne Convention on Literary and Artistic Work) ซึ่งประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีในปี ค.ศ. 1931 ซึ่งตามอนุสัญญาเบิร์นฯ ได้กำหนดนิยามศัพท์และความหมายคำว่า “งานศิลปกรรม” (artistic works)<sup>19</sup> ให้รวมถึง คำว่า “งานดนตรีกรรม” (Musical Works) ด้วย

<sup>18</sup> Harris D.J. (1991) *Cases and Material on International Law* p. 43 – 44.

<sup>19</sup> ข้อ 2 ( 1 ) Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works 1979



เนื่องจากมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น” ไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงว่าให้ครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินประเภทใดบ้าง และในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักจะอิงกับความหมายของ “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งได้บัญญัติไว้ตามร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD จากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Conventions) ดังต่อไปนี้<sup>20</sup>

“คำว่า ค่าสิทธิ ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง การชำระอย่างใดที่ ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปใช้สำหรับการถ่ายทอดทางวิทยุหรือโทรทัศน์ ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้าแบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อการใช้สิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อเสนอเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์”

*“The term "royalties" as used in this Article means payments or any kind received as a consideration for the alienation of or the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”*

จากนิยามคำว่า “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จะเห็นได้ว่ามีความหมายครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินทุกประเภทตาม พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พระราชบัญญัติสิทธิบัตรและพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า เช่นเดียวกับมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่นิยาม “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนบางส่วนยังมีขอบเขตความหมายเกินกว่าความหมายของ “ค่าสิทธิ” ตามมาตรา 40 (3) กล่าวคือ “ค่าตอบแทนในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์” ตามที่ระบุไว้ในนิยาม “ค่าสิทธิ” ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจจะไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท “ค่าสิทธิ” ตามมาตรา 40 (3) แต่ก็ถือเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>20</sup> ดู ข้อ 12 (3) OECD Model Tax Convention

อย่างไรก็ดี เมื่อพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 มีผลใช้บังคับตาม มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้มีการแบ่งแยกงานอันมีลิขสิทธิ์ที่ได้รับความคุ้มครองไว้เป็นงานประเภทต่างๆ ปลีกย่อยหลายแขนง เช่น งานสร้างสรรค์ประเภทวรรณกรรม นาฏกรรม ศิลปกรรม ดนตรีกรรม โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ สิ่งบันทึกเสียง งานแพร่เสียงแพร่ภาพ หรือ งานอื่นใดในแผนกวรรณคดี แผนกวิทยาศาสตร์หรือแผนกศิลปะของผู้สร้างสรรค์ ไม่ว่าจะงานดังกล่าวจะแสดงออกโดยวิธีหรือรูปแบบใดจึงอาจเกิดความสับสนได้ว่า ลิขสิทธิ์ในงานประเภทตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 เช่น งานดนตรีกรรม งานนาฏกรรม ไม่ได้ถูกระบุไว้อย่างชัดเจนในนิยาม “คำสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาชิซ็อน จึงควรจะถือว่าเป็นลิขสิทธิ์ในงานประเภทใดในอนุสัญญาภาชิซ็อน ประเด็นนี้สามารถอธิบายได้ว่าเนื่องจากประเทศไทยมีอนุสัญญาภาชิซ็อนใช้บังคับมาก่อนพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 แม้ในกลุ่มของการให้ใช้ลิขสิทธิ์ ตามคำนิยาม “คำสิทธิ” ในอนุสัญญาภาชิซ็อน จะระบุเพียงงานวรรณกรรม งานศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ก็ตาม แต่ต้องถือว่าอนุสัญญาภาชิซ็อนมีเจตนารมณ์ให้งานทั้ง 3 ประเภทนี้มีผลครอบคลุมลิขสิทธิ์ในงานทั้งหลายทั้งปวงที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 จึงสามารถสรุปได้ว่า ลิขสิทธิ์ในงานประเภทต่างๆ ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ไม่ว่าจะถูกเรียกชื่อเป็นอย่างไรก็ยังคงถือเป็นเพียงส่วนหนึ่งของลิขสิทธิ์ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาชิซ็อน<sup>21</sup>

<sup>21</sup> ธนภณ แก้วสถิต. (2546) คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาชิซ็อน (ฉบับอ่านเข้าใจง่าย). หน้า 53 – 54.