

# การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

## Interpretation of Double Taxation Agreement

สรรรค์ ตันติจิตตานนท์<sup>1</sup>

Sann Tantichattanont

### บทคัดย่อ

อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองประเทศเข้าตกลงทำการเจรจาเพื่อจัดการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นระหว่างประเทศทั้งสอง โดยตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่นานาประเทศยอมรับในการใช้เป็นต้นแบบในการเข้าตกลงเจรจาในปัจจุบันนี้คือต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD Model) และต้นแบบของ UN (UN Model) ทั้งนี้ตามต้นแบบดังกล่าวไม่ได้มีความผูกพันบังคับให้แต่ละประเทศนั้นจะต้องตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อน อีกทั้งในการเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นมักจะทำหลายฉบับโดยภาษาที่แตกต่างกัน ในการตีความถึงบทบัญญัติเมื่อเกิดกรณีข้อพิพาทขึ้นจึงมีคำถามถึงการตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นว่าควรใช้แนวทางในการตีความอย่างไร

**คำสำคัญ:** การตีความ / อนุสัญญาภาษีซ้อน / ภาษีเงินได้

### Abstract

Double Taxation Agreement is an international treaty where tax authorities of two countries mutually agreed to eliminate the double taxation that may arise. For most countries, the OECD and UN Model are the basic models that are

---

<sup>1</sup> School of Law, Mae Fah Luang University, Chiang Rai, Thailand,

widely accepted. However, noted that both models have no legal binding for countries. Tax authorities may negotiate any article differ from Models as they agree to each other. Moreover, there are many languages for the said agreement. Hence, when a dispute arises, the question is how should one interpret the Double Taxation Agreement?.

**Keywords:** Interpretation / Double taxation agreement / Income tax

## บทนำ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (อนุสัญญาภาษีซ้อน) เป็นสนธิสัญญาอย่างหนึ่งซึ่งผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากรพบกับความปวดเศียรเวียนเกล้าในการตีความและบังคับใช้ เนื่องจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ประกอบด้วยทั้งศัพท์ทางเทคนิคภาษาวิชาการ ภาษาที่ตกลงกันในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีทั้งบทบัญญัติที่เป็นภาษาอังกฤษและภาษาของประเทศคู่เจรจา สำหรับกรณีการบังคับใช้ตามกฎหมายไทยแล้วการตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อน ยังจะต้องพิจารณาประกอบกับตัวบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรอีก ในบทความนี้จะกล่าวถึงในเรื่องการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีแนวทางพิจารณากันอย่างไร

## ความหมายของสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาและอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นถือเป็นสนธิสัญญาอย่างหนึ่งในการพิจารณาจึงต้องพิจารณาถึงกฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับสนธิสัญญาซึ่งปรากฏอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (Vienna Convention on the Law of Treaty, 1969 – “อนุสัญญากรุงเวียนนา”) ด้วยซึ่งสำหรับความหมายของคำว่า “สนธิสัญญา” นั้น อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาได้ให้คำนิยามไว้ว่า “ถ้อยคำ “สนธิสัญญา” หมายความว่าข้อตกลงระหว่างประเทศที่ได้ทำ

ขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างรัฐต่างๆ และอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะทำได้ทำขึ้นเป็นฉบับเดียว หรือหลายฉบับผนวกเข้าด้วยกันและไม่ว่าจะเรียกชื่อเช่นใด” และทั้งนี้สนธิสัญญานั้นอาจมีชื่อเรียกได้หลายชื่อสุดแต่การปฏิบัติทางการทูตจะใช้กัน ซึ่งอาจเรียกว่า สนธิสัญญา (Treaty) อนุสัญญา (Convention) พิธีสาร (Protocol) ปฏิญญา (Declaration) กฎบัตร (Charter) กติกา (Pact) ธรรมนูญ (Statute) ข้อตกลง (Agreement) หนังสือแลกเปลี่ยน (Letter of Exchange) บันทึกความเข้าใจ (Memorandum of Understanding) ทั้งนี้จำนวนฉบับของสนธิสัญญานั้นอาจทำขึ้นเป็นฉบับเดียว หรือหลายฉบับก็ได้

ตามสนธิสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเบิกรากเงินได้ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำกับประเทศอื่นๆ แล้วจะพบว่า มีใช้ชื่ออยู่สองกรณีคือ อนุสัญญา (Convention) และความตกลง (Agreement)

การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน (Baker, 1994) มีองค์ประกอบสองส่วน คือ ส่วนที่เป็นการเจรจาสนธิสัญญาระหว่างประเทศซึ่งรัฐสองรัฐนั้นเข้าร่วมกันกำหนดตกลงขอบเขตในการบังคับการเก็บภาษีเงินได้ และอีกส่วนหนึ่งคือส่วนของกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของกฎหมายภายในแล้วเห็นได้ว่าในบางประเทศจะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างเคร่งครัด เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือการให้สิทธิยกเว้นภาษีกับผู้เสียภาษี ดังนั้นจึงต้องตีความตามถ้อยคำบทบัญญัติที่ให้การยกเว้นดังกล่าวนั้นอย่างเคร่งครัดด้วย เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นถือเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงต้องนำหลักการตีความสนธิสัญญามาใช้เช่นเดียวกับสนธิสัญญาอื่นๆ ด้วย

ทั้งนี้ มีผู้กล่าวถึงประเด็นในเรื่องการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ไว้ว่า (Lenz, 1960)

“สนธิสัญญาระหว่างประเทศที่ใช้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นถือเป็นกฎหมายของรัฐเช่นกัน เจกเช่นเดียวกับสนธิสัญญาในทางการเมือง หรือสนธิสัญญาในทางเศรษฐกิจฉบับอื่นๆ หากความหมายของถ้อยคำตามบทบัญญัตินั้น

ไม่มีความชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาแล้ว ขั้นตอนแรกในการดำเนินการแก้ไขปัญหาคือจะต้องนำหลักทั่วไปในการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองมาพิจารณา อย่างไรก็ตามอนุสัญญาภาษีซ็อนนั้นได้ถูกทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากสนธิสัญญาในทางการเมือง หรือสนธิสัญญาในทางเศรษฐกิจฉบับอื่นๆ เพราะอนุสัญญาภาษีซ็อนนั้นนำมาใช้เพื่อให้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้สองประเทศนั้นสอดคล้องกันและเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีพร้อมกันในรัฐสองรัฐ . . . ทั้งนี้ผู้เสนอรายงานการประชุมของประเทศเยอรมัน, ประเทศลักเซมเบิร์ก, ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้เน้นย้ำเป็นพิเศษถึงข้อเท็จจริงที่ว่า อนุสัญญาภาษีซ็อนเป็นสนธิสัญญาในลักษณะทวิภาคี ดังนั้นจึงถือว่ามีสภาพเป็นกฎหมายภายในของรัฐต่างๆ นั้นด้วย เมื่อมีการให้สัตยาบันและเริ่มใช้บังคับโดยรัฐคู่สัญญา ซึ่งอำนาจในการบังคับใช้นั้นยังคงถือเป็นอำนาจเด็ดขาดของแต่ละรัฐ อนุสัญญาภาษีซ็อน จึงถูกบังคับไปตามหลักการตีความที่ใช้กับกฎหมายภายในและกฎหมายระหว่างประเทศด้วย ซึ่งหลักของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองนั้นจะถูกหยิบยกมาใช้เมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเกิดขึ้น”

เมื่อพิจารณาถึงหลักในการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองที่นำมาใช้ในการตีความสนธิสัญญา เห็นได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ็อนนั้นถือเป็นสนธิสัญญาอย่างหนึ่งซึ่งแม้ว่าจะมีลักษณะที่เป็นพิเศษแตกต่างกับสนธิสัญญาอื่นๆ แต่การตีความอนุสัญญาภาษีซ็อนนั้นย่อมตกอยู่ภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนาเช่นเดียวกัน ซึ่งหลักการตามบทบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนาที่ใช้สำหรับการตีความนั้นยังคงมีสถานะเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

การตีความสนธิสัญญานั้นปรากฏอยู่ในมาตราที่ 31 ถึง 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ซึ่งมีหลักการสำคัญที่นำมาใช้เมื่อเกิดปัญหาการตีความสนธิสัญญา ดังนี้

กฎเกณฑ์สำคัญสำหรับการตีความสนธิสัญญา ตามมาตรา 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาได้บัญญัติว่า

1. สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริตใจ (Good Faith) ตามความหมายสามัญของถ้อยคำของสนธิสัญญาในบริบท (Context) และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ (Object and Purpose) ของสนธิสัญญานั้น

2. คำว่าบริบทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการตีความสนธิสัญญานั้น นอกจากตัวบท (Text) แล้ว ให้รวมถึงอารัมภบท (Preamble) และบทผนวก (Annexes) ของ

1) ความตกลงใดๆ เกี่ยวกับสนธิสัญญาซึ่งได้ทำขึ้นระหว่างภาคีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำสนธิสัญญานั้น

2) เอกสาร (Instruments) ใดๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่นๆ ว่าเป็นเอกสารเกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา

3. ให้คำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้ร่วมกันไปกับบริบท

1) ความตกลงใดๆ ในภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญานั้นหรือการใช้ปฏิบัติของบทบัญญัติของสนธิสัญญาดังกล่าว

2) ทางปฏิบัติใดๆ ภายหลังในการใช้ปฏิบัติของสนธิสัญญาซึ่งแสดงถึงความตกลงของภาคีเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญา

3) กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องใดๆ ของกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

4. ให้ถือความหมายพิเศษเฉพาะแก่ถ้อยคำ ถ้าปรากฏว่าภาคีมีความตั้งใจเช่นนั้น

เห็นได้ว่าหลักการตีความสนธิสัญญาตามมาตรา 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา กล่าวถึงหลักการสามหลักการที่นำมาใช้ร่วมกันคือ หลักการตีความตามตัวบท หลักการอ่านเจตนาจากบริบท และหลักความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ โดยหลักการตีความตามตัวบท (Textualism) นี้ถือว่าการแสวงหาเจตนาของภาคีสถิติสนธิสัญญาเพื่อตีความหมายและขอบเขตของถ้อยคำหรือข้อความนี้จะต้องดูจากตัวบทเป็นจุดสำคัญ

อันดับแรก และจะต้องถือเอาตามความหมายสามัญของถ้อยคำ (Ordinary Meaning หรือ Plain Meaning)

สำหรับหลักการอ่านเจตนาจากบริบทนั้นปรากฏตามมาตรา 31 วรรค 2 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาได้ให้ความหมายของบริบทที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญาไว้ว่า ต้องอ่านสนธิสัญญาทั้งฉบับตั้งแต่อารัมภบท ตัวบทที่เป็นข้อมาตรา รวมไปถึงเอกสารผนวก ตลอดจนไปถึงการที่ภาคีได้ตกลงกันอย่างไรเกี่ยวกับสนธิสัญญานั้นและรวมถึงเอกสารต่างๆ ที่ชี้ติดต่อกันระหว่างการทำสนธิสัญญา เพื่อทำการค้นหาเจตนาของภาคีให้ชัดเจน

ส่วนหลักความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์นี้เห็นได้ว่าถูกจัดอยู่ในลำดับหลังหลักการตีความตามตัวบท และหลักการอ่านเจตนาจากบริบท ซึ่งหากพิจารณาจากตัวบทและบริบทแล้วเห็นว่าสามารถค้นหาความหมายที่ชัดเจนได้แล้ว ก็ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องดูความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ต่อไปอีก

ข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ หากปรากฏต่อมาว่าได้มีการใช้หลักตามมาตรา 31 ข้างต้นแล้วยังคงมีผลทำให้เกิดความหมายคลุมเครือ หรือไม่ควรจะเป็นไปได้โดยเหตุผล ซึ่งมาตรา 32<sup>2</sup> แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาได้กำหนดถึงวิธีพิจารณาเพิ่มเติมอีกใน 3 กรณี ได้แก่

1. เอกสารทำงานในขั้นเตรียมทำสนธิสัญญา ซึ่งโดยปกติสำหรับกระบวนการทำสนธิสัญญาจะมีขั้นตอนการเตรียมการหลายขั้นตอน โดยเริ่มต้นด้วยการเสนอและตอบรับในหลักการว่าจะทำสนธิสัญญากันในเรื่องใด และเข้าสู่การ

<sup>2</sup> Article 32. SUPPLEMENTARY MEANS OF INTERPRETATION

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31 :

- (a) Leaves the meaning ambiguous or obscure; or
- (b) Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.

เจรจาเพื่อยกร่าง การรับร่าง การรับรองความถูกต้องของตัวบท ซึ่งกระบวนการต่างๆ เหล่านี้ย่อมปรากฏเอกสารต่างๆ ที่แสดงให้เห็นได้ว่าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้แสดงเจตนาไว้อย่างไร ซึ่งเอกสารต่างๆ นี้อาจรวมไปถึงหนังสือตอบโต้ หรือบันทึกต่างๆ ด้วย

2. สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา ซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูล ข้อเท็จจริง อันเป็นเหตุให้มีการทำสนธิสัญญา อันประกอบด้วยธรรมเนียมทางความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ทางสังคม เศรษฐกิจ และภาวะทางการเมืองในขณะที่ทำสนธิสัญญา ว่าสภาพแวดล้อมต่างๆ นั้นเป็นเช่นไร และกฎเกณฑ์ทางกฎหมายในขณะนั้นเป็นอย่างไร

3. ข้อวิธีอื่นๆ ที่นำมาประกอบใช้ จากถ้อยคำตามความในมาตรา 32 ที่บัญญัติโดยใช้ถ้อยคำว่า “อาจใช้ข้อวิธีประกอบการตีความ รวมถึงเอกสารการทำงานในชั้นเตรียมการทำสนธิสัญญา และกรณีแวดล้อมในการทำสนธิสัญญานั้น” อันพิจารณาแล้วเห็นได้ว่ายังคงเปิดช่องให้ใช้วิธีที่นอกเหนือจากเอกสารการทำงานในชั้นเตรียมทำสนธิสัญญา และสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาอีก

ในกรณีดังกล่าวอาจเกิดประเด็นคำถามขึ้นสำหรับการอ้างอิงถึงต้นแบบของ OECD ว่าจะเป็นการตีความโดยสอดคล้องกับความตามบทบัญญัติมาตรา 32 ดังกล่าวนี้อหรือไม่ซึ่งหากพิจารณาจากตัวบทบัญญัติมาตรา 32 แล้วเห็นว่าอาจไม่เข้าลักษณะของเอกสารทำงานในชั้นเตรียมทำสนธิสัญญาเนื่องจากเอกสารดังกล่าวนี้เป็นเอกสารเฉพาะของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ซึ่งทั้งนี้ในการเตรียมการเจรจาของรัฐคู่สัญญานั้นอาจมีการตกลงเนื้อหาในสนธิสัญญาโดยแตกต่างไปจากต้นแบบที่วางรูปแบบไว้ได้เนื่องจากอาจพิจารณาแล้วเห็นว่าต้องปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมตามแต่กรณี และเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติแล้วสนธิสัญญาที่รัฐได้เข้าตกลงเจรจากันนั้นอาจตั้งข้อสงวน (Reservation) ไว้ซึ่งแตกต่างกับที่กำหนดไว้ในต้นแบบ อย่างไรก็ตาม ใดๆ ก็ดีการเจรจาในรายละเอียดตามอนุสัญญาภาชีซอน ที่เดินตามต้นแบบ OECD นั้นยังอาจถือเป็นหน้าที่ผูกพันโดยเบาบางอย่างหนึ่ง (Soft Obligation)

ที่คู่สัญญาจะต้องนำมาใช้พิจารณา เนื่องจากแนวทางตามบทบัญญัติที่ได้วางไว้นั้น ยังคงอาจถูกนำมาใช้ตราบที่รัฐคู่สัญญานั้นไม่ได้มีการตั้งข้อสงวนซึ่งมีค่ากล่าวถึงในกรณีเช่นนี้ว่า “เป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่ไม่เคร่งครัด แต่ถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายอยู่นั่นเอง (A Loose Legal Duty, But a Legal Duty Nonetheless)” (Vogel et al., 1986)

ทั้งนี้ สำหรับการตีความที่มีความเห็นที่แตกต่างกันนั้นย่อมพบเห็นได้เสมอ ซึ่งรายละเอียดต่างๆ นั้นอาจพบได้ในพิธีสาร (Protocol) หรือเอกสารอื่นๆ ซึ่งหน้าที่ตามสนธิสัญญานั้นรัฐคู่สัญญาจะต้องมีการตีความอย่างเคร่งครัดซึ่งในกรณีที่มีข้อสงสัยนั้นรัฐคู่สัญญาอาจจะต้องสละอำนาจอธิปไตยเพื่อให้บรรลุถึงความชัดเจนในข้อความตามอนุสัญญานั้น

ในกรณีที่สนธิสัญญาเกิดปัญหาเรื่องความแตกต่างขึ้นจากการตีความระหว่างกฎหมายภายในประเทศหนึ่งกับอีกประเทศหนึ่งอันสืบเนื่องจากสนธิสัญญาที่ได้ตกลงเจรจากันระหว่างรัฐนั้นได้ทำขึ้นหลายภาษาซึ่งทำให้เกิดปัญหาจากความยากลำบากที่จะใช้ถ้อยคำเขียนภาษาให้มีข้อความซึ่งมีความหมาย ขอบเขต และน้ำหนักเท่าเทียมกัน กรณีดังกล่าว มาตรา 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา<sup>3</sup> ได้วางแนวทางบทบัญญัติเพื่อการตีความในกรณีดังกล่าวไว้ แต่ทั้งนี้โดยทั่วไปแล้ว กฎหมายระหว่างประเทศในเรื่องเกี่ยวกับสนธิสัญญานั้นจะให้ความสำคัญกับเจตนาของภาคีก่อนเป็นอันดับแรก ซึ่งเมื่อเกิดปัญหาในการตีความเกิดขึ้นนั้นย่อมจะต้องพิจารณาถึงหลักการตาม

<sup>3</sup> Article 33. INTERPRETATION OF TREATIES AUTHENTICATED IN TWO OR MORE LANGUAGES

1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.

2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.

3. The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.

4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles



บทบัญญัติ มาตรา 31 และ 32 ก่อน และหากไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหาได้ ในทางปฏิบัติ นั้น ศาลจะให้น้ำหนักแก่ตัวบทในภาษาที่กระจ่างชัดที่สุด หรือตัวบทที่สอดคล้องกับความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสัญญา

หลักการตามบทบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนาถูกนำมาใช้ในการพิจารณาคดีของศาลในประเทศต่างๆ อันรวมถึงการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย เช่น คดี Thiel v. Federal Commissioner of Taxation ซึ่งเป็นคดีที่ตัดสินโดยศาลสูงของประเทศออสเตรเลียได้อ้างอิงถึงหลักการตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา แม้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งในคดีนี้คือประเทศสวิตเซอร์แลนด์ซึ่งไม่ได้มีฐานะเป็นรัฐภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนาด้วย

### มาตรการของศาลในประเทศต่างๆ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

การตีความตามความหมายทั่วไป (Common Interpretation) สามารถพบได้ในกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลซึ่งมักจะนำมาใช้ในกรณีของการตีความกฎหมายขัดกัน และนอกจากนี้การตีความตามกฎหมายทั่วไปยังพบได้ในการใช้กับการตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศซึ่งเกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายการซื้อขายระหว่างประเทศ กฎหมายการคมนาคมทางอากาศและทะเล เช่นเดียวกับที่สามารถพบได้ตามกฎหมายภายในที่เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องสืบเนื่องจากสนธิสัญญาระหว่างประเทศดังกล่าว (Vogel et al., 1986)

ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ศาลของประเทศแคนาดาได้อ้างอิงถึงผลของคำตัดสินของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจและศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งอันที่จริง แม้ว่าคำตัดสินต่างๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าวนั้นจะไม่มีผลผูกพันต่อประเทศแคนาดาแต่ประการใด ซึ่งศาลของประเทศแคนาดาได้กล่าวเน้นย้ำถึงการจำเป็นที่จะต้องหลีกเลี่ยงการให้คำตัดสินที่ไม่สอดคล้องกับคำตัดสินของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>4</sup> เนื่องจากจะมีผลทำให้

<sup>4</sup> Canadian Pacific Ltd. v. The Queen

เกิดภาษีซ้อนเกิดขึ้นตามมาได้ และในเรื่องนี้ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ให้การยอมรับในลักษณะเดียวกันต่อประเทศแคนาดาด้วย

การตีความตามความหมายทั่วไปนั้น ไม่ได้หมายความว่า คดีที่ถูกตัดสินโดยศาลของประเทศอื่นนั้น จะต้องได้รับการยอมรับโดยไม่ต้องผ่านการวิเคราะห์วิจารณ์ ในเรื่องนี้ได้ปรากฏแนวทางของศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาในคดี *Corocraft v. Pan American Airways* โดยผู้พิพากษา Lord Denning ได้ให้การสนับสนุนตามคำตัดสินของศาลต่างประเทศ โดยถือเสมือนว่ามีผลผูกพันต่อคดีในศาลสหรัฐอเมริกา และได้กล่าวว่า “แม้ว่าตนเองจะไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินก็ตาม ตนเองก็ยังคงต้องเดินตามแนวคำตัดสินซึ่งเรื่องนี้เป็นเรื่องในทางกฎหมายระหว่างประเทศ และศาลของทุกประเทศควรที่จะต้องตีความสนธิสัญญานี้ไปในทิศทางเดียวกัน”

อย่างไรก็ตามประเด็นดังกล่าวยังคงมีข้อถกเถียงกันอยู่มาก เนื่องจากคำตัดสินของศาลต่างประเทศอาจมีความแตกต่างกันไปได้หลายทาง และการใช้หลักในทางกฎหมายของศาลของแต่ละประเทศนั้นก็ไม่มีผลเป็นการผูกพันต่อประเทศอื่นแต่ประการใด

คดี *Fothergill v. Monarch Airlines* เป็นคดีหนึ่งที่มีประเด็นพิพาทอันเกี่ยวกับเรื่องการตีความโดยความหมายทั่วไปซึ่งเป็นคำตัดสินของสภาขุนนาง ในคดีนี้สภาขุนนางได้มีการอภิปรายและประเมินถึงน้ำหนักของคดีของศาลต่างประเทศและข้อคิดเห็นในคดี ซึ่งสภาขุนนางได้ให้การเน้นย้ำถึงน้ำหนักของคำตัดสินนั้นว่าจะต้องดูถึงบริบทของคดีความอันรวมไปถึงพิจารณาถึงลำดับ สถานะของศาลต่างประเทศนั้นด้วย ซึ่งกล่าวได้ว่าคล้ายคลึงกับการที่ศาลจะต้องพิจารณาถึงผลของการตัดสินคดีโดยศาลอื่นภายในประเทศเดียวกันนั้น

การตีความตามความหมายทั่วไปยังคงนำมาใช้เป็นหลักในการตีความกฎหมายภายในซึ่งผู้พิพากษานั้นมีหน้าที่ในการตรวจสอบผลคำตัดสินคดีของศาลอื่น และพิจารณาเหตุผลที่ศาลอื่นได้ใช้ในการพิพากษา ซึ่งหากมีประเด็นเรื่องการตีความเกิดขึ้นผู้พิพากษาจะต้องเลือกใช้การตีความในทางที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป

มากกว่าที่จะใช้การตีความตามแนวความคิดทัศนยะของตัวผู้พิพากษาเอง ในเรื่องดังกล่าวนี้ Lord Scarman ได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่า “ศาลจะต้องคำนึงถึงปรัชญาในทางนิติศาสตร์โดยตัดสินให้สอดคล้องกับคำตัดสินของศาลในประเทศอื่นตามเนื้อหาในแต่ละคดีด้วย” (Vogel et al., 1986, pp. 38-39)

ปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในเรื่องของการตีความตามความหมายทั่วไปประการหนึ่งคือเรื่องของการนำข้อมูลต่างๆ มาใช้ ซึ่งเห็นได้ว่าผู้พิพากษามีหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาถึงคำตัดสินของศาลต่างประเทศและจะต้องพิจารณาถึงสนธิสัญญาอันเป็นมูลที่พิพาทแห่งคดีที่คู่ความได้นำขึ้นสู่ศาล ซึ่งหากผู้พิพากษานั้นไม่สามารถทำความเข้าใจกับภาษาต่างประเทศได้แล้ว ผู้พิพากษาก็จะต้องได้รับคำตัดสินที่ได้แปลมาให้จากคู่ความซึ่งโดยปกติแล้วหากเป็นการอนุญาตให้นำข้อเท็จจริงขึ้นสู่ศาลโดยคู่ความแล้ว คู่ความแต่ละฝ่ายย่อมที่จะต้องนำเสนอผลคำตัดสินให้แก่ศาลในทางที่เป็นประโยชน์แก่รูปคดีฝ่ายตนมากที่สุด ซึ่งในเรื่องนี้ย่อมถือเป็นภาระหน้าที่ของผู้พิพากษาที่เพิ่มขึ้นในการที่จะต้องหาความหมายอื่นที่พบในคดีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องจากศาลต่างประเทศด้วย

ในเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นแตกต่างกับกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลที่จะต้องมีการเลือกใช้ระหว่างกฎหมายภายในรัฐ หรือกฎหมายของต่างประเทศ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ใช่ประเด็นที่เกี่ยวกับเรื่องการกำหนดเขตแดนในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากโดยหลักการแล้วแต่ละรัฐมีอำนาจอธิปไตยแต่ดั้งเดิมในการที่จะบัญญัติกฎหมายต่างๆ รวมทั้งการตราบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีได้โดยอาศัยอำนาจของตน การเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นการที่รัฐหนึ่งนั้นเข้าตกลงจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนในบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับรัฐคู่สัญญา ในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศกับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเมื่อเกิดข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีจะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในและมีข้อบทเกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าวนั้นอยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐคู่สัญญาเจรจากันไว้จะกำหนดให้รัฐหนึ่งเพิกถอนสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจเป็นลักษณะการลดเพดานในการ

จัดเก็บภาษีลง ซึ่งโดยทั่วไปแล้วรัฐแรกที่มีสิทธิอย่างเต็มที่ในการจัดเก็บภาษีคือรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจากรัฐแหล่งเงินได้นั้นเป็นรัฐที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นและโดยทั่วไปจะมีการจ่ายเงินได้ขึ้นในรัฐนั้น รัฐแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิในการบังคับจัดเก็บภาษีก่อนรัฐถิ่นที่อยู่

วิธีการขจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยรัฐคู่สัญญาของกฎหมายภาษีภายในของรัฐแต่ละรัฐนั้นอาจจะใช้วิธีโดยการยินยอมสละสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพื่อประโยชน์ของรัฐอีกรัฐหนึ่ง หรือที่เรียกว่า “วิธียกเว้น” (Exemption Method) และอีกวิธีหนึ่งคือการยินยอมให้เครดิตสำหรับภาษีที่ได้เสียไปแล้วในอีกรัฐหนึ่ง หรือที่เรียกว่า “วิธีเครดิตภาษี” (Credit Method) ทั้งนี้การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะไม่ใช่การก่อให้เกิดการอ้างอิงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นภายใต้กฎหมายภายใน และรวมทั้งไม่เป็นการขยายฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วย

ตัวอย่างการใช้การตีความของประเทศต่างๆ นั้นเราอาจพบเห็นความคิดเห็นของนักกฎหมายที่แตกต่างกันระหว่างรัฐคู่สัญญา ซึ่งโดยทั่วไปนั้นรัฐคู่สัญญาจะเป็นฝ่ายที่ต้องใช้การตีความในกรณีปกติทั่วไป และหากเป็นกรณีพิเศษนั้นอาจจะเป็นการให้ตีความโดยศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความเมื่อเกิดขึ้นนั้นโดยปกติเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐยอมเป็นผู้ใช้อำนาจในการตีความโดยเบื้องต้น ซึ่งในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นอาจจะได้แก่ เจ้าหน้าที่สรรพากร หรือศาล

ในประเทศฝรั่งเศสนั้นใช้หลักคำคัญประการหนึ่งคือ ในกรณีที่จำเป็นต้องมีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ศาลปกครองสูงสุดของฝรั่งเศส (French Conseil d'Etat) จะเป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ในการตีความโดยต้องปรึกษากับกระทรวงการต่างประเทศ (Foreign Ministry) และจะส่งข้อหารือต่อไปยังกระทรวงการคลัง (Ministry of Finance) สำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลจะปฏิเสธไม่ให้การตีความหากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับประเด็นในเรื่องการเมืองหรือเกี่ยวกับประเด็นเรื่องการปฏิบัติของรัฐ (An Act of State) แต่อย่างไรก็ดีตามหลักการดังกล่าวนี้ยังไม่เคยถูกนำมาใช้ปฏิบัติจริงใน

เรื่องที่เกี่ยวข้องกับประเด็นในทางภาษีอากร ซึ่งแนวปฏิบัติดังกล่าวนี้ถูกนำมาใช้ เช่นเดียวกันในอีกหลายประเทศ ในประเทศอังกฤษผู้พิพากษาถูกกำหนดให้ต้องผูกพันกับถ้อยคำตามบทบัญญัติอย่างเคร่งครัดโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเป็นคดีความที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยตามหลักการแล้วผู้พิพากษาจะไม่มีอำนาจในการตีความถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติหรือตีความตามหลักความเสมอภาค (Equity of the Matter) แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากการตีความในลักษณะดังกล่าวนี้จะถือเป็นการกระทำที่เป็นลักษณะก้าวล่วงอำนาจของฝ่ายตุลาการ

ในทางปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศสและประเทศเบลเยียมนั้นถือว่ามีหน้าที่จะต้องมีการตีความกฎหมายภาษีอากรในกรณีที่มีข้อสงสัยซึ่งเป็นการคานอำนาจกับเจ้าหน้าที่ของฝ่ายการคลังของรัฐ แต่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมันปฏิเสธการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ซึ่งการใช้การตีความในลักษณะดังกล่าวนี้เห็นได้ว่าเป็นการเพิ่มหรือ ลดอำนาจให้กับศาลซึ่งมีความสำคัญยิ่งต่อหลักเรื่องการคานอำนาจของรัฐระหว่างอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายตุลาการในการตีความและการใช้บทบัญญัติตามกฎหมาย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าถือว่าเป็นบทบัญญัติรัฐธรรมนูญที่ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างหนึ่ง หากพิจารณาในมุมระหว่างประเทศแล้วอาจยังทำให้เห็นได้ว่าควรกำหนดหลักการในการตีความให้ชัดเจนและถูกนำมาใช้โดยสอดคล้องกับหลักรัฐธรรมนูญเป็นแบบเดียวกันระหว่างประเทศต่างๆ

อนึ่ง ในเรื่องการตีความนั้นย่อมหมายถึงความถึงการแสวงหาความหมายของถ้อยคำในตัวเนื้อหาเพื่อให้เกิดความเข้าใจ ซึ่งในเรื่องการใช้การตีความนั้นสามารถพบได้ในการอ่านบทกวี หรือการอ่านเรื่องราวเกี่ยวกับเทววิทยา และอาจกล่าวได้ว่าการตีความนั้นเป็นกระบวนการหนึ่งในการรับรู้ของมนุษย์ที่ไม่สามารถจะนำมาบัญญัติเป็นตัวบทกฎหมายได้ ทั้งนี้ในเรื่องการตีความนั้นมีกฎเกณฑ์ที่แตกต่างกันไปในแต่ละระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ เช่น ในประเทศไทยในเรื่องการตีความเราอาจพบได้ในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น

## แนวทางในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ดังที่กล่าวมาข้างต้น ต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากถือเป็นแหล่งข้อมูลที่ศาลในประเทศต่างๆ จะค้นหาเพื่อใช้เป็นแนวทางในการตีความให้สอดคล้องกัน ยกตัวอย่างเช่น ประเทศเยอรมนี กระทรวงการคลังได้นำแม่บทและคำอธิบาย ในการประชุมเรื่องภาษีซ้อนของสันนิบาตชาติ (The League of Nations) ปีค.ศ.1928 มาใช้เพื่อสนับสนุนการตีความของหน่วยงานระดับข้อพิพาทในทางคดีภาษีอากร (Reichsfinanzhof) ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ก็กล่าวอ้างถึงการนำต้นแบบของ OECD มาใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นกันซึ่งในคดีแรกที่พบคือคดีที่ตัดสินในปีค.ศ.1975 ระหว่าง United States v. Burbank นอกจากนี้ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ก็ปรากฏหลักฐานการนำต้นแบบของ OECD มาใช้ในการตีความเช่นเดียวกัน การตีความในลักษณะนี้ถือว่าไม่ขัดแย้งกับหลักการตามที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาที่ได้กำหนดถึงการใช้งานเตรียมการ หรือ “Preparatory Work” ภายในมาตรา 32 อ้างอิงถึงเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา เห็นได้ว่าต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบนั้นเป็นเอกสารที่รู้จักกันโดยทั่วไปและสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย ทั้งนี้ต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบนั้นนอกจากมีความสำคัญที่นำมาใช้ในการตีความแล้ว ยังมีความสำคัญในฐานะที่เป็นแม่แบบที่นำมาใช้ในการเจรจาของรัฐคู่สัญญาที่ทำการตกลงเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงกรณีที่อาจเกิดการตกลงเปลี่ยนแปลงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย เมื่อพิจารณาถึงแนวทางการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบนั้นอาจแยกพิจารณาได้ 3 ประการ ดังนี้

1. อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญาที่เป็นสมาชิก OECD ด้วยกัน ในเรื่องนี้ข้อสังเกตบางประการที่ควรจะหยิบยกมาพิจารณาคือ หากไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงถ้อยคำตามบทบัญญัติที่ใช้ในต้นแบบของ OECD เห็นได้ว่ารัฐคู่สัญญานั้นควรต้องดำเนินตามแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ ซึ่งเมื่อต้องมีการตีความในตัวบทตาม

อนุสัญญาภาษาเขียนเกิดขึ้น ภาษาดั้งเดิมที่ได้บัญญัติไว้ซึ่งก็คือภาษาอังกฤษ และภาษาฝรั่งเศส จะต้องถูกนำมาใช้พิจารณาต่อบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษาเขียนนั้น นอกจากนี้ตามคำอธิบายต้นแบบตามช่วงเวลาทีอนุสัญญาภาษาเขียนบังคับใช้นั้นจะต้องถือเป็นฉบับที่จะต้องนำมาใช้พิจารณาเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น คำอธิบายต้นแบบในปี ค.ศ.1977 นั้นจะถือนำมาใช้เป็นแนวทางสำหรับอนุสัญญาภาษาเขียนที่ได้บังคับใช้ภายหลังจากวันที่ 11 เมษายน 1977 ซึ่งตามต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบในปี ค.ศ.1977 นี้จะเห็นว่ามีเนื้อหาจำนวนมากที่อธิบายให้ความกระจ่างโดยความเห็นของคณะกรรมการ OECD อันสืบเนื่องจากการใช้รากฐานเดิมจากต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ.1963 ซึ่งตามวรรคที่ 30 ของรายงานในปี ค.ศ.1977 นี้ได้กล่าวถึงกรณีที่รัฐคู่สัญญาที่ได้เข้าตกลงเจรจาในอนุสัญญาภาษาเขียนตามโครงร่างในปี ค.ศ.1963 ว่ากรณีที่จะต้องตีความอนุสัญญาภาษาเขียนโดยเป็นไปตามแนวทางของคำอธิบายต้นแบบของปี ค.ศ.1977 นี้ด้วย โดยทั้งนี้รัฐคู่สัญญานั้นควรที่จะแสดงเจตนาอย่างชัดเจนถึงเรื่องดังกล่าวนี้โดยแสดงเป็นลายลักษณ์อักษร (Exchange of Letters) ระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจถึงกรณีการใช้บังคับตามแนวทางใหม่นี้โดยผ่านกระบวนการข้อตกลงเพื่อการดำเนินการร่วมกัน (Vogel et al., 1986)

แต่หากเป็นกรณีที่มีการเพิ่มเติมถ้อยคำที่แตกต่างจากต้นแบบของ OECD หรือมีการเปลี่ยนแปลง หรือเพิ่มเติมถ้อยคำในอนุสัญญาภาษาเขียน กรณีเช่นนี้โดยหลักการพื้นฐานแล้วเมื่อเกิดประเด็นในการตีความก็ยังคงต้องนำคำอธิบายต้นแบบมาศึกษาเพื่อเป็นแนวทางเช่นเดียวกัน แต่การตีความที่เกิดขึ้นนั้นอาจไม่ต้องเป็นไปโดยสอดคล้องตามแนวทางที่คำอธิบายได้วางไว้

## 2. อนุสัญญาภาษาเขียนในประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD

ในกรณีนี้เห็นได้ว่าต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบจะมีความสำคัญลดน้อยลง แต่การให้ความสำคัญต่อการตีความโดยอ้างอิงกับคำอธิบายต้นแบบของ OECD ดังกล่าวนั้นยังอาจถือว่าถูกนำมาใช้เป็นการทั่วไป โดยขึ้นกับข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป ทั้งนี้เพราะแนวทางในการตกลงเจรจาอนุสัญญาภาษาเขียนใน

ปัจจุบันโดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนายังมีการใช้แนวทางตามต้นแบบของ UN ด้วยเช่นกัน

### 3. อนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบอื่น

รัฐต่างๆ อาจตกลงเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐคู่สัญญาในลักษณะที่มีความแตกต่างจากโครงสร้างของ OECD หรือ UN ได้ โดยใช้รูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบที่ตนได้กำหนดขึ้นมา เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา มี U.S. Model เป็นต้น ซึ่งรูปแบบของประเทศต่างๆ นั้นเกิดขึ้นจากแนวทางดั้งเดิมตามที่เคยทำการตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับก่อนๆ กับประเทศอื่น และพัฒนาจนกลายเป็นรูปแบบเฉพาะของตัวเอง และนำรูปแบบของตนนั้นมาใช้เมื่อมีการตกลงเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่นที่ตามมา

เมื่อตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดนิยามความหมายไว้ หรือเมื่อกำหนดนิยามไว้แต่ไม่เพียงพอ จึงมีประเด็นปัญหาเรื่องคุณสมบัติของถ้อยคำตามที่กำหนดไว้ ซึ่งรัฐคู่สัญญาอาจให้การตีความที่แตกต่างกันภายใต้กฎหมายภายในของตน (Vogel et al., 1986) ทั้งนี้คำว่า “คุณสมบัติ” (Qualification) ในที่นี้เป็นคำที่หยิบยืมมาจากกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลในเรื่องการขัดกันของกฎหมาย ซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีการบัญญัติถึงเรื่องกฎหมายขัดกันไว้แต่อย่างใด และอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดไว้ด้วยว่าจะต้องนำกฎหมายภายในหรือกฎหมายต่างประเทศมาใช้บังคับ ดังนั้น เมื่อมีการให้นิยามของคำในรัฐคู่สัญญาที่มีความหมายแตกต่างกันแล้ว ในทางภาษีอากรเห็นว่าควรที่จะต้องพิจารณาถึงความหมายของคำเพียงตามขอบเขตเท่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้บังคับใช้เท่านั้นซึ่งขอบเขตของการใช้บังคับสำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวนั้นปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 2(3) ตามโครงสร้างต้นแบบของ OECD



## สรุป

อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้นพบว่ามีทั้งการใช้แนวทางตามต้นแบบของ OECD และต้นแบบของ UN ซึ่งเนื้อหาบางส่วนพบว่ามีการใช้ถ้อยคำที่เพิ่มเติมนอกเหนือจากต้นแบบด้วย แม้ว่าข้อพิพาทในเรื่องปัญหาการตีความตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน จะยังไม่พบในคำพิพากษาของศาลไทย แต่ในการตีความและการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นเห็นว่าควรนำแนวทางต้นแบบของ OECD และ UN รวมทั้งคำอธิบายต้นแบบมาเป็นแนวทางในการวินิจฉัยด้วยเพื่อให้สอดคล้องกับการบังคับใช้ตามประเทศต่างๆ

## References

- Baker, P. (1994) *Double taxation conventions and international tax law*,  
Kluwer: Sweet & Maxwell.
- Lenz, R. (1960) *The general reporter in the international fiscal association's 1960 report on the interpretation of double taxation conventions*,  
Basel: Verlag für Recht and Gesellschaft.
- Vogel, K. (1986) Double tax treaties and their interpretation, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, pp. 1-85.