



# แนวทางการตีความค่าลิขสิทธิ์ ตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาชีซอน

วุฒิชัย เต็งพงศ์ธร \*

ตามอนุสัญญาภาชีซอนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่นั้น สรุปได้ว่าค่าตอบแทนที่จะเข้าลักษณะเป็นค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) หมายถึง ค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น ๓ กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ ๑ ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์

กลุ่มที่ ๒ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

กลุ่มที่ ๓ อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

ผู้เขียนขอกล่าวถึงปัญหาการตีความอนุสัญญาภาชีซอนเฉพาะในกลุ่มที่ ๑ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจาก "วรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์" (Literary, Artistic or Scientific Work) ในบทความฉบับนี้

ค่าตอบแทนจากงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ หมายถึง ค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้งานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ ซึ่งได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์ (Copyright) ตัวอย่างเช่น บริษัท เอ ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในหนังสือเล่มหนึ่ง ได้ทำสัญญาอนุญาตให้ บริษัท บี ในประเทศไทย นำหนังสือดังกล่าวมาตีพิมพ์เพื่อจำหน่ายในประเทศไทย โดย บริษัท บี ตกลงที่จะจ่ายค่าตอบแทนให้ กรณีดังกล่าวค่าตอบแทนที่บริษัท บี จ่ายให้กับบริษัท เอ นั้นเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม และอยู่ในความหมายของค่าลิขสิทธิ์ตามกลุ่มนี้

\* น.บ. (เกียรตินิยม) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

น.ม. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหัวเฉียวเฉลิมพระเกียรติ

กรณีศึกษาจากปัญหาในการตีความอนุสัญญาภาชีซอนในประเด็นค่าตอบแทนจากงาน  
"ศิลปะ"

บริษัท เอส ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยประกอบธุรกิจในการบันทึกเสียง ผลิตงานดนตรี การแสดงคอนเสิร์ต ฯลฯ ได้ตกลงทำสัญญาการบันทึกเพลง (Recording Contract) กับบริษัท เอ็ม ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศมอริเชียส (ซึ่งเป็นประเทศที่ทำความตกลงอนุสัญญาภาชีซอนกับประเทศไทยด้วย) งานบันทึกเพลงดังกล่าวจะเป็นสมบัติและสิทธิแต่เพียงผู้เดียวของบริษัท เอส โดยบริษัท เอส ตกลงจ่ายค่าสิทธิ<sup>๑</sup> ดังกล่าวให้กับบริษัท เอส โดยค่าสิทธิดังกล่าวนั้นคำนวณจากรายรับซึ่งได้จากการขายแผ่นเสียง (CD)

บริษัทเอส ได้ยื่นเรื่องสอบถามเป็นหนังสือตอบข้อหารือ<sup>๒</sup> (Ruling) ต่อสรรพากรพื้นที่ว่าการจ่ายค่าตอบแทนจากสัญญาการบันทึกเพลงดังกล่าวจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาภาชีซอนหรือไม่อย่างไร ซึ่งสรรพากรพื้นที่มีความเห็นว่า ค่าตอบแทนที่บริษัท เอส จ่ายให้กับบริษัท เอ็ม ในประเทศมอริเชียสนั้นไม่ถือว่าเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศไทยและมอริเชียสตามข้อ ก (ซึ่งบริษัทเอส จะต้องมีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ ของจำนวนค่าสิทธิ) แต่ทว่าค่าตอบแทนจากสัญญาการบันทึกเพลงดังกล่าวนั้นเข้าตามข้อ ๑๒ (๓) (ข) แห่งอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดไว้ว่า

"ก) ร้อยละ ๕ ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นค่าตอบแทน เพื่อการจำหน่ายหรือการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ และฟิล์ม เทป หรือดิสก์ ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์

ข) ร้อยละ ๑๕ ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้นในกรณีอื่นๆ"

สรรพากรพื้นที่ได้ให้เหตุผลในกรณีนี้ไว้ว่าค่าตอบแทนดังกล่าวนั้นไม่ควรจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ แต่ควรมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ เนื่องจากสรรพากรพื้นที่เห็นว่า

<sup>๑</sup> บทบัญญัติข้อ ๓ ตามอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ได้กำหนดนิยามศัพท์คำว่า 'ค่าสิทธิ' ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทน เพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์

<sup>๒</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. ๐๗๒๕/๑๔๔๗ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

"คำตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์..." ซึ่งคำว่า "ศิลปะ" ตามอนุสัญญาภาชีซ้อนระหว่างประเทศไทยและมอริเชียสนี้ สรรพากรพื้นที่ได้โยงความหมายดังกล่าวตามอนุสัญญาภาชีซ้อนกับกฎหมายภายในของประเทศไทยอีกฉบับหนึ่งก็คือ พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗

โดยตามความหมายของคำว่า "งานศิลปกรรม" (Artistic Works) ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ นั้น ไม่ได้กำหนดความหมายให้หมายความรวมถึงคำว่า "งานดนตรีกรรม หรือการแสดงทางดนตรี" (musical performance) ด้วยแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อนิยามศัพท์คำว่า "งานศิลปกรรม" หรือ "ศิลปะ" ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ ไม่ได้มีความหมายรวมถึงงานดนตรีดังกล่าว ดังนั้น บริษัทเอส จึงไม่สามารถปรับใช้อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ ตามอนุสัญญาภาชีซ้อนดังกล่าวได้ โดยนิยามศัพท์คำว่า "ศิลปกรรม" ตามกฎหมายลิขสิทธิ์ของประเทศไทย ตามที่สรรพากรพื้นที่ได้กล่าวถึงนั้นบัญญัติดังต่อไปนี้

"ศิลปกรรม" หมายความว่า งานอันมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

- (๑) งานจิตรกรรม ได้แก่ งานสร้างสรรค์รูปทรงที่ประกอบด้วย เส้น แสง สี หรือสิ่งอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันลงบนวัสดุอย่างเดี่ยวหรือหลายอย่าง
- (๒) งานประติมากรรม ได้แก่ งานสร้างสรรค์รูปทรงที่เกี่ยวกับปริมาตรที่สัมผัสและจับต้องได้
- (๓) งานภาพพิมพ์ ได้แก่ งานสร้างสรรค์ภาพด้วยกรรมวิธีการทางภาพพิมพ์และหมายความรวมถึงแม่พิมพ์หรือแบบพิมพ์ที่ใช้ในการพิมพ์ด้วย
- (๔) งานสถาปัตยกรรม ได้แก่ งานออกแบบอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง งานออกแบบตกแต่งภายในหรือภายนอก ตลอดจนบริเวณของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือการสร้างสรรค์หุ่นจำลองของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง
- (๕) งานภาพถ่าย ได้แก่ งานสร้างสรรค์ภาพที่เกิดจากการใช้เครื่องมือบันทึกภาพโดยให้แสงผ่านเลนส์ไปยังฟิล์มหรือกระจก และล้างด้วยน้ำยาซึ่งมีสูตรเฉพาะ หรือด้วยกรรมวิธีใดๆ อันทำให้เกิดภาพขึ้น หรือการบันทึกภาพโดยเครื่องมือหรือวิธีการอย่างอื่น
- (๖) งานภาพประกอบ แผนที่ โครงสร้าง ภาพร่างหรืองานสร้างสรรค์ รูปทรงสามมิติอันเกี่ยวกับภูมิศาสตร์ ภูมิประเทศ หรือวิทยาศาสตร์

(๗) งานศิลปะประยุกต์ ได้แก่ งานที่นำเอางานตาม (๑) ถึง (๖) อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันไปใช้ประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากการชื่นชมในคุณค่าของตัวงานดังกล่าวนั้น เช่น นำไปใช้สอย นำไปตกแต่งวัสดุหรือสิ่งของอันเป็นเครื่องใช้ หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ทางการค้า

ทั้งนี้ ไม่ว่าจะงานตาม (๑) ถึง (๗) จะมีคุณค่าทางศิลปะหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงภาพถ่ายและแผนผังของงานดังกล่าวด้วย"

บทวิเคราะห์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนกรณีคำว่า "ศิลปะ"

ข้อ ๓ (๒) บทนิยามทั่วไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้บัญญัติไว้ว่า

"ในการใช้บังคับความตกลงนี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งความตกลงนี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น"

ตามหลักพื้นฐานทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศ การตีความสนธิสัญญาต่างๆ จะต้องตีความโดยใช้หลักการตีความที่ได้กำหนดไว้ตามกฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น ไม่ใช่ตีความตามกฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่งแต่อย่างใด" นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาไม่สามารถกล่าวอ้างบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของตน ซึ่งจะทำให้การปรับใช้สนธิสัญญานั้นไม่เป็นผล<sup>๙</sup> รัฐคู่สัญญาหนึ่งรัฐใดที่กล่าวอ้างว่าจะต้องปรับใช้บัญญัติกฎหมายภายในของตนเพื่อประโยชน์ในการปรับใช้และตีความสนธิสัญญาจะต้องมีหน้าที่นำสืบ (burden of proof) ถึงการที่อ้างอิงการใช้กฎหมายภายในของตนว่าเหตุใดจึงไม่สามารถใช้กฎหมายระหว่างประเทศในการปรับใช้และตีความกฎหมายสนธิสัญญาได้ตามปกติ<sup>๑๐</sup> ในกรณีที่เห็นสนธิสัญญาสองฝ่าย (Bilateral Treaties) ศาลระหว่างประเทศก็ได้เคยตัดสินว่าไม่อาจยอมรับได้ ในการที่รัฐหนึ่งรัฐใดจะตีความกฎหมายสนธิสัญญาโดยการกล่าวอ้างถึง

<sup>๙</sup> Fisheries Jurisdiction ICJ Reports ๑๙๙๘, p. ๔๖๐.; Military and Paramilitary activity in Nicaragua ICJ Reports ๑๙๘๖, p. ๑๔๑.; ELSI case, ICJ Reports ๑๙๘๙, p. ๗๔.

<sup>๑๐</sup> Art. ๒๗ VCLT.; Sinclair, I. et al, "Interpretation of tax treaties", ๔๐ Bulletin for International Fiscal Documentation ๑๙๘๖, p. ๗๕

<sup>๑๑</sup> ICJ Reports, ๑๙๘๙

กฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่ง อย่างไรก็ตามการตีความกฎหมายตามสนธิสัญญาสองฝ่ายนั้นควรยึดหลักการตีความกฎหมายระหว่างประเทศที่เป็นที่ยอมรับทั่วไปด้วย<sup>๖</sup> ดังนั้นกฎหมายระหว่างประเทศโดยหลักแล้วจึงไม่เปิดช่องให้รัฐคู่สัญญา รัฐหนึ่งรัฐใดนั้นกำหนดการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแต่เพียงฝ่ายเดียว<sup>๗</sup>

ในการตีความและการปรับใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนตามข้อ ๓ (๒) นั้นจะต้องใช้โดยเคร่งครัดโดยพิจารณาตามหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการตีความโดยสุจริตนั้นควรได้รับการพิจารณาในการปรับใช้ข้อ ๓ (๒) แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD โดยทฤษฎีแล้วรัฐคู่สัญญาเมื่อระงับในการกำหนดได้โดยทั่วไปว่าความหมายตามสนธิสัญญานั้น รัฐคู่สัญญาสามารถหาความหมายจากคำดังกล่าวที่ไม่ได้ให้ไว้ตามสนธิสัญญาโดยการกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายในของประเทศที่ดำเนินการปรับใช้สนธิสัญญา อย่างไรก็ตามสามารถโต้แย้งได้ว่าการอ้างอิงกฎหมายภายในโดยปราศจากเหตุผล เพื่อประโยชน์ในการตีความสนธิสัญญาของรัฐดังกล่าวนั้น ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่มีเหตุผล ไม่สุจริตหรือไม่ยุติธรรม ซึ่งย่อมขัดกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐคู่สัญญาต้องการแก้ไขปัญหาดังกล่าวร่วมกัน ดังนั้นการที่รัฐคู่สัญญาใช้ดุลพินิจในการตีความสนธิสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียวนั้นถือว่าขัดต่อหลักการตีความโดยสุจริตได้

แม้ข้อ ๓ วรรคสอง จะกำหนดให้ใช้ความหมายของถ้อยคำตามกฎหมายภายใน ที่มีได้นิยามไว้ใอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ประเด็นหนึ่งที่อนุสัญญาได้กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในก็คือ คำว่า "เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น" ซึ่งหมายความว่าก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในได้นั้น ต้องปรากฏว่า "บริบท" ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้นจึงต้องวิเคราะห์คำว่า "บริบท" (Context) ที่ได้กำหนดไว้ในข้อ ๓ (๒) ว่ามีความแคบไหนด อย่างไร มีข้อสังเกตว่า คำว่า "บริบท" ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๑ วรรคสอง ของอนุสัญญากรุงเวียนนา นั้นหมายความรวมถึงตัวบททั้งหมด ภาคผนวก อารัมภบท ความตกลง หรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง

ตามที่สรรพากรพื้นที่ได้นำพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ ซึ่งเป็นกฎหมายภายใน (นอกจากกฎหมายภาษี) มาประกอบการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้ความหมายคำว่า "ศิลปะ" ไว้แต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่าการอ้างอิงกฎหมายภายในดังกล่าวนั้นปราศจากเหตุผลที่จะกระทำได้ ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่มีเหตุผล ไม่สุจริต หรือไม่ยุติธรรม ซึ่งย่อมขัดกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐคู่สัญญาต้องการแก้ไขปัญหาดังกล่าวร่วมกัน ดังนั้นการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีใช้ดุลพินิจในการตีความสนธิสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียวนั้นถือว่าขัดต่อหลักการตีความโดยสุจริต

<sup>๖</sup> Exchange of Greek and Turkish Populations case, Series B, no. ๑๐ at p. ๒๐ and ๒๖.

<sup>๗</sup> Dispute between El Salvador and Honduras, ICJ Reports ๑๙๙๒ p. ๕๙๕.

โดยหลักการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนานั้น กำหนดให้คู่สัญญาต้องตีความ และหาความหมายที่ใช้ในสนธิสัญญา อนุสัญญากรุงเวียนนา ไม่ได้กำหนดให้รัฐใดรัฐหนึ่งทำการตีความ แต่เพียงฝ่ายเดียว

**"สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริตตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำในบริบท และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น"**

การตีความสนธิสัญญาโดยการกล่าวอ้างแต่เพียงกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญารัฐหนึ่ง เพียงฝ่ายเดียว ถือว่าเป็นการตีความที่ผิดตามหลักการอนุสัญญากรุงเวียนนา (ดูตามมาตรา ๒๗ แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา)

ในเรื่องการตีความนั้น มาตรา ๓๑ วรรคสามของอนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ. ๑๙๖๙ ได้ยอมรับถึงส่วนประกอบอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาว่าสามารถนำมาใช้ในการตีความในฐานะที่เป็นบริบท (Context) ของสนธิสัญญาได้ อันได้แก่ ข้อตกลงที่ทำขึ้นภายหลังของภาคีสถิติสัญญาที่มีปัญหาในการตีความ

ดังนั้นมาตรา ๓๑ วรรคสาม จึงเป็นเรื่องของบริบทแวดล้อมที่ทำให้เห็นถึงความหมาย อันแท้จริงของสนธิสัญญา ซึ่งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้เคยให้ความเห็นแนะนำไว้ใน คดี Sub - Quest African, South - West Africa ลงวันที่ ๑๑ กรกฎาคม ค.ศ. ๑๙๕๐ เกี่ยวกับการตีความกฎบัตรว่าด้วยดินแดนในอาณัติว่า "การตีความตราสารทางกฎหมายโดยภาคีด้วยตนเองนั้น แม้จะมีได้ตกลงกำหนดความหมายของถ้อยคำกันก็ตาม ก็ต้องถือว่าการตีความดังกล่าวมีความหมายที่เป็นไปได้ เมื่อได้รับการยอมรับจากภาคีอีกฝ่ายหนึ่งถึงพันธกรณีที่ภาคีนั้นมีอยู่"

มีข้อน่าสังเกตว่า บริบทแวดล้อมในมาตรา ๓๑ วรรคสามนี้ยังรวมไปถึงกฎเกณฑ์ทางกฎหมายระหว่างประเทศทุกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ต่างๆ ของภาคีอีกด้วย ซึ่งหมายความว่า การตีความสนธิสัญญาจะต้องกระทำไปภายในกรอบของกฎหมายระหว่างประเทศ อันได้แก่ กฎหมายอนุสัญญาซึ่งเกิดจากข้อตกลง (Conventional Law) กับกฎหมายจารีตประเพณีที่ใช้บังคับระหว่างภาคีนั่นเอง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาที่จะต้องพิจารณากฎหมายอนุสัญญาอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้องทำการตีความสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐทั้งสองฝ่าย ซึ่งหน่วยงานระหว่างประเทศหลายแห่งต่างได้ปรับใช้อนุสัญญาหรือสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการนำมาตีความสนธิสัญญาด้วย ยกตัวอย่างเช่น ศาลสิทธิมนุษยชนแห่งสหภาพยุโรป (the Europeans Court of Human Rights) ได้ตีความคำว่า "การบังคับใช้แรงงาน" โดยการ

อ้างอิง International Labor Convention No. ๒๙ (อนุสัญญา แรงงานระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๒๙) ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศมักจะพิจารณาดัดสินคดีและตีความบทบัญญัติต่างๆ โดยการปรับใช้กฎเกณฑ์ระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง<sup>๘</sup>

Prof. Schwarzenberger ก็ให้ข้อสังเกตว่า "ในการตีความสนธิสัญญานั้นมีความจำเป็นที่จะพิจารณาสถิติสัญญาโดยพิจารณาถึงความเป็นมาต่างๆ กล่าวคือ สนธิสัญญาต่างๆ ที่มีผลผูกพันคู่สัญญา" Prof. Harris ก็ได้ให้ความเห็นว่าในการปรับใช้และตีความสนธิสัญญาในปัจจุบัน ยกตัวอย่างเช่น ในการตีความคำว่า "เขตไหล่ทวีป" (Continental Shelf) รัฐคู่สัญญาควรพิจารณา "อนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. ๑๙๘๒" (UN Convention on the Law of the Sea of ๑๙๘๒)<sup>๙</sup>

เมื่อผู้เขียนได้พิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ซึ่งโดยส่วนใหญ่มักปรากฏนิยามศัพท์หรือคำจำกัดความต่างๆ ตามกฎหมายระหว่างประเทศอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับในประเด็นเฉพาะ ซึ่งประเทศภาคีอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฝ่ายต่างได้เป็นภาคีตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้นๆ ยกตัวอย่างคำว่า "เขตไหล่ทวีป"<sup>๑๐</sup> หรือคำว่า "สัญชาติ" ดังนั้นเพื่อประโยชน์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนให้สอดคล้องกับบริบทโดยแท้จริง รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายควรพิจารณากฎหมายระหว่างประเทศในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นๆ จากมุมมองและแนวปฏิบัติตามกฎหมายระหว่างประเทศ การตีความสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการอ้างอิงความหมายตามกฎหมายภายใน โดยไม่ได้คำนึงถึงนิยามศัพท์หรือความหมายตามกฎหมายระหว่างประเทศ ถือว่าเป็นสิ่งที่พึงหลีกเลี่ยงสำหรับรัฐภาคีในการตีความสนธิสัญญา<sup>๑๑</sup>

ในประเด็นที่สรรพากรพื้นที่ได้โต้แย้งการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว โดยการอ้างอิงถึงกฎหมายภายในของประเทศไทยคือ พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ และกล่าวว่าในเมื่อนิยามศัพท์คำว่า "ศิลปกรรม" ตามกฎหมายลิขสิทธิ์ของไทยไม่ได้มีความหมายรวมถึงงานดนตรีกรรม (Musical Work) ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถปรับใช้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ ได้ นั้นหลังจากที่ผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักการตีความโดยคำนึงถึง กฎเกณฑ์ทางกฎหมายระหว่างประเทศทุกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ต่างๆ ของภาคี ในมาตรา ๓๑ วรรคสาม แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา

<sup>๘</sup> Thirlway, H., "The Law and procedure of the international court of justice ๑๙๖๐-๑๙๘๙", ๖๒ BYIL, ๑๙๙๑, p.๖๖

<sup>๙</sup> SCHWARZENBERGER, G., International Law, Vol. ๑, ๓<sup>rd</sup> ed, ๑๙๕๗, p. ๕๒๘

<sup>๑๐</sup> Harris D.J., "Cases and Material on International Law", 4th ed., London, Sweet & Maxwell, ๑๙๙๑, p. ๔๓ - ๔๔.

<sup>๑๑</sup> Convention on the Continental Shelf, ๒๙ April ๑๙๕๘.

<sup>๑๒</sup> Ottoman Public Debt Arbitration of ๑๘ April ๑๙๒๕, RIAA, Vol. I, p. ๕๔๔; North Atlantic Fisheries Arbitration, Award by the Permanent Court of Arbitration, XI RIAA ๑๖๗, ๑๙๖-๘; US national in Morocco case, ICJ Reports, ๑๙๕๒, p. ๑๗๖; Rainbow Warrior, RGDIP ๑๙๙๐ ๙๔, p.๘๔๓, Group dissenting opinion Lauterpacht, Wellington Koo and Spender, Aerial incident case (preliminary objections), ICJ ๑๙๕๙, p.๑๘๙.

ค.ศ. ๑๙๖๙ แล้วนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรนำกฎหมายลิขสิทธิ์ดังกล่าวขึ้นมาช่วยปรับใช้ในการตีความอนุสัญญาภาชีซ็อน แต่คู่สัญญาและหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรพิจารณานิยามศัพท์คำว่า "งานศิลปกรรม" จากกฎหมายระหว่างประเทศที่ประเทศไทยและประเทศมอริเชียส ต่างเป็นภาคีด้วยกันทั้งสองประเทศ

ในประเด็นดังกล่าวประเทศไทยและมอริเชียสต่างเข้าเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลก ในวันที่ ๑ มกราคม ค.ศ. ๑๙๙๕ และในฐานะเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกดังกล่าว ประเทศทั้งสองฝ่ายต่างได้เข้าร่วมเป็นภาคี "ความตกลงว่าด้วยสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวกับการค้า" (Agreements on Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights : TRIPs) มาตรา ๙ แห่งความตกลง TRIPs ได้อ้างอิงถึง อนุสัญญาเบิร์น เพื่อคุ้มครองงานวรรณกรรมและศิลปกรรม (Berne Convention on Literary and Artistic Work) ซึ่งประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีในปี ค.ศ. ๑๙๓๑ ซึ่งตามอนุสัญญาเบิร์นฯ ดังกล่าว ได้กำหนดนิยามศัพท์และความหมายคำว่า "งานศิลปกรรม" (artistic works)<sup>๑๓</sup> ให้รวมถึงคำว่า "งานดนตรีกรรม" ด้วย (Musical Works)

เนื่องจากมาตรา ๔๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของคำว่า "ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น" ไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงว่าให้ครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินประเภทใดบ้าง และในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักจะอิงกับความหมายของ "ค่าสิทธิ" ตามอนุสัญญาภาชีซ็อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งได้บัญญัติไว้ตามร่างอนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Conventions) ดังต่อไปนี้

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

<sup>๑๓</sup> Article ๒ (๑) Berne Convention on Literary and Artistic Works:

"(๑) The expression "literary and artistic works" shall include every production in the literary, scientific and artistic domain, whatever may be the mode or form of its expression, such as books, pamphlets and other writings; lectures, addresses, sermons and other works of the same nature; dramatic or dramatico-musical works; choreographic works and entertainments in dumb show; musical compositions with or without words; cinematographic works to which are assimilated works expressed by a process analogous to cinematography; works of drawing, painting, architecture, sculpture, engraving and lithography; photographic works to which are assimilated works expressed by a process analogous to photography; works of applied art; illustrations, maps, plans, sketches and three-dimensional works relative to geography, topography, architecture or science."

จากนิยามคำว่า "ค่าลิขสิทธิ์" ตามอนุสัญญาภาชีซอน จะเห็นได้ว่ามีความหมายครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินทุกประเภทตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พระราชบัญญัติสิทธิบัตรและพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า เช่นเดียวกับมาตรา ๔๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร แต่นิยาม "ค่าลิขสิทธิ์" ตามอนุสัญญาภาชีซอนบางส่วนยังมีขอบเขตความหมายเกินกว่าความหมายของ "ค่าลิขสิทธิ์" ตามมาตรา ๔๐ (๓) กล่าวคือ "ค่าตอบแทนในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์" ตามที่ระบุไว้ในนิยาม "ค่าลิขสิทธิ์" ของอนุสัญญาภาชีซอนอาจไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท "ค่าลิขสิทธิ์" ตามมาตรา ๓๐ (๓) แต่ก็เป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา ๔๐ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี เมื่อพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ มีผลใช้บังคับ ตามมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้มีการแบ่งแยกงานอันมีลิขสิทธิ์ที่ได้รับความคุ้มครองไว้เป็นงานประเภทต่างๆ ปลีกย่อยหลายแขนง เช่น งานสร้างสรรค์ประเภทวรรณกรรม นาฏกรรม ศิลปกรรม ดนตรีกรรม โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ สิ่งบันทึกเสียง งานแพร่เสียงแพร่ภาพ หรืองานอื่นใดในแผนกวรรณคดี แผนกวิทยาศาสตร์ หรือแผนกศิลปะของผู้สร้างสรรค์ ไม่ว่าจะงานดังกล่าวจะแสดงออกโดยวิธีหรือรูปแบบใดจึงอาจเกิดความสับสนได้ว่า **ลิขสิทธิ์ในงานประเภทตามที่ระบุไว้ใน พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ เช่น งานดนตรีกรรม งานนาฏกรรม ไม่ได้ถูกระบุไว้อย่างชัดเจนในนิยาม "ค่าลิขสิทธิ์" ตามอนุสัญญาภาชีซอน** จึงควรจะต้องถือว่าเป็นลิขสิทธิ์ในงานประเภทใดในอนุสัญญาภาชีซอน ประเด็นนี้สามารถอธิบายได้ว่า เนื่องจากประเทศไทยมีอนุสัญญาภาชีซอนใช้บังคับมาก่อน พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ แม้ในกลุ่มของการให้ใช้ลิขสิทธิ์ ตามคำนิยาม "ค่าลิขสิทธิ์" ในอนุสัญญาภาชีซอน จะระบุเพียงงานวรรณกรรม งานศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ก็ตาม แต่ต้องถือว่าอนุสัญญาภาชีซอนมีเจตนารมณ์ให้งานทั้ง ๓ ประเภทนี้ มีผลครอบคลุมลิขสิทธิ์ในงานทั้งหลายทั้งปวงที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ จึงสามารถสรุปได้ว่า ลิขสิทธิ์ในงานประเภทต่างๆ ตามมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ ไม่ว่าจะถูกเรียกชื่อเป็นอย่างไรก็ยังถือเป็นเพียงส่วนหนึ่งของลิขสิทธิ์ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาชีซอน<sup>๑๔</sup>

โดยสรุปแล้วสามารถกล่าวได้ว่ากรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นไม่มีอำนาจที่จะตีความคำว่า "เงินได้จากค่าลิขสิทธิ์" นักแสดง ตามอนุสัญญาภาชีซอนแต่เพียงฝ่ายเดียว โดยการเชื่อมโยงและกล่าวอ้างถึงพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ ของประเทศไทยแต่เพียงฝ่ายเดียว

<sup>๑๔</sup> ชนาถน แก้วสถิต, "คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ" พิมพ์ครั้งที่ ๒, โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๖, น. ๕๓-๕๔.

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

พนิต ธีรภาพวงศ์. **หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.** กรุงเทพมหานคร. ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร : ๒๕๔๖.

ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ. **การตีความกฎหมาย.** โครงการสืบทอดตำราครูทางนิติศาสตร์ ชุดที่ ๑. พิมพ์ครั้งที่ ๓ . กรุงเทพมหานคร. ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์ : ๒๕๓๙.

จุมพต สายสุนทร. **กฎหมายระหว่างประเทศ.** กรุงเทพมหานคร . โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : ๒๕๓๙.

อรุณ ภาณุพงศ์. **การตีความสนธิสัญญา.** ในหนังสือรวมบทความทางวิชาการในโอกาสครบรอบ ๘๔ ปี ศาสตราจารย์ สัญญา ธรรมศักดิ์ . จัดพิมพ์โดยมูลนิธินิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . กรุงเทพมหานคร . บริษัท พิมพ์ดี จำกัด : ๒๕๓๔.

พิชาติ เกษเรือง. **คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.** สำนักพิมพ์ไอโอเนิค . พิมพ์ครั้งที่ 2 : 2544.

ประสิทธิ์ เอกบุตร. **กฎหมายระหว่างประเทศ : สนธิสัญญา.** พิมพ์ครั้งที่ ๓ . กรุงเทพมหานคร . สำนักพิมพ์วิญญูชน : ๒๕๔๔.

### ภาษาอังกฤษ

American Law Institute. **Federal Income Tax Project.** International Aspects of US Income Taxation II. Philadelphia. The America Law Institute : ๑๙๙๒.

Avery Jones, J., et al. **The interpretation of tax treaties with particular reference to art. ๓ (๒) of the OECD Model.** British Tax Review : ๑๙๘๔.

Avery Jones, J.F. **Art. ๓ (๒) of the OECD Model Convention and the Commentary to it: Treaty Interpretation.** E.T : ๑๙๙๓.

Avery Jones. **Still more on treaty interpretation.** British Tax Review : ๑๙๙๑

Ault, J. **The role of OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties, Intertax.** : ๑๙๙๔.

Baker Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**, 2<sup>nd</sup> ed.  
Sweet & Maxwell : ୧୯୯୦.

Bin Cheng. **General Principles of Law as Applied by International Courts and  
Tribunals**. Stevens & Sons : ୧୯୫୩.

Daniel Gutmann . **Tax Treaty Interpretation in France**. in EUCOTAX Series  
on European Taxation. ed. Michael Lang, Kluwer Law International  
: ୧୯୯୯.

Harris. D.J. **Cases and Materials on International Law**, 5<sup>th</sup> ed. Sweet & Maxwell.

John Avery Jones. **Interpretation of Article ୧୫ (୧) of the OECD Model Convention  
: "Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not  
a Resident of the Other State"**, Bulletin – Tax Treaty Monitor : ୧୯୯୯

Kerr. M.E. **Tax Treaty Interpretation**. In-Depth Publications. Dublin. loose leaf.

Klaus Vogel. **The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation.  
Bulletin** for International Fiscal Documentation : ୧୯୯୯.

Michael-Edwardes. **Tax Treaty Interpretation**. Dublin. In-Depth Publishing : ୧୯୯୯.

McNair. **The Law of Treaties**. Oxford : ୧୯୬୧.

OECD. **Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labor**. in OECD.  
Trends in International Taxation : ୧୯୯୫.

Reimer. E. **in Tax Treaty Interpretation**. Michael Lang ed. vol. ୩ Ecutax.

Reuven S. Avi-Yonah. **Essay: International Tax as International Law** . Tax Law  
Review Summer : ୧୯୯୫.

Shannon. H. **US income tax treaties, reference to domestic law for the meaning of undefined terms.** Intertax : 1988.

Sinclair. I. **in Interpretation of Tax Treaties.** 40 Bullentin for International Fiscal Documentation : 1986.

Townsend. J.A. **Tax Treaty Interpretation.** Tax Lawyer. Vol. 44 No.1.

VILLIGER. M.E. **Customary International Law and Treaties.** The Hague : Martinus Nijhoff : 1987

Vogel. K.. **Double Taxation Conventions.** 8<sup>th</sup> edition. Kluwer. Deventer : 1989.

Van Raad. K. 1988. **Additions to Articles 8 (a) and 14 of the OECD Model.** Intertax : 1988.

Vogel K. and Prokisch R. **General Report.** Tax Treaty Interpretation. Cah. Dr. F. Int. vol.172a. Kluwer : 1988.

