



# การพิจารณาสถานที่เกิดแหล่งเงินได้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม \*

ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม \*\*

การที่รัฐจะเก็บภาษีจากบุคคลใดจะต้องมีความสัมพันธ์ (Connection) ระหว่างรัฐกับบุคคลนั้นตามกฎหมายภายใน (Domestic Law) ของรัฐนั้น ความสัมพันธ์นั้นมีทั้งความสัมพันธ์เกี่ยวกับตัวบุคคลที่จะเสียภาษี (Tax Subjective) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสิ่งที่จะต้องเสียภาษีหรือเงินได้ (Tax Objective) ความสัมพันธ์ ๒ ประเภทนี้จะต้องควบคู่กัน มิฉะนั้น ไม่อาจมีการเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ หากมีเงินได้เกิดขึ้น แต่ไม่มีบุคคลที่จะต้องเสียภาษีก็ไม่อาจมีการเสียภาษีเกิดขึ้น หรือมีบุคคลที่จะต้องเสียภาษี แต่ไม่มีเงินได้เกิดขึ้น ก็ไม่อาจมีการเสียภาษีเกิดขึ้นเช่นเดียวกัน<sup>๑</sup>

ความสัมพันธ์เกี่ยวกับตัวบุคคลที่จะเสียภาษี (Tax Subjective) นั้นอาจพิจารณาจากการที่บุคคลนั้นถือสัญชาติของรัฐนั้น หรือมีถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาในรัฐนั้น ซึ่งเป็นที่มาของหลักสัญชาติ (Nationality Rule) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักภูมิลำเนา (Domicile Rule) ส่วนความสัมพันธ์เกี่ยวกับสิ่งที่จะต้องเสียภาษีหรือเงินได้ (Tax Objective) นั้นจะพิจารณาจากแหล่งที่เกิดเงินได้ ซึ่งเป็นที่มาของหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) นอกจากนี้อาจมีการใช้ความสัมพันธ์อย่างอื่นในการพิจารณาเพื่อเก็บภาษี เช่น ที่ตั้งของทรัพย์สินหรือสถานที่ประกอบกิจการ ลักษณะของกิจการหรือการดำเนินธุรกิจหรือการจ่ายเงิน

ประเภทที่ใช้หลักสัญชาติ (Nationality Rule) นั้น มีประเทศสหรัฐอเมริกา ฟิลิปปีนส์และเกาหลีเหนือ<sup>๒</sup> ประเทศส่วนใหญ่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักถิ่นที่อยู่คือหลักที่ใช้เก็บภาษีเงินได้จากผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในประเทศนั้น โดยไม่คำนึง

\* ประธานศาลอุทธรณ์ภาค ๑

\*\* อาจารย์พิเศษคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ , มหาวิทยาลัยเอเซียอาคเนย์ , มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ ฯลฯ

<sup>๑</sup> Roy Rohatgi , Basic International Taxation Volume One (Second Edition) , (United Kingdom : Richmond Law & Tax Ltd. , ๒๐๐๕ ) , หน้า ๑๔๕.

<sup>๒</sup> Reuven S. Avi-Yonah, U.S. International Taxation , (New York : Foundation Press , ๒๐๐๒) , หน้า ๒๒.

ว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศหรือนอกประเทศ หลักนี้จึงเป็นการเก็บภาษี โดยคำนึงถึงตัวบุคคลที่จะต้องเสียภาษี (Tax Subjective) เป็นสำคัญ ในขณะที่หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือหลักที่ใช้เก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศนั้น ฉะนั้นแม้ผู้มีเงินได้จะมีได้ เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Non Resident) ในประเทศนั้น ก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น หลักนี้จึงเป็นการเก็บภาษีโดยคำนึงถึงสิ่งที่จะต้องเสียภาษีหรือเงินได้ (Tax Objective) เป็นสำคัญ

แม้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้จะแตกต่างกัน แต่ปัญหาว่าแหล่งเงินได้ (Source of Income) เกิดขึ้นในประเทศใดระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่กับประเทศแหล่งเงินได้ก็มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศ กล่าวคือ ถ้าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ประเทศแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิเก็บภาษีก่อนประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) เพราะที่มาของเงินได้มาจากประเทศนั้น เป็นหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ที่จะต้องจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ อาจใช้วิธียกเว้น (Exemption หรือ Exclusion Method) หรือวิธีเครดิต (Credit Method) หรือวิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) ย่อมแล้วแต่กฎหมายภายใน (Domestic Law) ของประเทศถิ่นที่อยู่หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ Tax Treaty) จะกำหนดไว้ แต่ถ้าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศถิ่นที่อยู่ มิได้เกิดขึ้นในประเทศอื่น ประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่มีสิทธิเก็บภาษีและภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ไม่เกิดขึ้น

เมื่อแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใดมีความสำคัญดังกล่าว ปัญหาจึงมีว่าเราจะใช้หลักเกณฑ์อะไรในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่ประเทศใด ในการหาคำตอบสำหรับปัญหานี้ผู้เชี่ยวชาญแบ่งเป็น ๒ ส่วน ดังนี้

๑. หลักเกณฑ์ของต่างประเทศในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใด และ
๒. หลักเกณฑ์ของประเทศไทยในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใด

### ๑. หลักเกณฑ์ของต่างประเทศในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใด

หลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิม (Basic Source Rule หรือ Origin Rule) ของหลักแหล่งเงินได้มีอยู่ว่า สถานที่ที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Location of the Economic Activity) ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้<sup>๓</sup> หรือสถานที่

<sup>๓</sup> Roy Rohatgi , อ้างแล้ว , หน้า ๒๒๒

ก่อให้เกิดความมั่งคั่ง (Location of Wealth) อยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้<sup>๔</sup> เช่น กรณีมีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Service) ประเทศที่ผู้มิเงินได้ปฏิบัติหน้าที่หรือให้บริการถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือกรณีมีเงินได้จากการประกอบกิจการ (Active Income หรือ Business Income) เช่น การผลิตสินค้าจำหน่าย ประเทศที่มีการทำกิจการถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือกรณีมีเงินได้จากการลงทุน (Passive Income หรือ Non Business Income) เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ ตามปกติจะถือว่าเป็นประเทศที่มีการจ่ายเงินได้ เป็นประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ดี ถ้าเงินได้ดังกล่าวเกิดจากการประกอบกิจการโดยตรง เงินได้นั้น จะถือเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการ (Active Income หรือ Business Income) ประเทศที่มีการประกอบกิจการซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือกรณีมีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้

แม้จะมีหลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิมดังกล่าว แต่เมื่อตามกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ละประเทศมีอำนาจอธิปไตยที่จะเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศตน แต่ละประเทศจึงมีอำนาจที่จะออกกฎหมายภายใน (Domestic Law) เพื่อกำหนดว่ากรณีใดจึงจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศตน ซึ่งโดยทั่วไปจะจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้ (Classification หรือ Characterisation of Income) ก่อนแล้วจึงจะกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะถือว่าเป็นเงินได้ประเภทนั้นมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศตน เช่น กำหนดให้เงินได้ประเภทค่าสิทธิมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศของตนหากผู้จ่ายค่าสิทธิมีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน หรือกรณีประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้น ณ สถานที่ที่มีการทำงาน หรือสถานที่ที่มีการทำสัญญาจ้างแรงงาน หรือสถานที่ที่มีการจ่ายค่าจ้าง สถานที่ใดสถานที่หนึ่งใน ๓ สถานที่นี้ถือเป็นแหล่งเงินได้

แต่ประเทศไอร์แลนด์ได้กำหนดให้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลมีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ หากลูกจ้างมีได้มีภูมิลำเนาในไอร์แลนด์และการทำสัญญาจ้างแรงงานได้ทำขึ้นในต่างประเทศ และการจ่ายเงินค่าจ้างได้ทำโดยการโอนเงินผ่านบัญชีธนาคารต่างประเทศด้วย หากเข้าเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว แม้การทำงานตามสัญญาจ้างแรงงานจะเกิดขึ้นในไอร์แลนด์ ก็ไม่ถือว่าเป็นแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในไอร์แลนด์

ผลจากการที่แต่ละประเทศมีอำนาจอธิปไตยที่จะออกกฎหมายภายในจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้ และกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะถือว่าเป็นเงินได้ประเภทนั้นมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศตน ทำให้หลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิมของหลักแหล่งเงินได้แปรเปลี่ยนไปอย่างมาก จนยากที่จะหาหลักซึ่งเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

<sup>๔</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ , กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ , (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , ๒๕๕๐ ) , หน้า ๔๔ - ๔๖.

ทั่วโลกได้ เงินได้บางประเภทมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่ใดแตกต่างกันไม่น้อยกว่า ๕ หลัก บางประเภท เช่น ดอกเบี้ย มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแตกต่างกันถึง ๙ หลัก ดังจะเห็นได้จากการจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้และกำหนดหลักเกณฑ์แตกต่างกันดังนี้<sup>๕</sup>

#### ๑) เงินได้จากการขายสินค้ามีรูปร่าง

- (๑) สถานที่ที่มีการโอนกรรมสิทธิ์
- (๒) สถานที่ที่มีการส่งมอบสินค้า
- (๓) สถานที่ที่มีการชำระราคาสินค้า
- (๔) สถานที่ที่มีการขายเสร็จสมบูรณ์
- (๕) สถานที่ที่มีการทำสัญญาซื้อขาย
- (๖) สถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจ (OECD Model Convention ข้อ ๗)

#### ๒) เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล

- (๑) สถานที่ที่มีการทำงาน (OECD Model Convention ข้อ ๑๕)
- (๒) สถานที่ที่มีการให้บริการ
- (๓) สถานที่ที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินได้
- (๔) สถานที่ที่มีการทำสัญญาให้บริการส่วนบุคคล
- (๕) สถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการขาย

#### ๓) เงินได้จากเงินปันผล

- (๑) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล (OECD Model Convention ข้อ ๑๐)
- (๒) สถานที่ที่กำไรซึ่งนำมาจ่ายเงินปันผลเกิดขึ้น
- (๓) สถานที่ที่หุ้นมีการจดทะเบียน

#### ๔) เงินได้จากดอกเบี้ย

- (๑) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายดอกเบี้ย (OECD Model Convention ข้อ ๑๑)
- (๒) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของลูกหนี้
- (๓) สถานที่ที่มีการทำสัญญากู้ยืมเงิน
- (๔) สถานที่ที่มีการให้กู้ยืมเงิน
- (๕) สถานที่ที่มีการใช้เงินกู้ยืม (OECD Model Convention ข้อ ๑๑)
- (๖) สถานที่เงินได้ที่นำมาจ่ายดอกเบี้ยเกิดขึ้น
- (๗) สถานที่ที่สามารถบังคับชำระหนี้ได้
- (๘) สถานที่ที่หลักทรัพย์ค้ำประกันตั้งอยู่
- (๙) สถานที่จ่ายดอกเบี้ย

<sup>๕</sup> Roy Rohatgi , อ้างแล้ว , หน้า ๒๒๓

#### ๕) เงินได้จากค่าสิทธิ

- (๑) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายค่าสิทธิ (OECD Model Convention ข้อ ๑๒)
- (๒) สถานที่ที่มีการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง
- (๓) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้ประดิษฐ์
- (๔) สถานที่ที่มีการจดทะเบียนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง
- (๕) สถานที่ที่มีการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง
- (๖) สถานที่ที่มีการทำสัญญาซึ่งก่อให้เกิดค่าสิทธิ

#### ๖) เงินได้จากค่าเช่าสังหาริมทรัพย์

- (๑) สถานที่ซึ่งสถานประกอบการตั้งอยู่ (OECD Model Convention ข้อ ๗)
- (๒) สถานที่ซึ่งทรัพย์สินที่เช่าตั้งอยู่
- (๓) สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายค่าเช่า
- (๔) สถานที่ที่มีการใช้ทรัพย์สินที่เช่า

#### ๗) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

- (๑) สถานที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ (OECD Model Commentary ข้อ ๖)
- (๒) สถานที่ที่มีการทำสัญญา

#### ๘) เงินได้จากผลได้จากทุน ( Capital Gains )

- (๑) อสังหาริมทรัพย์ : สถานที่ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่ก่อให้เกิดผลได้ฝ่ายทุนตั้งอยู่ (OECD Model Convention ข้อ ๑๓)
- (๒) หุ้นและหลักทรัพย์ : สถานที่ซึ่งมีการจดทะเบียน
- (๓) เรือและอากาศยาน : สถานที่ที่มีการบริหารจัดการตั้งอยู่ (ข้อ ๑๓ ของ OECD Model Convention)
- (๔) ค่านิยม (Goodwill) : สถานที่ซึ่งมีการประกอบการค้า , ธุรกิจหรือวิชาชีพ
- (๕) ค่าลิขสิทธิ์ , ค่าแฟรนไชส์ , ค่าสิทธิและค่าอนุญาต : สถานที่ที่มีการใช้สิทธิ
- (๖) หนี้ตามคำพิพากษา : สถานที่มีคำพิพากษา
- (๗) ผลได้จากทุนนอกเหนือจากผลได้จากทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ เรือ อากาศยาน และสถานประกอบการถาวร : สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่ายทรัพย์สินนั้น (ข้อ ๑๓ ของ OECD Model Convention)

### ๙) เงินได้จากการเกษตร

สถานที่ซึ่งทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่

ผลจากการที่แต่ละประเทศกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่ใดแตกต่างกันดังกล่าว ทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันมีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

#### ตัวอย่างเช่น

(๑) เงินได้จากเงินปันผล กฎหมายภายในของประเทศ A กำหนดให้สถานที่ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเป็นแหล่งเงินได้ ในขณะที่ประเทศ B กำหนดให้สถานที่ซึ่งนำกำไรมาจ่ายเงินปันผลเป็นแหล่งเงินได้ และประเทศ C กำหนดให้สถานที่ที่มีการจดทะเบียนหุ้นเป็นแหล่งเงินได้ เงินปันผลจำนวนเดียวกันก็มีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกันถึง ๓ ประเทศ

(๒) เงินได้จากค่าสิทธิ กฎหมายภายในของประเทศ A กำหนดให้สถานที่ที่มีการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิเป็นแหล่งเงินได้ ในขณะที่ประเทศ B กำหนดให้สถานที่ซึ่งผู้จ่ายค่าสิทธิมีถิ่นที่อยู่เป็นแหล่งเงินได้ และประเทศ C กำหนดให้สถานที่มีการทำสัญญาซึ่งก่อให้เกิดค่าสิทธิเป็นแหล่งเงินได้ ค่าสิทธิจำนวนเดียวกันก็มีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกันถึง ๓ ประเทศ

(๓) เงินได้จากค่าเช่าสังหาริมทรัพย์ กฎหมายภายในของประเทศ A กำหนดให้สถานที่ที่ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่เป็นแหล่งเงินได้ ในขณะที่ประเทศ B กำหนดให้สถานที่ผู้จ่ายค่าเช่ามีถิ่นที่อยู่เป็นแหล่งเงินได้ และประเทศ C กำหนดให้สถานที่ที่ทรัพย์สินถูกใช้เป็นแหล่งเงินได้ ค่าเช่าจำนวนเดียวกันก็มีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกันถึง ๓ ประเทศ

นอกจากการกำหนดแหล่งเงินได้ดังกล่าวจะก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนแล้ว ยังมีหลายประเทศที่มีบทบัญญัติของกฎหมายภายในให้ถือว่าเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign Source Income) เป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ (Domestic Source Income) ซึ่งเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เช่น ประเทศนามิเบีย มีบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) ดอกเบี้ยที่ได้รับจากต่างประเทศเป็นดอกเบี้ยจากแหล่งเงินได้ในนามิเบีย หรือมีบทบัญญัติให้ถือว่าค่าสิทธิและเงินได้ทำนองเดียวกันที่ได้รับในต่างประเทศ แต่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาในประเทศนามิเบียเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศนามิเบีย หรือเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่เกิดจากกิจการทางการค้าในนามิเบียให้ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศนามิเบียเช่นเดียวกัน

ก่อนปี ๒๕๔๘ ประเทศสหรัฐอเมริกาก็มีบทบัญญัติให้ถือว่าเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทต่างประเทศ มีแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกาหากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ (Gross Income) ไม่น้อยกว่าร้อยละ ๒๕ ในรอบระยะเวลา ๓ ปีที่ผ่านมาของบริษัทนั้นเกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมกิจการในสหรัฐอเมริกา

ประเทศอินเดียก็มีบทบัญญัติให้ถือว่าเงินได้จากดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่ได้รับในต่างประเทศ รวมทั้งค่าบริการทางเทคนิค (Technical Service) ที่ได้รับในต่างประเทศเพื่อใช้ในอินเดียมีแหล่งเงินได้ในอินเดีย หากเป็นการจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอินเดียให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในอินเดีย นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติให้ถือว่าเงินได้จากต่างประเทศให้ถือว่ามิมีแหล่งเงินได้ในอินเดีย หากเงินได้นั้นได้รับโดยตรงหรือโดยอ้อมเนื่องจากมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจภายในอินเดีย

นอกจากนี้ในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น อินเดีย อินโดนีเซีย ลักเวีย ยังมีบทบัญญัติว่าหากบริษัทต่างประเทศมีสาขาในประเทศของตนแล้ว แม้อู่ค้าในประเทศของตนจะไม่ได้ติดต่อซื้อสินค้าหรือรับบริการจากสาขาในประเทศของตน แต่ติดต่อกับสำนักงานใหญ่ ก็ให้ถือว่าเงินได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวเป็นเงินได้ของสาขาตามหลักการให้ถือเป็นเงินได้ของนิติบุคคลเดียวกัน (Force of Attraction Principle)<sup>๖</sup>

การที่เงินได้จำนวนเดียวกันมีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศไม่ว่าจะเกิดจากการมีบทบัญญัติโดยตรงหรือบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) ย่อมทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันต้องเสียภาษีให้แก่หลายประเทศ เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ และประเทศถิ่นที่อยู่ก็ไม่ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ เพราะกรณีนี้จะเครดิตได้นั้น แหล่งเงินได้ต้องเกิดขึ้นในประเทศอื่น เมื่อแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศถิ่นที่อยู่ด้วยจึงไม่อาจเครดิตได้ ประเทศต่างๆ ได้แก้ปัญหาดังกล่าวโดยการจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้ (Classification หรือ Characterisation of Income) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน และใช้หลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิม (Basic Source Rule หรือ Origin Rule) ในการกำหนดแหล่งเงินได้ของเงินได้ที่มีการจัดหรือแบ่งประเภทนั้น แล้วกำหนดให้ประเทศคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีสิทธิเก็บภาษี และได้กำหนดวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศไว้ด้วย ซึ่งข้อบทที่ระบุไว้ในอนุสัญญาย่อมมีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายใน แม้กฎหมายภายในจะกำหนดแหล่งเงินได้ของเงินได้ประเภทนั้นไว้เป็นอย่างอื่น ก็ต้องถือแหล่งเงินได้ในอนุสัญญาเป็นสำคัญ

<sup>๖</sup> Roy Rohatgi , อ้างแล้ว , หน้า ๒๒๗.

อย่างไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวก็ไม่สามารถจัดปัญหาดังกล่าวได้ทั้งหมด เพราะตามปกติ อนุสัญญาจะปล่อยให้การจัดเข้าประเภทเงินได้เป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา เงินได้ที่มีลักษณะเดียวกัน ประเทศคู่สัญญาจึงอาจจัดเข้าประเภทเงินได้แตกต่างกัน เช่น เงินได้จากการให้เช่าเครื่องจักร กฎหมายภายในของประเทศแหล่งเงินได้ให้ถือเป็นค่าสิทธิ แต่ประเทศถิ่นที่อยู่ให้ถือเป็นเงินได้จากธุรกิจ (Business Income) หรือเงินได้จากดอกเบี้ยของเงินต้นที่กู้ยืมจากผู้เป็นหุ้นส่วน กฎหมายภายในของประเทศหนึ่งให้ถือเป็นดอกเบี้ย แต่อีกประเทศหนึ่งให้ถือเป็นเงินส่วนแบ่งกำไร ผลจากการจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันเช่นนี้ทำให้การที่จะถือว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ประเภทใดในอนุสัญญาเกิดความขัดแย้ง และทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศหรืออาจไม่มีภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเลยก็ได้

ตัวอย่างเช่น บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A เช่าเครื่องจักรจากนาย ก. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B เพื่อใช้ผลิตสินค้าในประเทศ B กฎหมายภายในของประเทศ A ให้ถือว่าค่าเช่าเครื่องจักรเป็นค่าสิทธิ (Royalty) และให้ถือว่าประเทศที่ผู้จ่ายค่าเช่ามีถิ่นที่อยู่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ แหล่งเงินได้จึงเกิดขึ้นในประเทศ A ซึ่งเป็นสถานที่ที่บริษัทผู้จ่ายค่าเช่ามีถิ่นที่อยู่ ส่วนประเทศ B ให้ถือว่าค่าเช่าเครื่องจักรเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business Income) แหล่งเงินได้จึงเกิดขึ้นในประเทศ B ซึ่งเป็นสถานที่ที่มีการใช้เครื่องจักรที่เช่าผลิตสินค้า ดังนี้ จึงเกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ค่าเช่าจำนวนเดียวกันต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งสองประเทศ เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ และประเทศ B ก็ไม่ยอมให้นาย ก. นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศ A มาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศ B เพราะถือว่าแหล่งเงินได้จากค่าเช่าเกิดขึ้นในประเทศของตน

แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่า บริษัทผู้เช่าซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A มิได้เป็นผู้จ่ายค่าเช่า แต่มีบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ C เป็นผู้จ่ายค่าเช่า ค่าเช่าดังกล่าวก็ไม่ถือว่าแหล่งเงินได้ในประเทศ A คงมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ B เท่านั้น จะไม่เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ A กับประเทศ B และถ้าประเทศ C ถือว่าค่าเช่าเป็นเงินได้ในประกอบการธุรกิจ (Business Income) เช่นเดียวกับประเทศ B เมื่อการใช้เครื่องจักรเพื่อผลิตสินค้ามิได้เกิดขึ้นในประเทศ C แหล่งเงินได้ของค่าเช่าก็ไม่เกิดขึ้นในประเทศ C หรือถ้าประเทศ C ถือว่าค่าเช่าเป็นค่าสิทธิ แต่ให้ถือว่าประเทศที่มีการใช้ทรัพย์สินที่เช่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ก็จะไม่เกิดแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ C เช่นเดียวกัน คงมีแหล่งเงินได้ในประเทศ B เท่านั้น

### ๒๓. หลักเกณฑ์ของประเทศไทยในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย

เดิมบทบัญญัติเกี่ยวกับแหล่งเงินได้ของบุคคลธรรมดาอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๑ วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า "ผู้มีเงินได้ในสยาม ถ้ามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ที่ได้ในสยามต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้" แต่ต่อมาในปี ๒๔๙๔ มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๔๙๔ ทำให้หลักแหล่งเงินได้อยู่ในมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า "ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ"

จะเห็นได้ว่าเดิมปัญหาว่า แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ มีหลักเกณฑ์การพิจารณากว้างมาก กล่าวคือ เงินได้ใดหากได้รับไปจากประเทศไทยแล้วถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แต่เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๑ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาก็แคบเข้า กล่าวคือ เงินได้ที่จะถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง จะต้องเป็นเงินได้จากกรณีใดกรณีหนึ่งใน ๔ กรณี ดังนี้

๑. เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย
๒. เงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย
๓. เงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย และ
๔. เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่า หลักเกณฑ์ตามกฎหมายใหม่ในมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งแคบกว่ากฎหมายเก่า เช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญาแต่งตั้งนาย A ซึ่งอยู่ในประเทศ B ให้เป็นตัวแทนขายหน้าขายสินค้าในต่างประเทศ โดยได้รับเงินบำเหน็จตามจำนวนยอดขายที่เกิดจากผลงานของนาย A หากเป็นกฎหมายเก่า เงินบำเหน็จที่นาย A ได้รับจากบริษัทในประเทศไทยถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ประเทศไทยมีสิทธิเก็บภาษี แต่ตามกฎหมายใหม่คือ มาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง ไม่ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย เพราะไม่เข้ากรณีใดกรณีหนึ่งใน ๔ กรณี ดังกล่าว แม้จะมีบางท่านเห็นว่ากรณีนี้ถือว่ามีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยจึงมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แต่ก็มีข้อโต้แย้งว่า เมื่อสัญญาระหว่างบริษัทในประเทศไทยกับนาย A มีใช้สัญญาจ้างแรงงาน แต่เป็นสัญญาตัวแทนนายหน้าจึงไม่อาจถือว่ามีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ไม่ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย

ที่กล่าวมาแล้วเป็นการพิจารณาแหล่งเงินได้จากบทบัญญัติมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว กรณีดังกล่าวย่อมถือได้ว่ามีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย เพราะมาตรา ๕๐ (๑) บัญญัติว่า "ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้"

(๑) .....

.....

.....

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสามที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ ๑๕.๐๐ ของเงินได้<sup>๗</sup>

เงินค่าบำเหน็จที่นาย A ซึ่งมีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับจากบริษัทในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ เงินบำเหน็จดังกล่าวจึงถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามบทบัญญัติมาตรา ๕๐ (๑) วรรคสี่ดังกล่าว ฉะนั้น การพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ จึงพิจารณาเฉพาะหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งเท่านั้นไม่พอจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๕๐ ด้วย แม้มาตรานี้จะเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) แต่เมื่อการใช้และตีความกฎหมายจะพิจารณาจากบทบัญญัติเพียงมาตราใดมาตราหนึ่งเท่านั้นไม่ได้ จะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตราอื่นด้วย จึงต้องนำบทบัญญัติมาตรา ๕๐ มาพิจารณาด้วย ดังนั้น หลักแหล่งเงินได้ของไทยจึงมีอยู่ทั้งในมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งและมาตรา ๕๐ นอกจากนี้ยังมีอยู่ในมาตรา ๔๐ ทวิ ด้วย ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ก็มีหลักแหล่งเงินได้ปรากฏอยู่ในบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย โดยเงินได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบธุรกิจ (Nonbusiness Income) เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าลิขสิทธิ์ ค่าเช่าที่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกาก็ต้องเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓๐ ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ<sup>๗</sup>

จากบทบัญญัติมาตรา ๔๑ และมาตรา ๕๐ อาจกล่าวได้ว่า กรณีที่มีกิจกรรม (Activity) เกิดขึ้นในประเทศไทย เงินได้จากกิจกรรมนั้นย่อมถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย กรณีมีเงินได้เนื่องจากหน้าที่การงานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย

<sup>๗</sup> Richard L. Doernberg , International Taxation ๒<sup>nd</sup> Edition ) , (U.S.A. : West Publishing Company ๑๙๙๔ ) , หน้า ๖๙.

ตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง จึงถือว่ามีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย แต่กรณีที่ไม่มีกิจกรรมเกิดขึ้นในประเทศไทย แต่ผู้มีเงินได้มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย เงินได้จากทรัพย์สินนั้นย่อมมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง แต่กรณีที่ไม่มีทั้งกิจกรรมเกิดขึ้นในประเทศไทยและก็ไม่มียทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ก็อาจถือว่ามีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๕๐<sup>๔</sup> ได้ ได้แก่

**๑) กรณีที่ลูกจ้างมีเงินได้จากการทำงานในต่างประเทศให้แก่นายจ้างในประเทศไทย ซึ่งถือว่าเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง**

ตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นลูกจ้างของบริษัท ข. ได้เดินทางไปทำงานที่สาขาของบริษัท ข. ในต่างประเทศ และได้รับเงินเดือนจากสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย ดังนี้ ถือว่า นาย ก. มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แม้กิจกรรมคือการทำงานจะเกิดขึ้นในต่างประเทศก็ตาม นาย ก. จึงต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย โดยบริษัทนายจ้างมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๕๐ (๑) วรรคหนึ่ง และวรรคสอง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๐๕๔/๒๕๕๙ , หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. ๐๘๑๑/๑๑๓๓๒ ลงวันที่ ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๕๑ และ กค. ๐๗๐๖/๒๓๐๕ ลงวันที่ ๑๗ มีนาคม ๒๕๕๙) กรณีจึงต่างกับสหรัฐอเมริกาที่ให้ถือสถานที่มีการทำงาน (Place of Performance) เป็นแหล่งเงินได้<sup>๔</sup>

**๒) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา ๕๐ (๑) วรรคสี่**

ตัวอย่างเช่น นาย A. เป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านการเงินในประเทศ B และมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้ให้คำปรึกษาทางด้านการเงินแก่บริษัทในประเทศไทยโดยทางอินเทอร์เน็ตจากประเทศ B บริษัทในประเทศไทยได้จ่ายค่าที่ปรึกษาโดยการโอนเงินจากประเทศไทยไปเข้าบัญชีนาย A ที่ประเทศ B ดังนี้ เงินค่าที่ปรึกษาซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ที่นาย A. ได้รับถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แม้นาย A จะไม่ได้เดินทางเข้ามาให้คำปรึกษาในประเทศไทยก็ตาม บริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายเงินค่าที่ปรึกษาจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๑) วรรคสี่

อนึ่ง คำว่า "มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย" นั้น แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ จะมีได้ให้คำนิยามไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากมาตรา ๔๑ วรรคสามที่บัญญัติว่า "ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ใน

<sup>๔</sup> Reuven S. Avi - Yonah , อ้างแล้ว , หน้า ๓๔.

ประเทศไทย" คำว่า "มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย" จึงหมายถึงมิได้อยู่ในประเทศไทยเลยหรืออยู่ในประเทศไทยในปีภาษีใดรวมกันไม่ถึง ๑๘๐ วัน ซึ่งคำว่า "เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย" มีความหมายเป็นอย่างเดียวกันกับคำว่า "เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย" เพียงแต่คำแรกเป็นศัพท์ทางกฎหมาย ส่วนคำหลังเป็นศัพท์ทางวิชาการ และอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

**๓) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๓) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา ๔๐ (๒) (ก)**

ตัวอย่างเช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญากับนาย A ในประเทศ B เพื่อขออนุญาตพิมพ์หนังสือของนาย A ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยผู้ขออนุญาตได้จ่ายค่าลิขสิทธิ์โดยการโอนเงินจากประเทศไทยไปเข้าบัญชีนาย A ที่ประเทศ B ดังนี้ เงินค่าลิขสิทธิ์ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๓) ที่นาย A ได้รับถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย บริษัทในประเทศผู้จ่ายค่าลิขสิทธิ์จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๒) (ก)

**๔) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา ๔๐ (๒) (ก)**

ตัวอย่างเช่น (๑) บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญากู้ยืมเงินกับนาย A ในประเทศ B ซึ่งนาย A ผู้ให้กู้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยได้จ่ายดอกเบี้ยโดยการโอนเงินจากประเทศไทยไปเข้าบัญชีที่นาย A ที่ประเทศ B ดังนี้ ดอกเบี้ยซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (ก) ที่นาย A ได้รับถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายดอกเบี้ยจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๒) (ก)

**๕) กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา ๔๐ (๓)**

ตัวอย่างเช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกับนาย A ในประเทศ B ซึ่งนาย A ผู้ให้เช่ามิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยผู้เช่าได้โอนเงินค่าเช่าไปเข้าบัญชีนาย A ที่ประเทศ B ดังนี้ เงินค่าเช่าซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) ที่นาย A ได้รับถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายค่าเช่าจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๓)

๖) กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา ๔๐ (๓)

ตัวอย่างเช่น บริษัทในประเทศไทยได้ทำสัญญากับนาย A สถาปนิก ในประเทศ B เพื่อจ้างนาย A ซึ่งมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้ออกแบบอาคารเพื่อใช้ก่อสร้างในประเทศ C บริษัทในประเทศไทยผู้ว่าจ้างได้จ่ายเงินค่าแบบโดยการโอนเงินเข้าบัญชีนาย A ที่ประเทศ B ดังนี้ เงินค่าแบบซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๖) ที่นาย A ได้รับถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายค่าแบบจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๓)

ตามที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) และ (๖) นั้น ถ้าผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่มีการจ่ายเงินได้จากหรือในประเทศไทยย่อมถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แสดงว่าเงินได้ทั้งห้าประเภท ประมวลรัษฎากรต้องการให้ใช้สถานที่จ่ายเงิน (Place of Payment) ในการพิจารณาว่ามีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ ทั้งนี้โดยไมคำนึงว่าผู้จ่ายเงินเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) นั้นเมื่อหารือบทมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งแล้ว จะเห็นได้ว่าให้พิจารณาจากสถานที่ทำงาน (Where the service is performed or rendered) เป็นสำคัญ หากทำงานในประเทศไทยก็ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับ OECD Model Convention ข้อ ๑๕

สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) ซึ่งได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือชิ้นนั้น เนื่องจากการทำกิจการหรือการให้บริการ เมื่อหารือบทมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งแล้ว จะเห็นได้ว่าให้พิจารณาจากสถานที่ที่มีการทำกิจการหรือให้บริการเป็นสำคัญ หากการทำกิจการหรือการให้บริการเกิดขึ้นในประเทศไทยก็ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย

ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) ซึ่งได้แก่ เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา ๔๐ (๑) ถึง (๗) แล้ว เนื่องจากเป็นเงินได้จากการทำกิจการซึ่งอาจเป็นการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ เมื่อหารือบทมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่งแล้ว แหล่งเงินได้จึงเกิดที่สถานที่ทำกิจการ หากการทำกิจการเกิดขึ้นในประเทศไทยถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย อย่างไรก็ตามถ้าเป็นการซื้อขายทรัพย์สินก็มีปัญหาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่สถานที่ใดในระหว่างสถานที่ดังต่อไปนี้

- ๑) สถานที่ทรัพย์สินซึ่งซื้อขายตั้งอยู่
- ๒) สถานที่ที่มีการโอนกรรมสิทธิ์
- ๓) สถานที่ที่มีการส่งมอบ
- ๔) สถานที่ที่มีการชำระราคาสินค้า
- ๕) สถานที่การขายเสร็จสมบูรณ์
- ๖) สถานที่ที่มีการทำสัญญาซื้อขาย
- ๗) สถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจ (OECD Model Convention ข้อ ๗)

หากเป็นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ สถานที่อสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อขายตั้งอยู่ (Location of Real Estate) ย่อมถือเป็นแหล่งเงินได้ (มาตรา ๕๐ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร) ฉะนั้น ถ้าอสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อขายตั้งอยู่ในประเทศไทยย่อมถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ซึ่งสหรัฐอเมริกา ก็ใช้หลักนี้<sup>๙</sup> แต่ถ้าเป็นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรจะถือสถานที่ที่มีการทำสัญญาซื้อขายเป็นแหล่งเงินได้ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. ๐๘๑๑/๕๕๑๕ ลงวันที่ ๑๙ พฤศจิกายน ๒๕๓๙) ฉะนั้น ถ้ามีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทยย่อมถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย จึงต่างกับสหรัฐอเมริกาที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ของผู้ขายเป็นสถานที่เกิดแหล่งเงินได้<sup>๑๐</sup>

ถ้าเป็นกรณีการให้บริการซึ่งก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) นั้น สถานที่มีการให้บริการย่อมถือเป็นแหล่งเงินได้ ฉะนั้น ถ้ามีการให้บริการในประเทศไทยย่อมถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นกรณีมีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง เช่น บริษัทในประเทศไทยจ้างนาย A จากประเทศ B ให้นำคณะช่างเข้ามาซ่อมเครื่องจักรให้แก่บริษัทในประเทศไทย เงินค่าจ้างที่นาย A ได้รับถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทย เป็นกรณีมีเงินได้เนื่องจากการกิจการที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง

ส่วนมาตรา ๔๐ ทวิ นั้น กรณีที่มีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย ด้วย และให้ถือว่าราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีนั้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นบทบัญญัตินี้แสดงว่าถ้ามีการส่งสินค้าไปต่างประเทศถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

<sup>๙</sup> Reuven S. Ai - Yonah , อ้างแล้ว , หน้า ๓๔.

<sup>๑๐</sup> Reuven S. Ai - Yonah , อ้างแล้ว , หน้า ๓๔.

ผลจากการที่ประเทศไทยใช้บทบัญญัติมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง มาตรา ๕๐ และมาตรา ๔๐ ทวิ ในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ ในขณะที่หลายประเทศมิได้ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวก็อาจก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ เช่น เงินได้จากดอกเบี้ยซึ่งพิจารณา มาตรา ๕๐ (๓) แล้วถือสถานที่จ่ายดอกเบี้ยเป็นแหล่งเงินได้ โดยไม่คำนึงว่าผู้จ่ายดอกเบี้ยจะเป็นผู้มี ถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ในขณะที่ประเทศอื่นถือสถานที่ทำสัญญากู้ยืมเงินหรือสถานที่ผู้จ่าย ดอกเบี้ยมีถิ่นที่อยู่เป็นแหล่งเงินได้ ก็อาจเกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนกันถึง ๓ ประเทศ คือ

๑. ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศที่มีการจ่ายดอกเบี้ยโดยผู้จ่ายดอกเบี้ยไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย
๒. ประเทศที่ผู้จ่ายดอกเบี้ยมีถิ่นที่อยู่
๓. ประเทศที่มีการทำสัญญากู้ยืมเงินหากสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย หรือกรณีการซื้อขายสังหาริมทรัพย์ที่มีการทำสัญญากันในประเทศไทย แต่การโอนกรรมสิทธิ์หรือการชำระราคา เกิดขึ้นในประเทศอื่น ก็อาจก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนถึง ๓ ประเทศเช่นเดียวกัน คือ
  - ๑) ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศที่มีการทำสัญญาซื้อขายกัน
  - ๒) ประเทศที่มีการโอนกรรมสิทธิ์
  - ๓) ประเทศที่มีการชำระราคา

ผลจากการเกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศดังกล่าวทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันต้องเสีย ภาษีให้แก่หลายประเทศ เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ และหากผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศไทยก็ไม่อาจนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้อื่นมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียใน ประเทศไทย แม้ประเทศนั้นจะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและอนุสัญญาให้ใช้วิธีเครดิต (Credit Method) ในการขจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม ในขณะที่ผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่น ที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาก็ไม่อาจเครดิตได้เช่นเดียวกัน เช่น กรณีที่มีการทำสัญญาอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ ในประเทศ A และการใช้ลิขสิทธิ์ตามสัญญาก็เกิดขึ้นในประเทศ A แต่มีการจ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์จาก ประเทศไทย ทั้งประเทศ A และประเทศไทยต่างถือว่า ค่าลิขสิทธิ์ดังกล่าวมีแหล่งเงินได้จากประเทศ ของตน และต่างจัดเก็บภาษี และไม่ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในอีกประเทศหนึ่งมาเครดิต

กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ มาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยไม่ได้ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐๐) พ.ศ. ๒๕๓๙ ที่ให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมา เครดิตได้นั้น ใช้บังคับเฉพาะผู้มีเงินได้ที่ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ฉะนั้น กรณีผู้มี เงินได้เป็นบุคคลธรรมดาจึงต้องใช้วิธีหักค่าใช้จ่าย (Deduction Method) คือให้นำภาษีที่เสียไปแล้ว ในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งไม่สามารถขจัดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ทั้งหมด

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา จะมีข้อบทระบุว่าเงินได้ประเภทใด ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษี และหากเงินได้นั้นได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่อนุสัญญาระบุให้อีกประเทศหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ให้ถือว่าประเทศที่มีสิทธิเก็บภาษีได้นั้นเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และให้เป็นหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ที่จะจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เช่น

(๑) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์มีข้อบทกำหนดว่าให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่ได้รับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ให้ประเทศหลังนี้มีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้

(๒) เงินได้จากเงินปันผลมีข้อบทกำหนดว่าให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่ได้รับเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ให้ประเทศหลังนี้มีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้

(๓) เงินได้จากดอกเบี้ยมีข้อบทกำหนดว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่ได้รับดอกเบี้ยที่จ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ให้ประเทศหลังนี้มีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการจ่ายดอกเบี้ยโดยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) หรือฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ประเทศหลังนี้ก็มีสิทธิเก็บภาษีได้และถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้ แม้ผู้จ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวจะไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหลังนี้ก็ตาม

(๔) เงินได้จากค่าสิทธิมีข้อบทกำหนดว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่ได้รับเงินค่าสิทธิที่จ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ให้ประเทศหลังนี้มีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการจ่ายค่าสิทธิโดยสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ประเทศหลังนี้ก็มีสิทธิเก็บภาษีได้และถือว่าประเทศหลังนี้เป็นประเทศแหล่งเงินได้ แม้ผู้จ่ายค่าสิทธิดังกล่าวจะไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหลังนี้ก็ตาม

แม้อนุสัญญาภาษีซ้อนจะมีข้อบทดังกล่าวเพื่อแก้ปัญหาการมีแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ แต่เมื่อการกำหนดความหมายของเงินได้แต่ละประเภทยังอยู่ในอำนาจของประเทศคู่สัญญา แหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ยังสามารถเกิดขึ้นได้ การแก้ปัญหา ก็คือการกำหนดความหมายของเงินได้แต่ละประเภทไว้ในอนุสัญญาและให้ประเทศคู่สัญญาถือตามความหมายนั้น ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกาก็มีการให้ความหมายของเงินได้บางประเภทไว้ เช่น เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากดอกเบี้ย เงินได้จากเงินปันผล เงินได้จากค่าสิทธิ

กรณีที่ไม่มือนุสัญญาภาษีซ้อน การแก้ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ให้พิจารณาว่าแหล่งเงินได้ของเงินได้แต่ละประเภทมีข้อแตกต่างจากที่ประเทศส่วนใหญ่หรือ OECD Model Convention ได้กำหนดไว้หรือไม่ ถ้ามีก็ให้แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับที่ประเทศส่วนใหญ่หรือ OECD Model Convention ได้กำหนดไว้

## สรุป

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใดนั้น หลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิม (Basic Source Rule หรือ Origin Rule) ก็คือ สถานที่ที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Location of the Economic Activity) ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้อยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้อยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือสถานที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่ง (Location of Wealth) ตั้งอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้ แต่เมื่อแต่ละประเทศต่างออกกฎหมายภายใน (Domestic Law) กำหนดการเกิดแหล่งเงินได้ของเงินได้แต่ละประเภทไว้แตกต่างกัน และบางประเทศยังมีบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศของตน แหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้น ผลที่ตามมาคือเกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศและประเทศถิ่นที่อยู่ไม่ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศของตน เพราะถือว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศของตนเช่นเดียวกัน

วิธีแก้ปัญหาก็คือ การจัดหรือแบ่งประเภทเงินได้ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แล้วใช้หลักพื้นฐานหรือหลักดั้งเดิมในการกำหนดแหล่งเงินได้ของเงินได้ที่มีการจัดหรือแบ่งประเภทนั้น แต่วิธีนี้ก็ไม่สามารถขจัดปัญหาได้ทั้งหมด เพราะตามปกติอนุสัญญาจะปล่อยให้การจัดเข้าประเภทเงินได้เป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา เงินได้ที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน ประเทศคู่สัญญาจึงอาจจัดเข้าประเภทเงินได้แตกต่างกัน

สำหรับประเทศไทยนั้นแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ จะต้องพิจารณาจากมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง มาตรา ๕๐ และมาตรา ๔๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นสำคัญ จากบทบัญญัติมาตรา ๔๑ และมาตรา ๕๐ อาจกล่าวได้ว่า กรณีที่มีกิจกรรม (Activity) เกิดขึ้นในประเทศไทย เงินได้จากกิจกรรมนั้นย่อมถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย กรณีมีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง จึงถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย แต่กรณีที่ไม่มีการเกิดกิจกรรมในประเทศไทย แต่ผู้มีเงินได้มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย เงินได้จากทรัพย์สินนั้นย่อมมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง แต่กรณีที่ไม่มีการเกิดกิจกรรมและทรัพย์สินตั้งอยู่ในประเทศไทย ก็อาจถือว่ามีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยตามมาตรา ๕๐ ซึ่งเป็นบทบัญญัติเดียวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ผลจากการที่ประเทศไทยใช้บทบัญญัติมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง มาตรา ๕๐ และมาตรา ๔๐ ทวิ ในทางพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ ในขณะที่หลายประเทศมิได้ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวก็อาจก่อให้เกิดแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนและภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ และหากผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยก็ไม่อาจนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้อื่นมาเครดิตจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย แม้ประเทศนั้นจะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและอนุสัญญานั้นกำหนดให้ใช้วิธีเครดิต (Credit Method) ในการขจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ตาม ในขณะที่เดียวกันผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาก็ไม่อาจเครดิตได้เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา จะมีข้อบทรบว่าเงินได้ประเภทใด ประเทศใดมีสิทธิเก็บภาษีและหากเงินได้นั้นได้รับโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่อนุสัญญาระบุให้อีกประเทศหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีได้ ก็ให้ถือว่าประเทศหลังที่มีสิทธิเก็บภาษีได้นั้นเป็นประเทศแหล่งเงินได้ แม้ข้อบทรบจะสามารถแก้ปัญหาแหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ แต่เมื่อประเทศคู่สัญญายังมีอำนาจกำหนดความหมายของเงินได้แต่ละประเภทได้ แหล่งเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศก็ยังสามารถเกิดขึ้นได้ การแก้ปัญหาก็คือควรจะกำหนดความหมายของเงินได้แต่ละประเภทไว้ในอนุสัญญา และให้ประเทศคู่สัญญาถือตามความหมายนั้น ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกาก็มีการกำหนดความหมายของเงินได้แต่ละประเภทไว้ ส่วนกรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ให้พิจารณาว่าแหล่งเงินได้ของเงินได้แต่ละประเภทมีข้อแตกต่างจากที่ประเทศส่วนใหญ่หรือ OECD Model Convention ได้กำหนดไว้หรือไม่ ถ้ามีก็ให้แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับที่ประเทศส่วนใหญ่หรือ OECD Model Convention ได้กำหนดไว้

