

ปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ภายใต้ข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ*

Problems in Enforcing Personal Income Tax Collection under
the article ‘Independent Personal Services’

สรรค์ ตันติจิตตานนท์**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

Sann Tanticahttanon

Assistant Professor, School of Law, Mae Fah Luang University

วันที่รับบทความ 3 กรกฎาคม 2567; วันที่แก้ไขบทความ 12 สิงหาคม 2567; วันที่ตอบรับบทความ 19 สิงหาคม 2567

* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการวิจัยเรื่อง “แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการให้บริการข้ามพรมแดน” ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนการวิจัยจากมหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

** นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; นิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; อีเมลติดต่อ sann.tan@mfu.ac.th

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นประเด็นที่มีความยุ่งยากในการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในประเทศไทยและยิ่งเผชิญความซับซ้อนยิ่งขึ้นเมื่อต้องพิจารณาประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศ บทความนี้มุ่งศึกษาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศและเข้ามาทำงานในประเทศไทยโดยวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรไทยและการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากความไม่ชัดเจนและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีในปัจจุบัน รวมทั้งเสนอแนะถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาล่าช้า

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย เริ่มต้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องจำแนกประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40 ซึ่งเงินได้ที่บุคคลได้รับนั้นถือเป็นเงินได้ประเภทใดจะมีความสัมพันธ์กับเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีการให้บริการของบุคคลธรรมดาที่หากได้มีการดำเนินการโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ซึ่งผู้เสียภาษีจะเผชิญกับความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติกฎหมายที่ไม่ชัดเจน ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บทความนี้จะมุ่งเน้นไปที่ข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามโครงสร้างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ซึ่งจะวิเคราะห์ถึงการบังคับใช้และสภาพของปัญหาที่เกิดขึ้น ประกอบกับการเปรียบเทียบการบังคับใช้กับโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งไม่มีข้อบทที่ 14 และจะมีผลย้อนกลับไปให้บังคับใช้ข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวรแทน การศึกษาถึงข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้กล่าวถึงความหมายของคำว่า “ฐานประกอบการประจำ” ที่ยังไม่มีแนวทางการตีความที่ชัดเจนในประเทศไทย รวมทั้งเงื่อนไขและหลักเกณฑ์อื่นที่ปรากฏตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่น ประเด็นเรื่องการนับระยะเวลาประเด็นการตีความบังคับกรณีเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำที่กำหนดไว้

การแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นสำหรับการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระภายใต้กฎหมายราชการของประเทศไทย และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น อาจต้องทำการปรับปรุงกฎหมายและเพิ่มเติมแนวปฏิบัติเพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีซึ่งจะมีผลทำให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่มีประสิทธิภาพและลดข้อพิพาทระหว่างประเทศอีกด้วย

คำสำคัญ: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา; อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ; การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

Abstract

The taxation of independent personal services is a complex issue under Thai domestic law and becomes even more complicated when considering double taxation conventions between countries. This article aims to study the personal income tax obligations of non-residents working in Thailand by analyzing the problems arising from the application of the Thai Revenue Code and the enforcement of double taxation conventions. It will highlight the issues caused by ambiguities and the current tax law enforcement problems, as well as propose solutions to address these challenges.

The problems in collecting personal income tax under the provisions of the Thai Revenue Code begin with classifying income types under Section 40. The type of income an individual receives relates to the withholding tax issue. For the case of independent personal services performed by non-residents, withholding tax must be applied under Section 50 and the Revenue Department's Order Tor. Por. 4/2528. Taxpayers face uncertainties due to unclear legal provisions.

Regarding double taxation conventions, this article focuses on Article 14, which pertains to independent personal services according to the UN Model Tax Convention. It will analyze the enforcement and issues arising from it, alongside comparing it with the OECD Model Tax Convention, which does not include Article 14 and instead reverts to Article 5 concerning permanent establishment. The study of Article 14 under double taxation conventions covers the definition of a "fixed base" that lacks clear interpretation in Thailand, as well as other conditions and criteria in double taxation

conventions such as the duration test and the minimum income threshold criteria.

To address the issues of enforcing personal income tax on independent personal services under the Thai Revenue Code and double taxation conventions, it may be necessary to amend the law and provide additional guidelines to ensure clarity and fairness for taxpayers. This will result in more effective tax law enforcement and reduce international disputes.

Keywords: Personal Income Tax; Double Taxation Agreements; Independent Personal Services

1. บทนำ

ในโลกยุคปัจจุบัน การเคลื่อนย้ายแรงงานระหว่างประเทศเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเป็นปกติอย่างแพร่หลาย เนื่องจากความสะดวกรวดเร็วในการเดินทาง การที่บุคคลต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทยนั้นถือเป็นกลไกส่วนหนึ่งที่มีส่วนช่วยในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ อย่างไรก็ตาม การเข้ามาของแรงงานต่างชาตินั้นเป็นเรื่องที่ต้องมีการควบคุมและจัดการอย่างเหมาะสมเพื่อให้เกิดความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยถือเป็นเรื่องหนึ่งที่มีความสำคัญยิ่ง โดยเฉพาะประเทศไทยที่มีความต้องการแรงงานจากต่างชาติสูง

บทความนี้เป็นการศึกษาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศและเข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยเฉพาะกรณีการให้บริการของบุคคล เรื่องจากการให้บริการของบุคคลนั้นเป็นเรื่องที่พบเห็นได้ทั่วไปในทางธุรกิจต่าง ๆ เช่น การบริการทางด้านวิทยาศาสตร์ การบริการทางด้านบัญชี การบริการให้คำปรึกษาต่าง ๆ การวิเคราะห์ถึงภาระภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาเริ่มต้นจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรไทย ซึ่งเริ่มจากประเภทของเงินได้พึงประเมินที่บุคคลธรรมดาอาจได้รับจากการทำงานในประเทศไทย และภาระการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่จะเกิดขึ้น เมื่อบุคคลธรรมดามีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรตามหลักแหล่งเงินได้ แต่หากบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ ความยุ่งยากซับซ้อนในการบังคับจัดเก็บภาษีจะเพิ่มมากขึ้นจากการที่จะต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ประกอบกับการเสียภาษีของบุคคลนั้นเนื่องจากจะเกิดภาวะการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันระหว่างสองประเทศขึ้น ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ จะชี้สิทธิในการจัดเก็บภาษีว่ากรณีตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้น ประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ การศึกษานี้จะชี้ให้เห็นถึงสภาพของปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับจัดเก็บภาษีที่จะต้องพิจารณากฎหมายทั้งตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ซึ่งทำให้การเสียภาษีเงินได้จะต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนในการเสียภาษีในหลายกรณี ที่ยังไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจน

อนึ่ง สำหรับการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดานั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ มีข้อบทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สำคัญคือ ข้อบทเรื่องการให้บริการ

ส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ แต่ทั้งนี้ ภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาอาจจะเข้าข้อบทอื่นได้อีก เช่น ข้อบทเรื่องเงินปันผล ข้อบทเรื่องค่าสิทธิ ข้อบทเรื่องครู ศาสตราจารย์ นักวิจัย เป็นต้น บทความนี้มุ่งเน้นศึกษาถึงเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ภายใต้บังคับข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services) หมายถึง การให้บริการโดยบุคคลธรรมดา โดยไม่มีลักษณะความสัมพันธ์ในลักษณะลูกจ้างกับบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ว่าจ้าง ซึ่งทำให้บุคคลที่ทำหน้าที่การให้บริการนี้มีอิสระในการทำงาน และไม่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือคำสั่งจากผู้อื่น ซึ่งการได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้จะไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงลักษณะการได้รับเงินได้จากผู้จ่ายว่าเป็นนายจ้างผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ หรือโดยสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นสำคัญที่แตกต่างกับข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

2. ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการให้บริการตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร

การที่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศเข้ามาทำงานในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากประเทศไทยนั้น ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคแรก อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี การที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐอธิปไตยหนึ่งก่อให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐอธิปไตยหนึ่งนั้นด้วยซึ่งกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบด้วย

2.1 ปัญหาการพิจารณาว่าการให้บริการของบุคคลเป็นเงินได้พึงประเมินในลักษณะใดตามมาตรา 40

การให้บริการของบุคคลอาจเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินในประเภทใดนั้นขึ้นกับข้อเท็จจริง เนื่องจากบุคคลอาจจะได้รับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) หรือได้รับเงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) หรือ ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) หรือ

เงินได้จากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) หรือ เงินได้จากธุรกิจหรืออื่น ๆ ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งในทางปฏิบัติเรามักพบเห็นข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรกับผู้เสียภาษีเกิดขึ้นเสมอว่าเงินได้ที่ได้รับนั้นถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด ลักษณะของการให้บริการของบุคคลนั้นบางครั้งอาจมีความไม่แน่นอนว่าการทำงานให้ของบุคคลนั้นอาจจะคาบเกี่ยวกันระหว่างลักษณะเงินได้แต่ละประเภทกันได้ ซึ่งในเรื่องนี้จะส่งผลตามมาในเรื่องการยื่นรายการเพื่อเสียภาษี และการหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้จ่ายเงินได้ ทั้งนี้ สำหรับกรณีการบังคับตามประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ เห็นว่าจะไม่สัมพันธ์กับมาตรา 40 (1) เนื่องจาก ลักษณะของเงินได้จากการจ้างแรงงานนั้น จะต้องเป็นการได้เงินได้จากนายจ้างซึ่งอยู่ในบังคับข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Services)

2.2 ปัญหาเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 กรณีการจ่ายให้กับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50¹ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามในมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) จะพบว่าใช้คำว่า “จ่ายให้กับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

¹ มาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คูณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อนไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใดให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ซึ่งเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียว เพราะเหตุออกจากงาน ซึ่งได้คำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน และได้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (5) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หัก เป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสาม ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่ง มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของ เงินได้

(ข) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48 (3) (ก) และ(ค) ให้คำนวณหักใน อัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ค) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48 (3) (ข) ให้ถือว่าผู้ออกตัวเงิน ผู้ออก ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ หรือนิติบุคคลผู้โอนตัวเงินหรือตราสารดังกล่าว ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ตามส่วนนี้เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน และให้เรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ และให้ถือว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นเป็นภาษีที่หักไว้

(ง) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) ที่มีได้ระบุใน (ข) และ (ค) แห่ง มาตรานี้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้มิใช่เป็นนิติบุคคล และจ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องหักภาษี ตามมาตรานี้

(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้

(ฉ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) และ (ฉ) ให้คำนวณหักในอัตรา ร้อยละ 15.0 ของเงินได้

โดยมีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์ในการกำหนดให้หักไว้ในแต่ละกรณี ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรจะพบคำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” ในมาตรา 41 ซึ่งหมายความว่า ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด

ปัญหาอาจเกิดขึ้นในการบังคับให้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 หากพิจารณาถึงบทบัญญัติในมาตรา 41 จะเห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยกับผู้เสียภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม ซึ่งตามความหมายของคำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” ที่ปรากฏบัญญัตินี้เพื่อใช้โยงกับการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เมื่ออยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษีนั้น

การที่บุคคลใดจะอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษีใดหรือไม่นั้น จะทราบได้แน่ชัดเมื่อถึงสิ้นปีและนับระยะเวลาตลอดทั้งปีว่าผู้นั้นอยู่ในประเทศไทยครบตามระยะเวลาดังกล่าวหรือไม่ ดังนั้น หากบุคคลนั้นเข้ามาทำงานในประเทศไทยในช่วงระยะเวลาดังกล่าวหรือไม่ อาจจะไม่สามารถทราบได้เลยว่าบุคคลผู้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ แต่การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นการบังคับให้ต้องหักภาษีเมื่อจ่ายเงินได้ให้กับผู้รับนั้นทันที และนำเงินภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายส่งกรมสรรพากร ดังนั้น เงื่อนไขการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยอิงกับคำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” จึงเกิดปัญหาขึ้นว่าการหักภาษีในกรณีการจ่ายให้กับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยนั้น จะบังคับอย่างไรเมื่อไม่มีความแน่นอนว่าผู้รับนั้นจะถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

หากเป็นกรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (2) หากผู้รับเงินได้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) วรรคแรก แต่ในกรณีที่ผู้รับเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะคำนวณหักในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (1) วรรคที่สี่ ซึ่งวิธีในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายสองกรณีนี้มีความ

(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

แตกต่างกัน เมื่อทั้งผู้จ่ายเงินได้ และผู้รับเงินได้ไม่ทราบแน่ว่าผู้รับเงินได้นั้นจะถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้นหรือไม่ การหักภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 50 นี้จะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เพราะหากหักผิด และนำภาษีไปส่งไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้มีหน้าที่หักภาษี ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินจะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หัก และไม่ได้นำส่งตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าการบังคับตามกฎหมายในกรณีเช่นนี้ยากจะปฏิบัติตามในความเป็นจริง และเกิดโทษกับผู้เสียภาษีได้ง่าย

กรณีเช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่มีเงื่อนไขที่แตกต่างกันระหว่างกรณีผู้รับที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และกรณีที่ผู้รับเป็นผู้ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทยจะขจัดปัญหาดังกล่าวนี้ได้ และหากมีการแก้ไขกรณีการหัก ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติมาตรา 50 (1) ให้เป็นการหักในอัตราเดียวแทนจะคำนวณโดยคูณจำนวนครั้งที่ต้องจ่ายและหารด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่าย ก็อาจจะช่วยลดความยุ่งยากลงได้อีก ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้รับเงินได้ที่อาจอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้หากผู้เสียภาษีนั้นได้สิทธิประโยชน์ที่ดีกว่าก็สามารถอ้างเพื่อยกเว้นการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้

กรณีที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ตามบทบัญญัติเห็นว่ายังมีความคลุมเครือ เพราะตามมาตรา 50 (1) วรรคที่สี่บัญญัติเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) ที่จ่ายให้กับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น หากผู้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) นั้นจะมีภาระการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ หากเป็นผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 50 (1) ซึ่งประเด็นนี้อาจตีความได้ว่า ก.) ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะไม่ได้กำหนดบัญญัติไว้เช่นกรณีเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) หรือ ข.) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยถือปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีที่เป็นผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ในเรื่องนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเจตนารมณ์ของการบัญญัติในเรื่องภาษีหัก ณ ที่จ่าย นั้นเพื่อจัดเก็บภาษีไว้ก่อนการเสียภาษีสิ้นปี ดังนั้น ไม่น่าจะตีความไปในทาง ก.) ที่ไม่บังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายเลย กฎหมายน่าจะให้มีเจตนารมณ์ให้หักภาษีไว้ทุกกรณีมากกว่า

2.3 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เป็นการกำหนดการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 โดยกำหนดถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้ในแต่ละกรณี ในที่นี้ผู้เขียนจะขอยกเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องเฉพาะกับปัญหาในเรื่องการให้บริการของบุคคลธรรมดา คือ ตามข้อ 7 และ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528^{2 3}

² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 บัญญัติว่า

“ข้อ 7 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จากวิชาชีพ อิสระ ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลนอกจากที่ระบุใน (2) เฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย หรือประกอบกิจการในประเทศไทย แล้วแต่กรณี หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

“(1/1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากที่ระบุใน (2) เฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย หรือประกอบกิจการในประเทศไทย แล้วแต่กรณี หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2563 โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 1.5”

ข้อ 8 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน เฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เฉพาะค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (7) หรือ (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0”

³ ตามข้อ 9 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เป็นกรณีการจ่ายเงินได้สำหรับนักแสดง สาธารณะ ซึ่งตามโครงสร้างต้นแบบของ OECD จะเข้าข้อบทที่ 17 เรื่อง นักแสดงและนักกีฬา ผู้เขียนจึง ไม่ยกมากล่าวในที่นี้

2.3.1 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีการจ่ายเงินได้จากวิชาชีพ

อิสระ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีจ่ายเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ในข้อ 7 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย หรือประกอบกิจการในประเทศไทย แล้วแต่กรณี” เห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีของบุคคลธรรมดาคือเฉพาะกรณีคำว่า “ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย” ส่วนกรณีคำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” คงใช้เฉพาะกับกรณีของนิติบุคคล

คำว่า “เฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย” จะบังคับเพียงใด ผู้เขียนเห็นว่าคำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” นั้นคงต้องบังคับตามมาตรา 41 วรรคที่สามคืออยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษี ส่วนคำว่า “ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย” นั้น ความหมายของคำว่า “ภูมิลำเนา” ไม่ปรากฏตามประมวลรัษฎากร แต่ปรากฏตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 37 ซึ่งบัญญัติว่า “ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดา ได้แก่ ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญ” ดังนั้นกรณีการจ่ายเงินได้ให้กับผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระนี้จึงอาจต้องพิจารณาถึงภูมิลำเนาเพิ่มเติมประกอบจากการอยู่ในประเทศไทยมากกว่า 180 วัน โดยไม่มีการหัก ณ ที่จ่ายสำหรับกรณีที่เป็นผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ในเรื่องนี้ มีข้อน่าสังเกตประการหนึ่งคือ หากมองในมุมกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว รัฐแหล่งเงินได้นั้นจะถือเป็นรัฐแรกที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีก่อน และหากรัฐแหล่งเงินได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นแล้ว รัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นรัฐที่สองจึงจะได้สิทธิเก็บภาษี แต่การหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามกฎหมายไทยกลับกำหนดให้หักภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ก่อน โดยไม่กำหนดให้หักภาษีตามหลักแหล่งเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตามโครงสร้างต้นแบบนั้นมิมีเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งคือเรื่องการทดสอบระยะเวลา หากผู้มีเงินได้นั้นอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ครบตามระยะเวลาที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ได้สิทธิในการจัดเก็บ

ภาษี เมื่อพิจารณาพร้อมกับบทบัญญัติเรื่องหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วจะเห็นว่าเกิดปัญหาที่สำคัญเกิดขึ้นประการหนึ่งคือ หากกฎหมายภายในกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อน และบุคคลนั้นในท้ายที่สุดเมื่อครบรอบปีภาษีปรากฏว่าไม่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้อันเป็นไปตามข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กรณีเช่นนี้ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้จะมีปัญหาในการขอคืนโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเป็นคนชาวต่างชาติที่อยู่ในไทยเฉพาะในช่วงเวลาที่เข้ามาทำงานให้บริการและเดินทางกลับเมื่อสิ้นสุดการจ้างงาน การขอคืนภาษีเงินได้ของชาวต่างชาติกรณีเช่นนี้อาจเกิดความยากลำบากเพราะไม่ได้อยู่ในประเทศไทยแล้ว

2.3.2 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (7) (8)

การจ้างทำของนั้นอาจเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินได้หลายประเภทแต่ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในข้อที่ 8 กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะกรณีที่เป็นเงินได้จากการจ้างทำของที่เข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (7) และ (8) เท่านั้น ซึ่งตามบทบัญญัติในข้อนี้ไม่ได้กำหนดการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เช่นเดียวกับการเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (6) โดยไม่มีการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เฉพาะสำหรับผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรืออยู่ในประเทศไทย ดังนั้นการจ่ายเงินได้สำหรับการจ้างทำของตามข้อที่ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 นี้จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในทุกกรณีไม่ว่าบุคคลที่มีภูมิลำเนาต่างประเทศ หรือไม่ได้อยู่ในประเทศไทย

3. ปัญหาในการจัดเก็บภาษีตามข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ตามต้นแบบของ UN ในข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระพบว่าต้นแบบทั้งสิ้น 3 ฉบับ คือฉบับปี ค.ศ. 1980 2011 และ 2017 ซึ่งในส่วนการแก้ไขที่สำคัญที่พบคือ บทบัญญัติตามอนุวรรค (ค) ที่พบในต้นแบบฉบับปี ค.ศ. 1980 ถูกตัดทิ้งในต้นแบบฉบับปี 2011 และไม่ปรากฏการนำมาใช้อีก และประเด็นในเรื่องของการนับระยะเวลาที่มีการแก้ไขถ้อยคำ ทั้งนี้ ตามโครงร่างต้นแบบของ UN นี้เห็นได้ว่าถูกนำมาใช้

เป็นแม่แบบสำคัญในการเจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของหลายประเทศ ทั้งนี้
ต้นแบบของ OECD ได้ตัดข้อบทที่ 14 นี้ออกนับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000⁴

⁴ OECD ได้แสดงจุดยืนว่าการมีฐานประกอบการประจำในกรณีของเงินได้จากการให้บริการ
ส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามข้อบทที่ 14 นั้นไม่มีความแตกต่างจากกรณีของสถานประกอบการถาวรและ
การจัดเก็บภาษีกำไรจากรูถึจตามข้อบทที่ 7 จึงตัดข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออก
และแก้ไขหัวข้อเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระใหม่ เป็นข้อบทเรื่อง “เงินได้จากการจ้าง
งาน” (income from employment) : Organization for Economic Cooperation and
Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed
Version 2000**, (OECD, 2000), p. 174.

ตาราง ข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามโครงสร้างต้นแบบ UN ในแต่ละฉบับ

UN 1980	UN 2011	UN 2017
1. เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง (ก) ถ้าผู้นั้นมีฐานประกอบการประจำอยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้นเงินได้เฉพาะที่พึง	1. เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง (ก) ถ้าผู้นั้นมีฐานประกอบการประจำอยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้นเงินได้เฉพาะที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการ	1. เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง (ก) ถ้าผู้นั้นมีฐานประกอบการประจำอยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้นเงินได้เฉพาะที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการ

UN 1980	UN 2011	UN 2017
ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจําอันนั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ (ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วง ระยะเวลา หนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวน เท่ากันหรือเกินกว่า 183 วัน ภายในปีภาษีที่ <u>เกี่ยวข้อง</u> หากเป็นกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงิน ได้เฉพาะ ที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบ กิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ	ประจําอันนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ (ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วง ระยะเวลา หนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็น จำนวนเท่ากันหรือเกิน กว่า 183 วัน <u>ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ซึ่งอาจ เริ่มต้น หรือสิ้นสุดภายในปีภาษีที่ เกี่ยวข้อง</u> หากเป็นกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จาก เงินได้เฉพาะ ที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบ กิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น	ประจําอันนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ (ข) ถ้าการอยู่ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วง ระยะเวลา หนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็น จำนวนเท่ากันหรือเกิน กว่า 183 วัน <u>ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ซึ่งอาจ เริ่มต้น หรือสิ้นสุดภายในปีภาษีที่ เกี่ยวข้อง</u> หากเป็นกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำ สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จาก เงินได้เฉพาะที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบ กิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

UN 1980	UN 2011	UN 2017
(ค) ถ้าคำตอบแทนที่ผู้หนึ่งได้รับจากกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นและในปีราชการเกินกว่า..... (จำนวนเงินที่จะตั้งขึ้นผ่านการเจรจาระดับทวิภาคี)		
2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และ นักบัญชี	2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี	2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นส่วนใหญ่เห็นว่ามิได้
โครงสร้างเป็นไปตามโครงสร้างต้นแบบของ UN แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับนั้นอาจมี
รายละเอียดที่ไม่เหมือนกับโครงสร้างต้นแบบ เช่นในเรื่องของการนับระยะเวลา หรืออาจมีการ
ตัดอนุวรรคใด อนุวรรคหนึ่งออก เป็นต้น ดังนั้น ในการบังคับใช้จึงมีข้อควรพึงระวังคือต้องดู
อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ใช้บังคับตามกรณีนั้นว่ามีความแตกต่างจากโครงสร้างต้นแบบ
อย่างไร เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับสาธารณรัฐเช็ก⁵ จะพบว่าข้อบทที่ 14 นั้นไม่ได้กำหนด
เงื่อนไขในการให้สิทธิกับรัฐถิ่นที่อยู่เลย ดังนั้นจึงดูเหมือนว่าการได้รับเงินได้จากการให้บริการ
ส่วนบุคคลกรณีเช่นนี้จะต้องถือว่ารัฐแหล่งเงินได้ได้รับสิทธิเด็ดขาดในการเก็บภาษี

3.1 ความหมายของคำว่า “ฐานประกอบการประจำ”

คำว่า “ฐานประกอบการประจำ” (fixed base) เป็นคำที่ไม่มีนิยามความหมายทั้งใน
อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และประมวลรัษฎากร แต่ตามคำอธิบายต้นแบบนั้นพบว่าการอ้างอิงถึง
คำว่าฐานประกอบการประจำว่ามีความหมายเช่นเดียวกับ “สถานประกอบการถาวร”⁶ ซึ่งเป็น
คำที่มีนิยามเฉพาะอยู่ในข้อบทที่ 5 ซึ่งหมายความว่าถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบ
ธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับสาธารณรัฐเช็ก ข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ
บัญญัติว่า

“1. ในกรณีที่ผู้ถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาแก่รัฐหนึ่ง ใน
ส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมคล้ายคลึงอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ ให้เก็บภาษีได้ใน
รัฐผู้อีกรัฐหนึ่งนั้น ในการกำหนดเงินได้ให้กับการให้บริการนั้น จะยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายซึ่ง
เกิดขึ้นในการให้บริการเช่นนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นใน
รัฐผู้ทำสัญญาที่การให้บริการนั้นเกิดขึ้นหรือที่อื่น

2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึง กิจกรรม อิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์
วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระ ของแพทย์ หนายความ วิศวกร
สถาปนิกและนักบัญชี”

⁶ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 6

ประเด็นที่ควรนำมาพิจารณาลำดับแรกคือ ฐานประกอบการประจำ หมายความว่า สถานประกอบการถาวรในทุกลักษณะหรือไม่ ในเรื่องนี้เมื่อศึกษาถึงประวัติศาสตร์และ บทบัญญัติของสถานประกอบการถาวร จะพบสถานประกอบการถาวรมันเกิดขึ้นเพื่อ วัตถุประสงค์ในการให้สิทธิการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ เมื่อวิสาทิกในรัฐคู่สัญญา รัฐ หนึ่งเข้าไปประกอบการในรัฐอีกรัฐหนึ่งหากมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความหมาย ของสถานประกอบการถาวรมันหากพิจารณาตามลำดับช่วงเวลาจะพบว่ามีเพิ่มเติมสถาน ประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน (Deemed PE) ขึ้นเนื่องจากคุณลักษณะของสถานธุรกิจ ประจำเพียงอย่างเดียวมันไม่เหมาะสมต่อการอ้างอิงการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้จึงทำให้ การมีโครงการก่อสร้าง การให้บริการ หรือการมีตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้นั้นถือเสมือนว่ามี สถานประกอบการถาวรด้วยเช่นกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ⁷ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าตามความหมายของฐานประกอบการประจำควรต้องอ้างอิงเฉพาะกับกรณี สถานธุรกิจประจำเท่านั้น ไม่โยงถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน อื่น (Deemed PE)

3.2 ปัญหาการนับระยะเวลาของฐานประกอบการประจำ

หากเปรียบเทียบความหมายของคำว่า “ฐานประกอบการประจำ” กับ “สถานธุรกิจประจำ” ตามความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรจะพบว่าในคำอธิบาย ต้นแบบได้กล่าวถึงกรณีการเกิดเป็นสถานธุรกิจประจำนั้นไม่มีกำหนดการนับระยะเวลา แตกต่างกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการที่มี การกำหนดเวลาในข้อบทย่างชัดเจน เนื่องจากคุณลักษณะของคำว่า “ประจำ” (fixed) นี้ใช้ เพื่อชี้บ่งถึงความสัมพันธ์อันแน่นแฟ้นระหว่างการประกอบกิจการ และดินแดนของรัฐแหล่งเงิน ได้ ซึ่งคุณลักษณะประจำตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์กับจุดทาง ภูมิศาสตร์อันสามารถกำหนดได้โดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งอาจจะต้องพิจารณาถึงกรณีของสิ่งปลูก สร้างอันมีลักษณะเป็นการยึดโยงกับที่ดินของรัฐแหล่งเงินได้นั้น สิ่งปลูกสร้างนั้นอาจมีขึ้นเพื่อ

⁷ สรรค์ ดันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ: ข้อบทเรื่องสถาน ประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติ ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: ปณณรัช, 2560), หน้า 5-45.

ใช้สำหรับวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น เรือที่ให้บริการเป็นร้านอาหารที่ซึ่งติดกับสมอกับเชือก⁸ ทั้งนี้เห็นได้ว่าปัจจุบันได้มีการยอมรับถึงการตีความของคำว่า “ประจำ” นี้ในความหมายที่กว้างมากยิ่งขึ้น เช่น ในกรณีการตีความของแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบลอย (Floating Oil Rigs) กับแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบถาวร (Permanently Anchored Oil Rigs) เห็นว่าสองกรณีนี้ควรทำให้เกิดผลลัพธ์เช่นเดียวกัน คือถือว่ามีสถานธุรกิจอันมีลักษณะ “ประจำ” ขึ้นซึ่งสิ่งสำคัญที่ควรนำมาใช้ในการพิจารณาคือประเด็นเรื่องความสัมพันธ์กับจุดอ้างอิงในทางภูมิศาสตร์ที่จะต้องนำมาใช้ทดสอบกับเรื่องลักษณะความ “ประจำ”⁹

แนวทางการตีความที่ใช้ของคำว่า “ประจำ” ดังที่ปรากฏในการให้คำอธิบายในเรื่องสถานธุรกิจประจำนั้นโดยพื้นฐานควรเป็นเช่นเดียวกับการให้ความหมายของ “ฐานประกอบการประจำ” ซึ่งเมื่อปรากฏลักษณะการยึดโยงกับพื้นที่ในรัฐแหล่งเงินได้แล้วจะถือว่าเกิดลักษณะประจำนี้ขึ้นโดยไม่คำนึงถึงเงื่อนไขเรื่องเวลา ทั้งนี้ สำหรับเงื่อนไขในเรื่องเวลาตามข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรจะพบว่าถูกนำมาใช้เพื่อทดสอบถึงการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนตามโครงสร้างต้นแบบ คือสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ซึ่งจะกำหนดว่าโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการนั้นจะต้องมีระยะเวลาในการดำรงอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ยาวนานเพียงใดจึงจะให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

อย่างไรก็ดี ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นพบว่าในข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระบางฉบับนั้นกำหนดถึงเงื่อนไขของฐานประกอบการประจำด้วยว่าจะต้องมีระยะเวลาเท่าไร จึงให้สิทธิจัดเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าการมีฐานประกอบการประจำและให้สิทธิกับรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนั้น ๆ เช่นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ข้อบทที่ 14 วรรคแรกบัญญัติว่า “... กำหนดให้ผู้นั้นมีอยู่เป็นปกติซึ่งฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้นสำหรับระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วันภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ ...” กรณีเช่นนี้

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62-67.

⁹ เรื่องเดียวกัน

ก็ต้องถือว่าการมีฐานประกอบการประจำจะต้องมีระยะเวลามากกว่า 183 วันภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ จึงจะเกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่น ปรากฏความในข้อบทที่ 14 วรรคแรกในเรื่องฐานประกอบการประจำโดยมีกำหนดถึงระยะเวลาในการทดสอบการเป็นฐานประกอบการประจำด้วยพบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ 16 ฉบับ โดยได้กำหนดระยะเวลาทดสอบฐานประกอบการประจำที่แตกต่างกันดังนี้

ตาราง ฐานประกอบการประจำที่มีกำหนดระยะเวลาการทดสอบตามข้อบทที่ 14 อนุ (ก)

ลำดับ	ประเทศ	ระยะเวลาในการทดสอบถึงการเป็นฐานประกอบการประจำ
1	เดนมาร์ก	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 90 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ
2	ไต้หวัน	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 183 วัน ใน ระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
3	เนปาล	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
4	บาเรนห์	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
5	โปแลนด์	ผู้รับมิได้มีสถานประกอบการประจำ....ระยะเวลาหนึ่งหรือหลาย ระยะเวลารวมกันไม่เกิน 183 วันในปีนั้น ๆ
6	ฝรั่งเศส	ผู้รับมิได้มีสถานประกอบธุรกิจประจำ....ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ ซึ่งรวมกันแล้วไม่เกินกว่า 183 วัน ในปีนั้น ๆ

ลำดับ	ประเทศ	ระยะเวลาในการทดสอบถึงการเป็นฐานประกอบการประจำ
7	ลักเซมเบิร์ก	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
8	ลาว	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ
9	เวียดนาม	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในปีรัฐากรที่เกี่ยวข้อง
10	ศรีลังกา	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาซึ่งรวมกันแล้วเป็นจำนวนหรือเกิน กว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือน
11	สเปน	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาซึ่งรวมกันแล้วเป็นจำนวนหรือเกิน กว่า 183 วัน ภายในสิบสองเดือนใด ๆ
12	ออสเตรเลีย	ผู้รับมิได้มีฐานประกอบการประจำ....ระยะเวลาหนึ่งหรือหลาย ระยะเวลารวมกันเกินกว่า 183 วัน ในปีนั้น
13	อินโดนีเซีย	ไม่ได้มีฐานประกอบการประจำ....ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกัน แล้วเกิน 183 วัน ในปีรัฐากรดังกล่าว

ลำดับ	ประเทศ	ระยะเวลาในการทดสอบถึงการเป็นฐานประกอบการประจำ
14	อิสราเอล	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเท่ากับหรือเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ
15	เอมิเรตส์	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
16	อังการี	ระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันถึงหรือมากกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับพบว่ามีข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ แต่ไม่มีบทบัญญัติตามอนุวรรค (ก) กำหนดไว้¹⁰ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าไม่มีการกำหนดถึงการให้สิทธิจัดเก็บภาษีกับรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีที่มีฐานประกอบการประจำอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีเช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าจะไปบังคับโดยนำข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรมาบังคับใช้แทนไม่ได้ เพราะเมื่อมีการเจรจาตกลงกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และมีข้อบทเฉพาะในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแล้ว แต่ไม่กำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการมีฐานประกอบการประจำไว้ จะต้องถือว่าประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่กำหนดให้สิทธิการจัดเก็บภาษีจากฐานประกอบการประจำเลยแม้จะพบว่ามีฐานประกอบการประจำตั้งอยู่ในรัฐนั้นจริง สิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีเช่นนี้คงเหลือแต่การได้สิทธิการจัดเก็บภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุวรรคอื่น

ยกตัวอย่างเช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศพม่า ที่มีข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแต่ไม่มีอนุวรรค (ก) หรือเงื่อนไขในการให้สิทธิจัดเก็บภาษีจากการมีฐานประกอบการประจำ หากผู้มีเงินได้เข้าองค์ประกอบเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ เช่น อยู่ในรัฐนั้นเกินกว่า 183 วันในปีภาษีที่เกี่ยวข้องก็จะให้สิทธิจัดเก็บภาษีกับรัฐแหล่งเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

3.3 ปัญหาการนับระยะเวลา

การนับระยะเวลานี้ ตามโครงสร้างต้นแบบของ UN วางเงื่อนไขโดยถ้อยคำที่แตกต่างกันสองกรณี คือ กำหนดว่า “ภายในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง” (in the fiscal year concerned) ที่พบในโครงสร้างต้นแบบฉบับเดิมในปี ค.ศ. 1980 กรณีหนึ่ง¹¹ และ “ภายในสิบสองเดือนใด ๆ ซึ่งอาจเริ่มต้น หรือสิ้นสุดในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง” (in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned) ที่ได้เริ่มนำมาใช้ในโครงสร้างต้นแบบในปี ค.ศ. 2011

¹⁰ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่พบว่ามีข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ แต่ไม่ปรากฏเงื่อนไขในเรื่องฐานประกอบการประจำพบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเช็ก พม่า รัสเซีย อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ อิตาลี

¹¹ UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 1980, pp. 31-32.

และใช้มาจนกระทั่งปัจจุบัน อีกกรณีหนึ่ง¹² อย่างไรก็ดีตามคำอธิบายต้นแบบของ UN ไม่ได้ อธิบายถึงบทบัญญัติที่จะก่อให้เกิดผลที่แตกต่างกัน¹³ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทย ตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นจะพบถึงบทบัญญัติที่แตกต่างกัน คือ มีการใช้คำว่า “ในปีรัฐการณ์ที่ เกี่ยวข้อง”¹⁴ “ในปีภาษีหรือปีเงินได้”¹⁵ “ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือ สิ้นสุดในปีรัฐการณ์ที่เกี่ยวข้อง”¹⁶ และ “ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ”¹⁷ ซึ่งยังคงเกิด คำถามว่าจะเกิดผลในการบังคับใช้ที่แตกต่างกันหรือไม่ นอกจากนี้ การบังคับการจัดเก็บภาษี ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นอาจจะพบความขัดแย้งกับการบังคับใช้ประกอบกับประมวล รัฐการณ์อีก

ยกตัวอย่างเช่น นายลูแปงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งตามอนุสัญญาภาษี ซ้อนฯ ฉบับประเทศฝรั่งเศสในข้อบทที่ 14 กำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลจากการ ให้บริการอิสระให้ต้องอยู่รวมกัน 183 วันในปีรัฐการณ์ที่เกี่ยวข้อง โดยนายลูแปงเข้ามา ดำเนินการให้บริการที่ประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2023 ได้เงินได้ในปี 200,000 บาท โดยนายลูแปงได้อยู่ประเทศไทยตลอดจนกระทั่งเสร็จภาระงานและเดินทางออกจากประเทศ ไทยในวันที่ 1 เมษายน 2024 และได้เงินได้ในปี 2024 นี้ 300,000 บาท กรณีตามข้อเท็จจริง ดังกล่าว มีคำถามว่าเงินได้ทั้งสิ้น 500,000 บาท ประเทศไทยจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีหรือไม่ จำนวนเท่าไร แม้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สิทธิประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้

¹² UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011, p. 21.

¹³ UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, Article 14, para. 6, p. 384.

¹⁴ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศแคนาดา ไซปรัส ปากีสถาน โปแลนด์ ฝรั่งเศส โรมาเนีย สหรัฐอเมริกา ออสเตรีย อิตาลี อินโดนีเซีย

¹⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศออสเตรเลีย

¹⁶ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเกาหลีใต้ ชิลี เซเชลส์ บังกลาเทศ ยูเครน สโลวีเนีย แอฟริกาใต้ ฮองกง

¹⁷ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศกัมพูชา คูเวต จีน เดนมาร์ก ไต้หวัน ตุรกี นอร์เวย์ นิวซีแลนด์ เนปาล บาเรนห์ เบลารุส ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ ลักเซมเบิร์ก ศรีลังกา สวีเดน สิงคโปร์ อาร์เมเนีย อินเดีย อิสราเอล อุซเบกิสถาน เอมิเรตส์ เอสโตเนีย ไอร์แลนด์ ฮังการี

จัดเก็บภาษีตามเงื่อนไขที่ผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศเกินกว่า 183 วันในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง แต่เงินได้จำนวน 200,000 บาทที่ได้รับในปี 2023 ต้องถือว่ายังไม่มีสิทธิในการจัดเก็บเพราะการยื่นเสียภาษีในปีภาษี 2023 นั้นยังอยู่ในประเทศไทยไม่ครบตามเงื่อนไข 183 วัน และในปี 2024 จะเกิดปัญหาขึ้นว่าเงินได้ 200,000 บาทที่ได้รับในปี 2023 อาจไม่สามารถนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศไทยได้ แม้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดให้สิทธิก็ตาม เพราะตามประมวลรัษฎากรเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเกณฑ์เงินสด และเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับตามปีภาษี

สำหรับประเด็นเรื่องการนับระยะเวลาตามโครงสร้างต้นแบบกำหนดการทดสอบระยะเวลาการอยู่ในรัฐที่ให้บริการคือ 183 วัน แต่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นพบว่ามิ้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับที่กำหนดระยะเวลาไว้แตกต่างกัน

ตาราง กำหนดระยะเวลาตามข้อบทที่ 14 วรรคแรก (ข)

ข้อบทที่ 14 วรรคแรก อนุวรรค ข (จำนวนวัน)	ประเทศ
183 วัน	กัมพูชา เกาหลีใต้ คูเวต จีน ซิลี เซเชลส์ ไซปรัส ไต้หวัน ตุรกี นิวซีแลนด์ เนปาล บาเรนห์ บังกลาเทศ เบลารุส ปากีสถาน โปแลนด์ ฝรั่งเศส พม่า ยูเครน โรมาเนีย ลักเซมเบิร์ก ศรีลังกา สิงคโปร์ สโลวีเนีย ออสเตรเลีย อาร์เมเนีย อินเดีย อินโดนีเซีย อิสราเอล เอมิเรตส์ เอสโตเนีย แอฟริกาใต้ ไอร์แลนด์ ฮังการี ฮ่องกง
120 วัน	ฟิลิปปินส์
90 วัน	แคนาดา เดนมาร์ก นอร์เวย์ ฟินแลนด์ สวีเดน สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย อุซเบกิสถาน
40 วัน	อิตาลี

ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับนั้นมีข้อบทที่ 14 แต่ไม่ปรากฏการตกลงกันในบทบัญญัติในอนุวรรค (ข) กรณีเช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องถือว่าการมีอยู่ของบุคคลในรัฐที่ให้บริการนั้นแม้จะอยู่นานเพียงใดก็ไม่ทำให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น¹⁸ เพราะคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่กำหนดถึงการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้

3.4 ปัญหาการบังคับตามข้อบทที่ 14 วรรคแรก อนุวรรค (ค)

ตามโครงสร้างต้นแบบของ UN เดิมในฉบับปี ค.ศ. 1980 ได้กำหนดเงื่อนไขการเก็บภาษีเงินได้ให้กับรัฐคู่สัญญาในกรณีที่ได้มีการจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือโดยสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีการให้บริการนั้นเกินกว่าจำนวนเงินที่กำหนดที่เจรจาตกลงกันถือว่าการให้สิทธิกับรัฐที่มีการให้บริการนั้นเกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษี แม้จะไม่มีฐานประกอบการประจำตามอนุวรรค (ก) หรือไม่มีการอยู่ในรัฐเกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดตามอนุวรรค (ข)

แม้ว่าตามโครงสร้างต้นแบบของ UN จะได้ตัดข้อบทที่ 14 อนุวรรค (ค) ออกแล้วนับตั้งแต่ต้นแบบของ UN ปี 2011 แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นบางฉบับยังคงปรากฏความในอนุวรรค (ค) นี้อยู่ ดังนั้นหากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศรัฐคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ได้ตกลงกันนั้น ได้รับเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้จะต้องถือว่าเกิดสิทธิให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการแก่รัฐแหล่งเงินได้เมื่อครบถึงตามจำนวนที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับกำหนดข้อตกลงในอนุวรรค (ค) ไว้แต่ไม่ได้กำหนดถึงจำนวนเงินที่ได้รับว่าจะต้องเกินกว่าจำนวนเท่าใด กรณีเช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องถือว่าหากมีการจ่ายเงินให้โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือโดยสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นตามเงื่อนไขแล้วจะเกิดสิทธิให้รัฐแหล่งเงินได้นั้นจัดเก็บภาษีเลย เพราะต้องถือว่าตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดเพียงเงื่อนไขว่าได้รับเงินได้ผ่านผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำเท่านั้น

¹⁸ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเช็ก ทาจิกิสถาน บัลแกเรีย มอริเชียส รัสเซีย ลาว เวียดนาม สเปน อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ โอมาน

ตาราง อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่มีข้อบทที่ 14 อนุวรรค (ค)

ลำดับที่	ประเทศ	จำนวนเงิน
1	เกาหลีใต้	เกินกว่า 12,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือในจำนวน เทียบเท่ากับบาทไทยหรือวอนเกาหลี
2	แคนาดา	ไม่ระบุจำนวนเงิน
3	คูเวต	ไม่ระบุจำนวนเงิน
4	จีน	ไม่ระบุจำนวนเงิน
5	ไต้หวัน	ไม่ระบุจำนวนเงิน
6	เนปาล	ไม่ระบุจำนวนเงิน
7	บาเรนห์	ไม่ระบุจำนวนเงิน
8	พม่า	เกินกว่า 7,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา (ในกรณีของ ประเทศพม่า ในปีงบประมาณที่เกี่ยวข้อง และในกรณี ของประเทศไทย ในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง)
9	ยูเครน	ไม่ระบุจำนวนเงิน
10	ลักเซมเบิร์ก	ไม่ระบุจำนวนเงิน
11	ศรีลังกา	ไม่ระบุจำนวนเงิน
12	สวิตเซอร์แลนด์	ไม่ระบุจำนวนเงิน
13	สหรัฐอเมริกา	เกินกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือเป็นเงินไทยใน จำนวนเทียบเท่ากันในปีฐานภาษี

ลำดับที่	ประเทศ	จำนวนเงิน
14	อิสราเอล ¹⁹	เกินกว่า 50,000 บาท ในปีปฏิทินหนึ่งหรือเป็นจำนวนเงินสกุลอิสราเอลที่มีค่าเท่ากัน
15	เอมิเรตส์	ไม่ระบุจำนวนเงิน
16	แอฟริกาใต้	ไม่ระบุจำนวนเงิน
17	ฮังการี	ไม่ระบุจำนวนเงิน

3.5 ปัญหาความหมายของคำว่า “บริการวิชาชีพ”

คำว่า “บริการวิชาชีพ” เป็นคำที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ไม่พบปรากฏในประมวลรัษฎากร โดยในข้อบทที่ 14 วรรคท้ายได้บัญญัติถึงตัวอย่างของคำว่า “บริการวิชาชีพ” ว่าให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี ตามบทบัญญัตินี้เห็นได้ว่าเป็นเพียงการแสดงตัวอย่างสำหรับงานที่อาจถือได้ว่าเป็น “บริการวิชาชีพ” ปัญหาในการบังคับใช้ข้อบทที่ 14 ประการหนึ่งคือ กิจกรรมอิสระอื่นใดอีกบ้างที่นอกเหนือจากที่แสดงไว้นั้นจะถือว่าเป็นการ “บริการวิชาชีพ”

หากยกบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาเปรียบเทียบ ประเภเงินได้ของบุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 (6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

ข้อแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรกับข้อบทที่ 14 วรรคท้ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตไว้ 3 ประการ ดังนี้

ประการแรก ข้อบทที่ 14 วรรคท้ายนั้น บัญญัติเพียงตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงกรณีที่น่าจะถือได้ว่าเป็น “บริการวิชาชีพ” โดยอาจมีอาชีพอื่นใดนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ถือได้ว่าเป็น

¹⁹ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศอิสราเอล มีพิธีสารท้ายอนุสัญญาที่กำหนดเพิ่มเติมถึงความเข้าใจว่า เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอาจใช้วิธีตกลงร่วมกันเพื่อตกลงเพิ่มวงเงินเพื่อกำหนดถึงผลกระทบของเงินเพื่อเป็นคราว ๆ ไป

บริการวิชาชีพได้ เนื่องจากตามข้อบทนั้นใช้คำว่า “ว่าให้รวมถึง” ดังนั้นจึงอาจมีวิชาชีพอื่นที่นอกเหนือจากที่บัญญัติไว้และถือว่าเป็นบริการวิชาชีพตามข้อบทนี้ได้ แต่ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น วิชาชีพอิสระตามบทบัญญัติมีเพียงเฉพาะตามที่บัญญัติกำหนดไว้เท่านั้นแม้จะมีวิชาชีพอิสระอื่นที่กำหนดให้ออกพระราชกฤษฎีกาเพิ่มเติมได้ตามความในวรรคท้ายแต่ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกาได้กำหนดชนิดวิชาชีพอิสระอื่นใดเพิ่มเติมอีก ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า “บริการวิชาชีพ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้มีความกว้างมากกว่า “วิชาชีพอิสระ” ตามประมวลรัษฎากร

ประการที่สอง กิจกรรมที่มีลักษณะเดียวกันตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กับข้อบทที่ 14 วรรคท้ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ควรมีข้อพิจารณาอย่างไรยกตัวอย่างเช่น เงินได้ที่ได้รับจากวิชากฎหมายตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น เงินได้จากการว่าความ การให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย การร่างนิติกรรมสัญญาถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) นี้ แต่หากบุคคลที่ประกอบวิชาชีพกฎหมายประกอบกิจการอื่น เช่น ติดตามลูกหนี้ ติดต่อกับส่วนราชการ เงินได้ที่ได้รับจะต้องถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) แต่สำหรับการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามข้อบทที่ 14 วรรคท้ายนั้นตัวบทใช้คำว่า “กิจกรรมอิสระ” จึงอาจมีปัญหาการตีความว่าการกระทำกิจการอย่างอื่นของนายความเช่น การติดตามลูกหนี้ หรือติดต่อกับส่วนราชการนี้ จะถือว่าเป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรต้องตีความว่าถือเป็นเงินได้ตามข้อบทที่ 14 นี้ด้วยและพิจารณาสีทธิในการจัดเก็บภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 14 นี้เพราะเป็นกิจกรรมอิสระของนายความ แต่เมื่อบุคคลนั้นหากต้องยื่นเสียภาษีเงินได้ให้กับสรรพากรไทยจะต้องยื่นแบบแสดงว่าเงินได้ที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินในอนุมาตราอื่นที่ไม่ใช่อนุมตรา 6

เช่นเดียวกันกับกิจกรรมอื่นในลักษณะเดียวกันตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กิจกรรมอิสระของแพทย์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และประณีตศิลปกรรม เมื่อพิจารณากับข้อบทที่ 14 วรรคท้ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กิจกรรมเหล่านี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีข้อในการพิจารณาเช่นเดียวกัน คือหากเป็นการดำเนินกิจกรรมและได้รับเงินได้จากวิชาชีพเหล่านี้ควรต้องถือเป็นเงินได้ตามข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่เมื่อมายื่นเสียภาษีจะต้องพิจารณาอีกทีว่าเงินได้จากกิจกรรมที่ได้รับนั้นเข้าลักษณะเงินได้ประเภทไหนตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

ประการที่สาม กิจกรรมวิชาชีพอื่นที่มีปรากฏในข้อบทที่ 14 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ไม่มีในมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การศึกษา หรือ การสอน กรณีเหล่านี้เห็นว่าหากต้องมีการเสียภาษีตามกฎหมายภายในคือประมวลรัษฎากร อาจต้องถือว่าเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินในอนุมาตราอื่นที่ไม่ใช่มาตรา 40 (6) ดังนั้น เห็นได้ว่าความหมายของคำว่า “บริการวิชาชีพ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับคำว่า “วิชาชีพอิสระ” ตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นคำที่มีขอบเขตความหมายบางประการแตกต่างกัน

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นพบว่าโดยส่วนใหญ่แล้วความตามข้อบทที่ 14 วรรคท้ายนี้ได้ทำการตกลงเหมือนกับโครงสร้างต้นแบบของ UN นอกจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับดังต่อไปนี้ที่ไม่ได้กำหนดถึงบริการวิชาชีพไว้ในบางกรณี คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับโปแลนด์ ไม่ได้กำหนดถึง “นักบัญชี” และ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับเอมิเรตส์ ไม่ได้กำหนดถึง “วรรณคดี”

กรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้กำหนดถึงวิชาชีพอิสระตามโครงสร้างต้นแบบนั้น มีประเด็นน่าคิดว่าวิชาชีพที่ไม่ได้กำหนดนั้นจะถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระหรือไม่ ซึ่งหากตีความว่าไม่ถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระตามข้อบทที่ 14 แล้วกรณีจะต้องบังคับไปตามข้อบทที่ 21 เรื่องเงินได้อื่น หากเป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนั้นไม่มีการตกลงกันในข้อบทเรื่องเงินได้อื่นอีก เช่นนี้จะต้องถือว่าให้จัดเก็บไปตามกฎหมายภายในของรัฐแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับกรณีที่ไม่ได้มีข้อตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เลย เพราะต้องถือว่าคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้ตกลงกันถึงการจัดภาษีซ้อนในกรณีเงินได้ดังกล่าวนี้ ๆ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าแม้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับไม่ได้มีการกำหนดถึงวิชาชีพบางวิชาชีพไว้ตามโครงสร้างต้นแบบ แต่การให้บริการวิชาชีพนั้นยังควรที่จะต้องถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระ และถือบังคับไปตามข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระอยู่นั่นเอง เพราะถ้อยคำตามบทบัญญัติในข้อที่ 14 วรรคท้ายนั้นบัญญัติว่าให้หมายความรวมถึง (include) ซึ่งวิชาชีพที่บัญญัติไว้ตามมาในวรรค นั้นถือเป็นเพียงการยกตัวอย่างของวิชาชีพที่เป็นอิสระเท่านั้น หากมีวิชาชีพอื่นใดที่มีลักษณะอิสระดังกล่าวจะต้องถือว่าบังคับไปตามข้อบทที่ 14 ด้วยเช่นกัน หากไม่เช่นนั้นถ้าตีความว่าอาชีพที่ไม่ได้บัญญัติกำหนดไว้ในความวรรคท้ายที่บัญญัติไว้ตามโครงสร้างต้นแบบแต่ไม่ได้บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับใดจะต้องถือว่าไม่ใช่วิชาชีพอิสระและไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระแล้ว กรณีก็จะต้องถือบังคับต่อไป

เช่นเดียวกันว่าวิชาชีพอื่นที่ไม่ได้บัญญัติไว้จะต้องไม่ใช่วิชาชีพอิสระในทุกกรณีซึ่งเห็นได้ว่าไม่เป็นไปตามคำอธิบายต้นแบบตามที่ได้ศึกษามา

นอกจากนี้อนุสัญญาภาชีซอนฯ บางฉบับพบข้อตกลงที่เพิ่มเติมนอกเหนือไปจากโครงสร้างต้นแบบของ UN คืออนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับอินเดีย กำหนดเพิ่มเติมกรณี “ศัลยแพทย์” (Surgeons) กรณีนี้เห็นได้ว่าเป็นการบัญญัติถึงตัวอย่างเพิ่มเติมที่นอกเหนือไปจากโครงสร้างต้นแบบที่ได้กำหนดไว้ ในเรื่องนี้เห็นได้ว่าไม่น่าจะมีปัญหาในการตีความเพราะเป็นการบัญญัติเพิ่มเติมให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่อาจจะมีปัญหาในการเทียบเคียงต่อไปว่ากรณีของศัลยแพทย์ที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับอื่นจะถือว่าเป็นบริการวิชาชีพเช่นกันหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจนำมาเทียบเคียงได้

3.6 อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับที่ไม่มีข้อบทเรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ กับ การนำข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรมาบังคับใช้

กรณีที่อนุสัญญาภาชีซอนฯ ไม่ได้มีข้อตกลงในข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น กรณีเช่นนี้จะต้องบังคับจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระโดยอาศัยข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร กรณีเช่นนี้จะถือว่าเป็นไปตามแนวทางของต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD²⁰

แต่เดิมก่อนโครงสร้างต้นแบบของ OECD ปี 2000 ยังมีข้อบทที่ 14 แต่ตามต้นแบบของ OECD จะมีความแตกต่างจากโครงสร้างต้นแบบของ UN คือ เงินได้ที่ได้รับจากกรณีการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นจะให้สิทธิในการจัดเก็บกับรัฐแหล่งเงินได้เฉพาะกรณีเมื่อมีฐานประกอบการประจำเท่านั้น²¹ โดยไม่มีการกำหนดให้สิทธิจัดเก็บภาษีกับรัฐแหล่งเงินได้ใน

²⁰ อนุสัญญาภาชีซอนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้น มีอนุสัญญาภาชีซอนฯ 6 ฉบับที่ไม่มีข้อตกลงในข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ได้แก่ อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ เบลเยียม มาเลเซีย เยอรมัน สวิสเซอร์แลนด์

²¹ ตามต้นแบบ OECD ปี 1997 วางแนวทางในข้อบทที่ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ว่า

“1. เงินได้ที่ได้รับจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจากการให้บริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่น ๆ โดยเป็นอิสระจะต้องเสียภาษีเฉพาะในรัฐหนึ่งนั้น ยกเว้นในกรณีที่บุคคลนั้นมีฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หาก

กรณีที่ได้มีการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วัน ตามต้นแบบของ UN ข้อบทที่ 14 (ข) ต่อมาในปี 2000 OECD ได้ตัดสินใจตัดข้อบทที่ 14 ออกจากโครงสร้างต้นแบบโดยตามคำอธิบาย ต้นแบบได้ระบุว่า การตัดข้อบทที่ 14 นี้แสดงให้เห็นถึงความไม่มีความแตกต่างกันระหว่างสถานประกอบการถาวรที่ใช้เพื่อคำนวณภาษีตามข้อบทที่ 7 กับ สถานประกอบการประจำในข้อบทที่ 14 ผลของการตัดข้อบทที่ 14 ออกนี้คือทำให้เงินได้ที่เกิดขึ้นของบริการวิชาชีพ หรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะอิสระจะถูกจัดเก็บภาษีไปตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ²² หากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำในรัฐแหล่งเงินได้ สิทธิในการจัดเก็บภาษีจะเป็นสิทธิโดยเด็ดขาดของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีนั่น แต่หากผู้เสียภาษีประกอบการดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำในรัฐแหล่งเงินได้ สิทธิในการจัดเก็บภาษีจะตกเป็นของรัฐแหล่งเงินได้เฉพาะในส่วนของการกำไรทั้งหมดที่สถานธุรกิจประจำนั้นได้รับ²³

ลองพิจารณาถึงความแตกต่างระหว่างการใช้บทบัญญัติตามต้นแบบที่มีการให้สิทธิเฉพาะการมีฐานประกอบการประจำ กับ กรณีที่มีการกำหนดให้สิทธิโดยการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเกินกว่า 183 วันตามอนุ (ข) จะเห็นได้ว่า หากบังคับจัดเก็บภาษีจากการมีฐานประกอบการประจำนั้นตามบทบัญญัติจะกำหนดให้เก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่พึงถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำเท่านั้น ซึ่งเป็นถ้อยคำเช่นเดียวกับที่บัญญัติตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ²⁴ ซึ่งจะมีผลตามมามีเงินได้ที่บุคคลได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้นั้นหากได้รับ

บุคคลนั้นมีฐานประกอบการประจำ เงินได้อาจถูกเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น แต่โดยเฉพาะส่วนของเงินได้ที่ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้นเท่านั้น

2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” รวมถึงโดยเฉพาะกิจกรรมทางวิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษา หรือการสอนที่มีลักษณะเป็นอิสระ รวมถึงกิจกรรมที่เป็นอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี”

²² Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention** on Income and on Capital: Condensed Version 2000, (OECD, 2000), p. 174.

²³ Reimer, E., & Rust, A. (Eds.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** - FOURTH Edition). CPI Group UK) Ltd., 2015), pp. 405-406.

²⁴ ตามโครงสร้างต้นแบบ OECD ปี 2008 ข้อบทที่ 7 วรรคแรก บัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจ

ในส่วนที่นอกเหนือจากที่ผ่านฐานประกอบการประจำ ประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษี

แต่ตามบทบัญญัติที่กำหนดตามข้อบทที่ 14 อนุ (ข) นั้นกำหนดให้สิทธิจัดเก็บภาษีแก่รัฐแหล่งเงินได้เมื่อผู้นั้นอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วันแม้ว่าจะไม่มีฐานประกอบการประจำซึ่งจะมีผลว่าประเทศแหล่งเงินได้จะได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่บุคคลได้มีการให้บริการในรัฐนั้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าประเทศแหล่งเงินได้นั้นจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่กว้างกว่ากรณีแรก

คำถามที่ยังอาจเกิดขึ้นอีกจากการบังคับใช้บทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ดูคลุมเครือนี้ก็คือ หากบุคคลนั้นมีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ และหากบุคคลนั้นอยู่ในรัฐนั้นเกินกว่า 183 วัน อีกกรณีเช่นนี้รัฐแหล่งเงินได้ควรจะได้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับโดยไม่ผ่านฐานประกอบการประจำหรือไม่ ในเมื่อการให้สิทธิจากการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นกว้างกว่าฐานประกอบการประจำ

เมื่อตามต้นแบบของ OECD ได้ตัดข้อบทที่ 14 ออก และอ้างการจัดเก็บภาษีตามข้อบทที่ 7 ปัญหาที่เกิดขึ้นคือการบังคับตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ ในประเทศไทยก็ยังไม่

ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง นั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”

ทั้งนี้ ตามต้นแบบของ OECD ข้อบทที่ 7 ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงและพัฒนาทำให้เกิดความแตกต่างกับต้นแบบของ UN ผู้เขียนจึงขอยกโครงร่างต้นแบบของ OECD ในปี 2008 ช่วงก่อนที่มีการแก้ไขเพื่อเป็นตัวอย่างประกอบความเข้าใจเท่านั้น

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งที่จะพบเห็นในจุดนี้คือจะเห็นถึงความซับซ้อนของสภาพปัญหาที่มีความพัวพันกันในข้อกฎหมายหลายฉบับ ทั้งจากการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในตัวโครงร่างต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบทั้งของ OECD และ UN ที่เกิดขึ้นตลอดเวลา ในขณะที่การจัดเก็บภาษีของสรรพากรไทยไม่ได้แสดงถึงจุดยืนที่ชัดเจน ทำให้ผู้เสียภาษียิ่งเผชิญกับความไม่แน่นอนเพิ่มขึ้นอีก

มีแนวปฏิบัติมารองรับอีก²⁵ ทั้งนี้ ข้อโต้แย้งในการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 ที่ผ่านมาของประเทศไทย นั้นจะพบเห็นเฉพาะกรณีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรกับบริษัทข้ามชาติเท่านั้น ยังไม่ปรากฏข้อพิพาทในการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 กับกรณีการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งคงเป็นเรื่องที่ต้องติดตามกันต่อไป

4. บทสรุป

จากการศึกษาเรื่องการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามประมวล รัษฎากรไทยและอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ พบว่ามีปัญหาหลายประการที่ต้องได้รับการพิจารณา อย่างรอบคอบ ในประเด็นการจำแนกประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติพบว่าข้อโต้แย้งเกิดขึ้นบ่อยครั้งระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรและผู้เสียภาษีว่าเงิน ได้ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามมาตรา 40 นอกจากนี้ ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ยังเป็นเรื่องที่ต้องให้ความสำคัญในการปรับปรุงกฎหมายให้มีความสอดคล้องกันเพื่อลดปัญหาข้อพิพาทในกรณีที่ จ่ายเงินให้กับผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามข้อบทที่ 14 ของโครงสร้างต้นแบบของ UN ถือว่า มีบทบาทสำคัญในการกำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ แต่การ ตีความและการบังคับใช้ข้อบทนี้สำหรับประเทศไทยยังคงมีความคลุมเครือ ดังนั้น จึงควร ออกเป็นแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเพื่อให้เกิดความชัดเจนโดยเฉพาะในประเด็นเรื่อง 1) “ฐานประกอบธุรกิจประจำ” จะถือตีความในทางปฏิบัติอย่างไร 2) แนวปฏิบัติในการกำหนด ระยะเวลาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่บัญญัติไว้แตกต่างกันจะถือปฏิบัติอย่างไร

ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติสำหรับการเสียภาษีของประเทศไทยนั้นจะพบว่ามีกรณีการนำหนังสือ ตอบข้อหารือที่กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยไว้มาเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับข้อเท็จจริงใน เรื่องต่อมา แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนไม่พบข้อหารือที่ลงลึกถึงการตีความ หรือการวินิจฉัยใน

²⁵ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, ข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ปัญหาและแนวปฏิบัติในบริบทกฎหมายไทย, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 52 ฉบับที่ 4 (ตุลาคม - ธันวาคม 2566), หน้า 1080-1107.

ประเด็นข้อบทเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ²⁶ ดังนั้น หากต่อไปมีข้อหาหรือกรรมสรรพากรที่มีการอธิบายอย่างละเอียดรอบคอบก็อาจนำมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในกรณีที่คุณครูได้ เช่น ความหมายของคำว่า “ฐานประกอบการประจำ” และ “บริการวิชาชีพ” ซึ่งเป็นถ้อยคำที่ปรากฏในข้อบทที่ 14 ซึ่งการให้ความเห็นในคำอธิบายและการตีความแม้ว่าจะมาจากหนังสือตอบข้อหาหรือของกรรมสรรพากรก็ตาม แต่ก็ถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างมาก เพราะจะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความชัดเจนและส่งเสริมให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่มีประสิทธิภาพ และอาจช่วยลดข้อพิพาทระหว่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

²⁶ หนังสือข้อหาหรือกรรมสรรพากรที่ผู้เขียนพบจะเป็นการให้คำตอบกับผู้เสียภาษีว่าบุคคลนั้นเข้าเงื่อนไขตามข้อบทที่ 14 หรือไม่ ซึ่งเป็นการวินิจฉัยว่าผู้นั้นเป็นอยู่ในประเทศไทยครบระยะเวลาตามที่กำหนดหรือไม่ หรือคำตอบแทนนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรซึ่งบุคคลผู้จ่ายคำตอบแทนมีอยู่ในรัฐหรือไม่ เป็นต้น โปรดดู หนังสือกรรมสรรพากรที่ กค 0702/3060 ลงวันที่ 3 เมษายน 2556, กค 0702/7602 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2558, กค 0802/10615 ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2538, กค 0802/18352 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2537

รายการอ้างอิง

- สรรค์ ดันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ: ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: ปณณรัช, 2560).

- สรรค์ ดันติจิตตานนท์, ข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน : ปัญหาและแนวปฏิบัติในบริบทกฎหมายไทย, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 52 ฉบับที่ 4 (ตุลาคม-ธันวาคม 2566).

- Reimer, E. and Rust, A, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (FOURTH Edition), CPI Group (UK) Ltd., 2015).

- Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000**, (OECD: OECD Publishing, 2000).

- Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, (OECD: OECD Publishing, 2017).

- United Nations, **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 1980**, (United Nations, 1980).

- United Nations, **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011**, (United Nations, 2011).

s- United Nations, **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017**, (United Nations, 2018).