

ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตาม  
หลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test)

นางสาววรรณาท ตันติศิริวิทย์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกิจรวมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test)
โดย	นางสาววรรณภา ตันตศิณีวิทย์
รหัสประจำตัว	608 62229 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์
ปีการศึกษา	2561

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์)

## บทคัดย่อ

ปัจจุบันประเทศไทยได้ลงนามอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) กับรัฐต่างๆ โดยละเว้นหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) ซึ่งเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติ ให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สูญเสียผลประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีจากการค้าระหว่างประเทศ

เอกตศึกษาเล่มนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาหาจุดสมดุลสำหรับการนำหลักการ Principal Purpose Test มาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ร่วมลงนามกับรัฐต่างๆ ให้มากขึ้น รวมถึงการเตรียมความพร้อมสำหรับการเข้าร่วมเป็นภาคีในความตกลงระหว่างรัฐเรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (MLI) โดยทำการศึกษาที่มาและความสำคัญของหลักการ Principal Purpose Test สำหรับกฎหมายภาษีระหว่างรัฐ ศึกษาหลักการ Principal Purpose Test ที่บังคับใช้ในต่างประเทศ วิเคราะห์ผลกระทบเชิงบวกและเชิงลบในการนำหลักการ Principal Purpose Test มาบังคับใช้ในประเทศไทย และศึกษามาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบบัญชีของประเทศไทยที่จะมารองรับให้การตรวจสอบกำไรของนิติบุคคลให้เป็นไปตามหลักการ Principal Purpose Test

จากการศึกษาหลักการ Principal Purpose Test สามารถสรุปผลได้ว่าประเทศไทยสมควรพิจารณาความเป็นไปได้ในการปรับใช้หลักการ Principal Purpose Test เพื่อลดช่องโหว่การหลบเลี่ยงภาษีของนักลงทุนต่างประเทศ ป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) และป้องกันการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างธุรกิจภายในประเทศและธุรกิจบริษัทข้ามชาติ เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เนื่องจากผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์ และสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย ผู้ที่คอยช่วยเหลือให้คำปรึกษา และแนะนำ แนวทางต่างๆอันเป็นประโยชน์ ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ตลอดจนขอบคุณผู้เขียน ตำรา งานวิจัย และบทความต่างๆ ที่ให้ความรู้ข้อมูลต่างๆ เพื่อสามารถนำมาอ้างอิงและศึกษาต่อยอด ความรู้ในงานศึกษาเล่มนี้

และขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรสำหรับการประสานงานด้านเอกสาร และรายละเอียดต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาอิสระในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดี และขอขอบคุณพี่ๆ น้องๆ และเพื่อนๆ ที่ศึกษาร่วมกันในโครงการปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจสำหรับกำลังใจ และความช่วยเหลือตลอดระยะเวลาในการศึกษาครั้งนี้ สุดท้ายขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่ และครอบครัวที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุน ในทุกๆ ด้านตลอดมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการศึกษาจนกระทั่งงานนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานชิ้นนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทุกท่าน คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษารวมทั้งคณาจารย์ ผู้ประสิทธิประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้

วรรณาด ตันตศิริวิทย์

## สารบัญ

### เรื่อง

บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมา และความสำคัญ .....	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา .....	3
1.3 สมมติฐานการศึกษา .....	3
1.4 ขอบเขต และวิธีการศึกษา .....	4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	4
บทที่ 2 หลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และการป้องกันการหลบเลี่ยงและหนีภาษีระหว่างประเทศ .....	5
2.1 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ .....	5
2.2 หลักการเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงรัฐฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ .....	7
2.2.1 หลักการว่าด้วยอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ .....	7
2.2.2 หลักการเกี่ยวกับภาษีระหว่างรัฐ .....	9
2.2.3 หลักการเกี่ยวกับภาษีซ้อนระหว่างรัฐ .....	11
2.2.4 วิธีการขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐ .....	11
2.3 หลักการเกี่ยวกับการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร .....	13
2.3.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร .....	14
2.3.2 ปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร .....	16
2.4 หลักการเกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร .....	19
2.5 แนวทางการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร .....	24
2.5.1 แนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) .....	24
2.5.2 แนวทางของสหประชาชาติ (United Nations) .....	27

บทที่ 3	หลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test : PPT Rule) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD's BEPS Project: Action Plan 6) .....	29
3.1	ความเป็นมาของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ .....	29
3.2	เหตุผลและความจำเป็นในการใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ .....	35
3.3	สาระสำคัญของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ .....	42
3.4	การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ มาปรับใช้ในการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมระหว่างรัฐ .....	46
บทที่ 4	แนวทางการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย .....	55
4.1	ความจำเป็นในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในประเทศไทย .....	55
4.2	รูปแบบความเหมาะสมและวิเคราะห์แนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์มาปรับใช้ในประเทศไทย .....	62
4.3	ประโยชน์และผลกระทบในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย ....	66
4.3.1	ผลกระทบด้านโครงสร้างของกฎหมาย .....	67
4.3.2	ผลกระทบด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ .....	71
4.3.3	ผลกระทบด้านเศรษฐกิจ .....	72
4.3.4	ผลกระทบด้านการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีเมื่อมีการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ .....	72
บทที่ 5	บทสรุป และข้อเสนอแนะ .....	75
5.1	บทสรุป .....	75
5.2	ข้อเสนอแนะ .....	77
5.2.1	มาตรการตามกฎหมายระหว่างประเทศ .....	77
5.2.2	มาตรการเกี่ยวกับกฎหมายภายในประเทศ .....	78
5.2.3	มาตรการด้านการบัญชี .....	80
รายการอ้างอิง	.....	82

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1: ตารางสรุปกลุ่มประเทศหรือรัฐที่ “ไม่มี” การตกลงใช้หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ใน ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน .....	31
ตารางที่ 2: ตารางสรุปกลุ่มประเทศหรือรัฐที่ “มี” การตกลงใช้หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ใน ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน .....	32
ตารางที่ 3: ตารางแสดงตัวอย่างกลุ่มประเทศหรือรัฐที่นำมามาตรการของ BEPS Action 6 มาดำเนินการแล้ว .....	33
ตารางที่ 4: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 1 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย .....	37
ตารางที่ 5: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 2 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย .....	38
ตารางที่ 6: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 3 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล .....	39
ตารางที่ 7: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 4 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทค่าสิทธิ .....	40
ตารางที่ 8: รูปภาพประกอบตัวอย่างการได้มาซึ่งประโยชน์ทางอ้อมของการทำธุรกรรมของบริษัท ข้ามชาติ .....	44
ตารางที่ 9: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 6 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	47
ตารางที่ 10: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 7 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	48
ตารางที่ 11: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 8 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	49
ตารางที่ 12: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 9 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	50
ตารางที่ 13: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 10 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	51
ตารางที่ 14: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 11 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	52
ตารางที่ 15: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 12 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ .....	53
ตารางที่ 16: รูปภาพสรุปผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2561 .....	56
ตารางที่ 17: รูปภาพสรุปข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 ของกรมสรรพากร .....	56
ตารางที่ 18: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 13 การโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครือของบริษัท ข้ามชาติ .....	57

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่ 19: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 14 การโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครือของบริษัท ข้ามชาติ .....	58
ตารางที่ 20: รูปภาพประกอบกรณีตัวอย่างแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค 0706/3104 .....	59
ตารางที่ 21: รูปภาพประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 .....	63
ตารางที่ 22: รูปภาพประกอบตัวอย่างการกระทำที่อาจถูกปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ภาษีซ้อน .....	74



## บทที่ 1

### บทนำ

เอกกัตศึกษานับนี้เป็นการศึกษาถึงประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกิจข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) โดยหัวข้อที่นำมาศึกษาจะมีที่มาของประเด็นปัญหาที่ทำการศึกษา วัตถุประสงค์ สมมติฐาน ขอบเขต วิธีการศึกษา รวมไปถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการศึกษา ดังนี้

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของประเด็นปัญหา

ระบบเศรษฐกิจปัจจุบันมีลักษณะบูรณาการเชื่อมโยงกันทั่วโลก ทำให้บริษัทข้ามชาติ (MNEs) ที่มีการทำธุรกิจในหลายประเทศมีส่วนต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างมาก นอกจากนี้ปัจจุบันการเติบโตทางด้านการค้าและการบริการในระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัล (Digital economy) เป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การบริหารงานทางธุรกิจมีความคล่องตัวและลดต้นทุนด้านการบริหารทรัพยากร เนื่องจากการทำกิจกรรมต่างๆทางธุรกิจสามารถทำในทุกที่มีเครือข่ายอินเทอร์เน็ต การพัฒนาของธุรกิจในระบบเศรษฐกิจเหล่านี้ทำให้เกิดช่องว่างในการวางแผนภาษีที่รุนแรง (Aggressive tax planning) มากขึ้น และทำให้บริษัทข้ามชาติมีโอกาสที่จะลดภาระทางภาษีของตน ซึ่งทำให้เกิดประเด็นเรื่องความยุติธรรมทางภาษี (Fair share) ขึ้น<sup>1</sup>

จากเหตุผลดังกล่าว ทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) คือการวางแผนภาษีโดยอาศัยความแตกต่างและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากร เพื่อทำให้ไม่มีกำไรทางภาษีหรือเพื่อโยกย้ายเงินกำไรออกจากดินแดนที่ก่อให้เกิดกำไรนั้นไปยังดินแดนที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยหรือไม่มีเลย โดยอาศัยความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากรในแต่ละรัฐ ในการวางแผนภาษีที่รุนแรงเพื่อทำให้กำไรของบริษัทไม่ถูกจัดเก็บภาษีในรัฐหรือเขตเศรษฐกิจ (ซึ่งในที่นี้และต่อไปจะใช้คำว่า “รัฐ”) ใดเลย (Double non-taxation) คือเงินได้ก้อนเดียวกันไม่ถูกจัดเก็บภาษีในทั้งสองรัฐ ทำให้เกิดการบิดเบือนทางการแข่งขันระหว่างบริษัทข้ามชาติที่ทำธุรกิจในหลายรัฐ

ทั้งนี้ เดือนมิถุนายน พ.ศ.2560 ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกของกรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework on BEPS)<sup>2</sup> จึงทำให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการ

<sup>1</sup> OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, p.7-8

<sup>2</sup> ประเทศไทยมีแนวคิดที่จะเข้าเป็นสมาชิก OECD ตั้งแต่ปี 2559 (ค.ศ. 2006) โดยรายงานการศึกษาได้ข้อสรุปว่า ไทยมีศักยภาพและมีความพร้อมในเชิงเศรษฐกิจ แต่ยังคงขาดความพร้อมในแง่ของกฎหมายและระเบียบภายในประเทศ โดยเฉพาะที่เกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายเงินทุน การค้า และการบริการ จึงควรเตรียมความพร้อมของหน่วยงานของไทยด้วยการเข้าร่วมกิจกรรมต่าง ๆ ของ OECD ปัจจุบัน OECD ดำเนินความร่วมมือกับไทยใน

ในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) 4 หลักการพื้นฐาน เป็นอย่างน้อยมาใช้บังคับ ประกอบด้วย การป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse)<sup>3</sup> การจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting : CbCR)<sup>4</sup> มาตรการการตอบโต้ (Harmful Tax Practices)<sup>5</sup> และมาตรการปรับปรุง ข้อโต้แย้งระหว่างรัฐ (Dispute Resolution)<sup>6</sup> ซึ่งการปรับใช้ Comprehensive BEPS Package ทั้ง 4 แผนปฏิบัติการนี้ก็เพื่อให้เป็นการสอดคล้องต่อมาตรฐานสากล โดยกฎหมายภายในของไทย จำเป็นต้องมีการตรวจสอบจากประเทศสมาชิกอื่น<sup>7</sup> ก่อนด้วยว่ามีความพร้อมเพียงพอหรือไม่ ในการที่จะรับหลักการตามแผนปฏิบัติการทั้ง 4 ของ OECD มาปรับใช้

แผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) เป็นหนึ่งใน 4 แผนปฏิบัติการ ที่ประเทศไทย จะต้องนำมาใช้บังคับ โดย OECD ได้แนะนำแนวทางป้องกันโดยการกำหนดหลักเกณฑ์ระหว่างรัฐ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง เช่น การเพิ่มเติมบทบัญญัติ เฉพาะ (Specific Anti-Abuse Rule) และบทบัญญัติทั่วไป (General Anti-Abuse Rule) เป็นต้น ซึ่งอุสสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บ จากเงินได้ (Double Taxation Agreement: DTA ซึ่งในที่นี้และต่อไปจะใช้คำว่า “อุสสัญญา ภาษีซ้อน”) ควรจะรวมถึงบทบัญญัติเฉพาะ (Specific Anti-Abuse Rule) โดยอิงแนวทางจาก ข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefit) หรือ “LOB Rule” และในกรณีที่มีการนำ อุสสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบกรณีอื่น ซึ่งไม่ครอบคลุม โดย LOB Rule อุสสัญญา

---

ระดับต่างๆ ทั้งระดับหน่วยงาน ระดับภูมิภาค และ ระดับภูมิภาค โดยความร่วมมือระดับหน่วยงานรวมถึงการเป็น ผู้เข้าร่วม (participant) ในหน่วยงาน หรือคณะกรรมการ หรือกรอบความร่วมมือของ OECD เช่น

- OECD Development Centre ตั้งแต่ปี 2548 โดยกระทรวงการต่างประเทศ
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ตั้งแต่ปี 2560 โดยกรมสรรพากร
- Inclusive Framework on BEPS ตั้งแต่ปี 2560 โดยกรมสรรพากร เป็นต้น

กองนโยบายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ, ความร่วมมือไทย-OECD [ออนไลน์], 6 เมษายน 2562. แหล่งที่มา <http://www.mfa.go.th/business/contents/files/customize-20180830-162010-285505.pdf>

<sup>3</sup> BEPS Action Plan 6 – Prevent treaty abuse

<sup>4</sup> BEPS Action Plan 13 – Re-examine transfer pricing documentation

<sup>5</sup> BEPS Action Plan 5 – Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

<sup>6</sup> BEPS Action Plan 14 – Make dispute resolution mechanisms more effective

<sup>7</sup> สมาชิกโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Inclusive Framework on BEPS) ซึ่งในขณะนี้ มีทั้งสิ้น 129 รัฐ OECD, Members of the Inclusive Framework on BEPS Updated: March 2019 [Online], <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [2019, March]

ภาษีซ้อนควรมีการระบอบทบัญญัติทั่วไป (General Anti-Abuse Rule) โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ (Principal Purpose Test) หรือ “PPT Rule” เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง<sup>8</sup>

จากการศึกษาเบื้องต้นจะพบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามร่วมกับรัฐต่างๆ พบว่ามีบางฉบับเท่านั้นมีระบุถึงหลักการข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefit) หรือ “LOB Rule” แต่หลักการตรวจสอบกำไรจากธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) ยังไม่แพร่หลายในอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงเห็นว่าหัวข้อดังกล่าวนี้มีความน่าสนใจทั้งในมุมมองของภาษีอากรที่ทาง OECD พยายามออกแนวทางปฏิบัติเพื่อให้มีการนำหลักการวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) มาบังคับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐต่างๆ เพื่อป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่พึงประสงค์

โดยการศึกษาเอกัตศึกษานี้ จึงเป็นการศึกษาเพื่อหาจุดสมมูลสำหรับการนำหลักการ Principal Purpose Test มาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย โดยทำการศึกษาที่มาและความสำคัญของหลักการ Principal Purpose Test สำหรับกฎหมายภาษีระหว่างรัฐ ศึกษาหลักการ Principal Purpose Test ที่บังคับใช้ในต่างประเทศ วิเคราะห์ผลกระทบเชิงบวกและเชิงลบในการนำหลักการ Principal Purpose Test มาบังคับใช้ในประเทศไทย และศึกษามาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบบัญชีของประเทศไทยที่จะมารองรับให้การตรวจสอบกำไรของนิติบุคคลให้เป็นไปตามหลักการ Principal Purpose Test

## 1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- 1.2.1 เพื่อศึกษาที่มาและความสำคัญของหลักการ Principal Purpose Test สำหรับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ
- 1.2.2 เพื่อศึกษาหลักการ Principal Purpose Test ที่บังคับใช้ในต่างประเทศ
- 1.2.3 เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ผลกระทบเชิงบวกและเชิงลบในการนำหลักการ Principal Purpose Test มาบังคับใช้ในประเทศไทย
- 1.2.4 เพื่อศึกษามาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบบัญชี ที่จะมารองรับให้การตรวจสอบกำไรของนิติบุคคลเป็นไปตามหลักการ Principal Purpose Test

## 1.3 สมมติฐานการศึกษา

มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการตรวจสอบบัญชี ตลอดจนกฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องของประเทศไทย ยังไม่มีการกำหนดมาตรการในการรองรับการปฏิบัติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ

<sup>8</sup> OECD, Executive Summaries 2014 Deliverables [Online], p. 23. Source <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf> [2019, February]

(Principal Purpose Test) โดยตรงตามแผนปฏิบัติการของ OECD จึงควรมีการพิจารณาแก้ไข กฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ รวมถึงเพิ่มเติมมาตรการทางบัญชีและการตรวจสอบบัญชีให้สอดคล้อง กับหลักการดังกล่าว เพื่อเป็นการป้องกันการใช้อินนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse)

#### 1.4 ขอบเขตและวิธีการศึกษา

ศึกษาหลักเกณฑ์ แนวคิด ทฤษฎี ข้อเท็จจริง ตลอดจนบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กับหลักการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามหลัก Principal Purpose Test ตามแผนปฏิบัติการของ OECD เพื่อให้ได้มาซึ่งแนวปฏิบัติทางกฎหมายและทางบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงแนวทางแก้ไขปรับปรุงเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมายและการเพิ่มเติมมาตรการทางบัญชีใน ประเทศไทยเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการสากลเรื่องการป้องกันการใช้อินนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง

#### 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 เพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงที่มาและความสำคัญของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) สำหรับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ

1.5.2 เพื่อให้ทราบถึงหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) ที่บังคับใช้ใน ต่างประเทศ

1.5.3 เพื่อให้ทราบผลกระทบเชิงบวกและเชิงลบในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) มาบังคับใช้ในประเทศไทย

1.5.4 เพื่อให้ทราบแนวทางและข้อเสนอแนะเพื่อให้การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) มาบังคับใช้สำหรับการค้าขายระหว่างประเทศในประเทศไทย มีประสิทธิภาพ

## บทที่ 2

### หลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และการป้องกันการหลีกเลี่ยงและหนีภาษีระหว่างประเทศ

ก่อนการศึกษาถึงประเด็นการความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ (ซึ่งในที่นี่และต่อไปจะใช้คำว่า “รัฐ”) ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test : PPT Rule) ในประเทศไทยควรมีการศึกษาและทำความเข้าใจถึงกฎหมาย หลักการพื้นฐาน และข้อมูลต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องต่อการทำความเข้าใจในหลักการ Principal Purpose Test ดังต่อไปนี้

#### 2.1 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

ภาษีอากร (Taxation) คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร เพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร หรืออีกความหมาย คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากเอกชนไปสู่รัฐบาล โครงสร้างของระบบภาษีที่ดีนั้นควรมีลักษณะสำคัญ 5 ประการ ได้แก่<sup>9</sup>

1. ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม
2. การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บ จะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียหายต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด
3. โครงสร้างของภาษีที่ใช้นั้นต้องเอื้อต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ
4. ระบบการจัดเก็บภาษีต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษีและการบริหารการจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
5. ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและภาระของผู้เสียภาษีควรอยู่ในอัตราที่ต่ำเมื่อเทียบกับเป้าหมายต่างๆในการจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือรัฐจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและภาระของผู้เสียภาษีด้วย

กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่ประเทศหรือรัฐต่าง ๆ นำมาบังคับใช้ในปัจจุบันส่วนใหญ่จะมีผลจากการกำหนดข้อตกลงไว้ในอนุสัญญา หรือสนธิสัญญาที่ลงนามร่วมกันระหว่างรัฐ ซึ่งมักกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐที่ลงนามให้อยู่ตามข้อตกลงในสนธิสัญญา

<sup>9</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย ,พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 179.

การที่แต่ละรัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีของตนเอง และในบางกรณีอาจเกิดการทับซ้อนของอำนาจดังกล่าว จึงมีความจำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นสากลและมีความเป็นกลางมาใช้บังคับโดยกฎหมายภาษีอากรระหว่างรัฐ (International tax law) คือกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางระหว่างรัฐ ซึ่งครอบคลุมสิ่งที่เป็นกฎหมายภาษีอากรระหว่างรัฐทั้งหมด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรระหว่างรัฐมุ่งศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรมทางระหว่างรัฐ ดังนั้นจึงต่างจากกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปที่มุ่งศึกษาธุรกรรมทางภายในรัฐ

หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างรัฐนั้นที่สำคัญ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือหลักความเป็นกลาง (Neutrality)<sup>10</sup> ดังต่อไปนี้

### 1. หลักความเป็นธรรม(Equity)

หลักการพื้นฐานของภาษีอากรคือหลักความเป็นธรรม หลักการนี้เป็นหลักการดั้งเดิมที่ยังไม่มีผู้ใดออกมาคัดค้านหลักการนี้ หลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ คือ การปันส่วนรายได้ของการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐให้เป็นไปอย่างเท่าเทียมยุติธรรม การให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี (Promoting Fairness) โดยหลักการพื้นฐานคือการทำให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้เท่ากัน มีภาระภาษีเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในหรือภายนอก รัฐของตน และความเสมอภาคของโอกาสในการลงทุนระหว่างรัฐในมุมมองของภาระภาษีที่นักลงทุนระหว่างรัฐควรมีอย่างเท่าเทียมกัน โดยไม่ว่าจะดำเนินการลงทุนภายในรัฐของตนหรือออกไปลงทุนในรัฐใดๆ แต่อย่างไรก็ตามหลักความเป็นธรรมนี้ยังเป็นปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นการยากที่จะกล่าวว่าการทำอะไรที่ทุกฝ่ายจะได้รับความเป็นธรรมอย่างเท่าเทียมกันอย่างแท้จริง<sup>11</sup>

โดยหลักความเป็นธรรมสามารถอธิบายได้ 2 ด้าน คือ ความเป็นธรรมตามหลักของผลประโยชน์ และความเป็นธรรมในหลักความสามารถ การให้ความเป็นธรรมในด้านหลักผลประโยชน์ จะมองว่าการจัดเก็บภาษีควรมองที่ผู้มีเงินได้นั้น ได้รับผลประโยชน์จากการบริการสาธารณะมากน้อยเพียงใด เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีให้เกิดความเหมาะสม แต่ในมุมมองของหลักความสามารถกลับมองที่ตัวผู้มีเงินได้ว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีมากน้อยเพียงใด เพื่อเป็นหลักการในการพิจารณาจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้แนวทางพิจารณาหลักความเป็นธรรมยังสามารถกล่าวได้ในมุมมองแบบแนวราบและแนวตั้ง โดยมุมมองความเป็นธรรมในแนวราบ จะถูกมองไปที่การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกัน ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน ส่วนมุมมองความเป็นธรรมในแนวตั้ง จะมองในมุมมองการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะแตกต่างกันทางเศรษฐกิจ ดังเช่นการนำอัตราภาษีแบบขั้นบันไดมาใช้ในการจัดเก็บภาษี

<sup>10</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 7 และ18.

<sup>11</sup> พนิท ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 45.

## 2. หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือหลักความเป็นกลาง (Neutrality)

ตามหลักการสากลของหลักประสิทธิภาพ ภาษีอากรต้องไม่เป็นสิ่งกีดกัน หรือจูงใจให้มีการตัดสินใจเลือกว่าจะลงทุนภายในรัฐดี หรือเลือกที่จะลงทุนภายนอก รัฐ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีต้องไม่ขัดขวางการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้าระหว่างรัฐ ดังนั้นการกระจายทรัพยากรควรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยให้กลไกทางการตลาดเป็นตัวกำหนดความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ มิฉะนั้นจะทำให้เกิดปัญหาการจัดสรรและการกระจายของทรัพยากรที่ไม่เหมาะสม หรือการบิดเบือนจากระบบภาษีอากรที่มาจากข้อยกเว้นภาษีอากรและข้อกำหนดพิเศษทางภาษีอากร

แนวคิดของหลักประสิทธิภาพบางกลุ่มจึงเรียกว่า หลักความเป็นกลาง เพราะเป็นแนวคิดที่ทำการขจัดอุปสรรคของธุรกรรมระหว่างรัฐ และทำให้ธุรกรรมระหว่างรัฐมีการพัฒนาเจริญเติบโตได้โดยอิสระ ซึ่งนับว่าเป็นผลดีแก่ทุกรัฐที่เข้ามามีส่วนร่วมเกี่ยวข้อง

## 2.2 หลักการเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงรัฐฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

รัฐ (States) หมายถึง สภาพบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศ และมีสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามกฎหมายระหว่างประเทศได้<sup>12</sup> ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐเกิดจากการที่รัฐมีอำนาจอธิปไตยเป็นของตนเอง จึงสามารถที่จะกระทำการภายในดินแดนของตนได้อย่างเสรีเพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการ แต่การจัดเก็บภาษีของรัฐจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้

### 2.2.1 หลักการว่าด้วยอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ

การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใด รัฐจะต้องมีความสัมพันธ์ (Nexus) ระหว่างรัฐกับบุคคลนั้นตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นที่ทำให้รัฐมีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้ ได้แก่

1. การจัดเก็บตามหลักที่มาของเงินได้ (Attribution Rule) เป็นหลักพิจารณาจากสถานที่เกิดของเงินได้ กล่าวคือเงินได้เกิดในรัฐใดรัฐนั้นก็มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรบนเงินได้นั้น ซึ่งเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่เก็บภาษีกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีตามที่มาของเงินได้ คือ การมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด (Limitation tax liability) เพราะ

<sup>12</sup> จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2555), หน้า 182.

รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของตน<sup>13</sup> สำหรับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีตามที่มาของเงินได้ของนิติบุคคล สามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีของบริษัทจดทะเบียน จัดตั้งตามกฎหมายต่างรัฐและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่มีลักษณะต่อเนื่อง และถาวรหรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า เป็นกรณีของการที่บริษัทต่างรัฐที่เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย โดยรัฐพัฒนาแล้วนิยมเพื่อขยายฐานภาษีของตนที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้

อนึ่ง กรณีของบริษัทต่างรัฐที่ประกอบกิจการผ่านสาขาในประเทศไทยตาม มาตรา 66 วรรคสองนี้ เมื่อสาขาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิแล้ว หากมีการจำหน่ายเงิน กำไรที่เหลืออยู่ในต่างรัฐ จะต้องเสียภาษีอีกร้อยละ 10 ของเงินกำไรที่จำหน่าย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย<sup>14</sup>

(2) มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีของบริษัทต่างรัฐที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือ กำไรในประเทศไทย<sup>15</sup> ซึ่งกรมสรรพากรมักจะพิจารณาตามประเภทของสัญญาโดยในส่วนของสัญญา ซื้อขาย จะถือสถานที่ทำสัญญาเป็นเงื่อนไขสำคัญ และในส่วนของสัญญาบริการหรือสัญญารับจ้าง ทำของ จะถือสถานที่ให้บริการหรือรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นสำคัญ

(3) มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่บริษัทต่างรัฐมิได้มีเงินได้จากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย ซึ่งหาก เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามอัตราที่กำหนดในประมวลรัษฎากร<sup>16</sup>

อนึ่ง การจัดเก็บภาษีตามหลักที่มาของเงินได้นั้น มิได้หมายความว่าจะไม่ก่อให้เกิด ภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เนื่องจากรัฐแต่ละรัฐต่างก็ปรับใช้ตัวบทกฎหมายที่แตกต่างกัน ในการตีความว่าเงินได้ดังกล่าวเกิดในรัฐของตนหรือไม่ จึงมีความเป็นไปได้ว่าเงินได้ประเภทหนึ่ง อาจถูกตีความว่าเกิดขึ้นในรัฐสองรัฐร่วมกันตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ

2. การจัดเก็บตามหลักเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (Worldwide Income Rule) เป็นหลัก พิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐนั้น ไม่ว่าจะมิเงินได้จากแหล่งใดก็ตาม ซึ่งเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่เก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ จึงก่อให้เกิดภาระภาษีที่ไม่จำกัด (Unlimited tax liability) เพราะให้อำนาจรัฐถิ่นที่อยู่เก็บภาษีอากร อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตด้วย สำหรับประเทศไทยการจัดเก็บภาษีตาม

<sup>13</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 4.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.



หลักเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลกของนิติบุคคล มิได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจน หากแต่ตีความตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคแรก กล่าวคือ บริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ในประเทศไทย

อนึ่ง ประเทศไทยพิจารณาความมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท (Place of incorporation) ซึ่งต่างจากหลายรัฐ โดยเฉพาะรัฐที่พัฒนาแล้วที่มักจะนิยมใช้หลักสถานที่จัดการที่แท้จริง (Place of effective management) เป็นหลักในการพิจารณา โดยจะพิจารณาจากสถานที่บริหารจัดการบริษัทที่แท้จริง ซึ่งเป็นหลักที่มุ่งถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลกับรัฐได้ดีกว่า แต่เป็นหลักที่มีความยุ่งยากในการบริหารจัดการ เพราะจำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงหลายประการ<sup>17</sup>

## 2.2.2 หลักการเกี่ยวกับภาษีระหว่างรัฐ

ภาษีระหว่างรัฐ (International Taxation) หมายถึง เรื่องราวที่ว่าด้วยการพิจารณาถึงผลและภาระภาษีที่เกิดจากความสัมพันธ์ของระบบกฎหมายภาษีตั้งแต่สองรัฐขึ้นไป<sup>18</sup>

ภาษีที่รัฐต่างๆ จัดเก็บจากบริษัทข้ามชาติ อาจจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. ภาษีประเภทที่จัดเก็บจากเงินได้ (Income Taxes) ทั้งในรูปแบบกำไร (Profit Tax) หรือจากส่วนต่างที่ได้จากทุน (Capital Gains Tax) ในบางรัฐมีการจัดเก็บส่วนต่างดังกล่าวเป็นภาษีแยกต่างหากจากเงินได้ อย่างไรก็ตาม บางรัฐซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วยนั้น จะจัดเก็บภาษีส่วนต่างดังกล่าว โดยให้นำมารวมคำนวณในฐานะเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น เช่น ภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ย หรือเงินปันผล<sup>19</sup>

## 2. ภาษีที่จัดเก็บจากการทำธุรกรรมระหว่างรัฐ (International Transactions)

สำหรับกรณีภาษีประเภทที่จัดเก็บจากเงินได้ทั้งในรูปแบบกำไร หรือจากส่วนต่างที่ได้จากทุน การที่รัฐหนึ่งๆ จะบัญญัติกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ขึ้น จำต้องมีองค์ประกอบที่เป็นจุดเชื่อมโยง (Nexus) ระหว่างรัฐนั้นๆ และผู้เสียภาษีเป็นรากฐานของการใช้อำนาจดังกล่าวนั้นอยู่ด้วย โดยอาจพิจารณาถึงจุดเชื่อมโยงระหว่างอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐหนึ่งๆ กับผู้เสียภาษีโดยจำแนกออกเป็น 2 รูปแบบ ดังต่อไปนี้<sup>20</sup>

ก. เชื่อมโยงจากประโยชน์เชิงเศรษฐศาสตร์ในรัฐนั้นของผู้เสียภาษี (Economic Attachment) โดยพื้นฐานหลักการทางกฎหมายระหว่างรัฐนั้น อำนาจสำหรับการจัดเก็บภาษี

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

<sup>18</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546), หน้า 13.

<sup>19</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 27-28.

<sup>20</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 29.

ของรัฐหนึ่งๆ (Tax Jurisdiction) เป็นอำนาจที่เกิดขึ้นโดยอำนาจอธิปไตย (State Sovereignty) ซึ่งตามปกติจะจำกัดอยู่เฉพาะภายในอาณาเขตบริเวณของรัฐนั้นๆ รัฐต่างๆจึงมีอำนาจเต็มที่ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งที่มา หรือสถานที่รับและจ่ายเงินได้อยู่ภายในอาณาเขตของรัฐตน ซึ่งถือเป็นอำนาจที่สมบูรณ์ในตนเอง รูปแบบอำนาจพื้นฐานการจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้จึงเชื่อมโยงผู้เสียภาษีกับอำนาจแห่งรัฐนั้น โดยมุ่งพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและมิได้สนใจว่าสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษีเป็นอย่างไร เพียงแต่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้เสียภาษีนั้นมีเงินได้เกิดขึ้นภายในดินแดนของตนหรือไม่และจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือเงินได้ที่ได้รับภายในดินแดนของตนหรือไม่เท่านั้น

อย่างไรก็ตาม จะมีเพียงไม่กี่รัฐเท่านั้นที่ใช้หลักแหล่งเงินได้อย่างเดียวเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีของตน เช่น ประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น และส่วนมากนั้นรัฐต่างๆจะใช้ทั้งสองรูปแบบคือนำหลักแหล่งเงินได้มาใช้ควบคู่ไปกับหลักถิ่นที่อยู่ หรือในบางรัฐ (เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปินส์ เป็นต้น) ใช้หลักสัญชาติมาประกอบกับหลักแหล่งเงินได้ในระบบกฎหมายจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐนั้นเป็นการพิจารณาความเชื่อมโยงที่ขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐหนึ่งๆ ให้สามารถจัดเก็บเงินได้ที่เกิดนอกอาณาเขตของตนอีกด้วย โดยอาศัยความสัมพันธ์ทางด้านบุคคล (Personal Attachment) ของผู้เสียภาษีที่มีต่อรัฐนั้นๆเป็นหลัก<sup>21</sup>

ข. เชื่อมโยงจากสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษี (Personal Attachment) โดยคำนึงถึงสัญชาติ หรือการมีภูมิลำเนา หรือการมีถิ่นที่อยู่ ของผู้เสียภาษีผู้นั้น สำหรับกรณีสถานภาพทางบุคคลสำหรับนิติบุคคล ให้พิจารณาว่า มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลนั้นๆขึ้นใหม่ในรัฐดังกล่าวหรือไม่ หรือมีการบริหารและการจัดการที่แท้จริงของธุรกิจของนิติบุคคลนั้นๆ (Place of Effective Management) ในรัฐดังกล่าวหรือไม่

กรณีประเทศไทย กฎหมายภาษีจะนำหลัก “การมีถิ่นที่อยู่” โดยกรณีภาษีที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้พิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งของนิติบุคคลนั้นว่า จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยหรือไม่ ส่วนอัตราส่วนการถือหุ้นว่าเป็นการถือหุ้นโดยผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่นั้นมิใช่ประเด็นสำคัญ

ดังนั้น เมื่อความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจรัฐของรัฐหนึ่งกับผู้เสียภาษีได้ขยายไปครอบคลุมถึงการมีสถานภาพของบุคคลเช่นนี้ หมายความว่า เงินได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีนั้น ไม่ว่าจะเกิดที่ใดๆ (โดยไม่จำกัดว่าต้องมีแหล่งเงินได้เฉพาะภายในอาณาเขตของรัฐนั้นแต่เพียงอย่างเดียวเหมือนเช่นกรณีรูปแบบแรก) ก็จะสามารถถูกจัดเก็บได้เช่นกัน เรียกว่า Taxing on Worldwide Incomes ด้วยเหตุนี้ ตามหลักสถานภาพของบุคคลแล้ว เงินได้ของสาขาต่างๆทั่วโลกของนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งในรัฐใด จะต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐนั้นด้วย<sup>22</sup>

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 30-32.

### 2.2.3 หลักการเกี่ยวกับภาษีซ้อนระหว่างรัฐ

ความสัมพันธ์ที่ทำให้รัฐมีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ก่อให้เกิดการทับซ้อนของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี คือ การที่เงินได้ก้อนหนึ่งถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสองรัฐ เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่รัฐใช้กำหนดภาระภาษีให้แก่บุคคลต่างๆ ในรัฐแต่ละรัฐมีหลายหลักเกณฑ์แตกต่างกัน หรือที่เรียกว่า ภาษีซ้อนระหว่างรัฐ

ภาษีซ้อน หมายถึง สภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ

ลักษณะความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี จึงสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะ<sup>23</sup> ดังนี้

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองบุคคลหรือมากกว่านั้น สำหรับกรณีภาษีเงินได้อาจได้แก่การที่กำไรของบริษัท ถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่ง และเมื่อกำไรหลังเสียภาษีเงินได้แล้วไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งลักษณะการซ้ำซ้อนดังกล่าวรัฐอาจออกกฎหมายมาแก้ไข โดยให้เครดิตภาษีเงินปันผลจำนวนหนึ่งตามนัยมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หรือ ภาษีซ้อนระหว่างรัฐ (International Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ซึ่งเป็นลักษณะความซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน สภาพการณ์ซ้ำซ้อนดังกล่าว ได้แก่ กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้ผู้รับเงินได้ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ (รัฐแหล่งเงินได้) จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่ายในขณะที่ยังอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่เงินได้ (รัฐถิ่นที่อยู่) ก็อ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน สภาพการณ์ดังกล่าวทำให้บุคคลเดียวกันต้องถูกรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) และรัฐถิ่นที่อยู่ (Resident Country) เรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันซึ่งมีผลให้ต้นทุนทางภาษีสูง และเป็นอุปสรรคของการค้าและการลงทุนระหว่างรัฐ

### 2.2.4 วิธีการจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐ

การแก้ไขปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐมีทั้งกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายแก้ไขแต่เพียงฝ่ายเดียว และกรณีที่รัฐแต่ละรัฐใช้วิธีตกลงจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยเป็นสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี ดังนี้

<sup>23</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 303-304.

1. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) เป็นกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งใช้วิธีออกกฎหมายภายในของตนเพื่ออำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐ โดยมีทั้งการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในรูปของการยกเว้นและลดหย่อนภาษีซึ่งอาจให้ตลอดไป หรือให้การบรรเทาในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น<sup>24</sup> โดยทั่วไปเห็นกันว่ารัฐถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อน ในขณะที่รัฐแหล่งเงินได้อาจมีการลดอัตราภาษีสำหรับเงินได้บางกรณีลงบ้างเพื่อบรรเทาภาษีซ้อนให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้<sup>25</sup>

การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว มี 3 วิธี ได้แก่ กรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ออกกฎหมายภายในเพื่ออนุญาตให้ผู้เสียภาษีของตนนำภาษีที่ต้องเสียในต่างรัฐมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในรัฐ หรือออกกฎหมายเพื่อให้ทำภาษีในต่างรัฐมาหักออกจากภาษีในรัฐ (Foreign tax credit) หรือออกกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างรัฐ (Exemption)<sup>26</sup>

2. การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief) คือการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐโดยการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยรัฐบาลของรัฐหนึ่งเจรจากับรัฐบาลของอีกรัฐหนึ่งซึ่งอาจมีผลให้รัฐหนึ่งต้องยอมผ่อนผันอำนาจการจัดเก็บภาษีหรือยอมให้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี ในขณะที่อีกรัฐหนึ่งจะมีอำนาจจัดเก็บภาษี เนื่องจากหากปล่อยให้รัฐใดรัฐหนึ่งแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวเพียงฝ่ายเดียว การแก้ไขก็คงไม่บรรลุผลเต็มที่ ทั้งนี้ การแก้ไขไม่ว่าจะได้กระทำโดยการยกเว้นหรือลดภาษีภายในรัฐใดรัฐหนึ่งก็ตาม ก็จะมีผลให้รัฐนั้นต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีออกไป โดยที่รัฐอีกรัฐหนึ่งยังคงเก็บภาษีได้เต็มที่ ซึ่งสภาพการณ์เช่นนี้ ผู้เสียภาษีย่อมก็คงจะไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอย่างเต็มที่เท่าที่ควร ในขณะที่รัฐที่ให้การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีกลับต้องสูญเสียรายได้โดยไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเพื่อดึงดูดให้มีการลงทุนภายในรัฐของตนเท่าที่ควรเช่นกัน<sup>27</sup>

ดังนั้น วิธีทางที่จะมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐที่น่าจะได้ผลที่สุดก็คือ รัฐเจ้าของแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะต้องหันมาเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน หรือเรียกสั้นๆว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน” โดยการทำเป็นสัญญาแบบทวิภาคี และตกลงกันในรัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดบ้าง โดยให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้หมดไป

การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ รัฐสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 307-308.

<sup>25</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 97.

<sup>26</sup> พล อิศรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 15.

<sup>27</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 309.

ได้ริเริ่มจัดทำต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นเพื่อให้รัฐสมาชิกใช้เป็นแนวทางในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน เพราะเชื่อว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐที่ได้ผลยิ่งกว่าวิธีแก้ไขแต่เพียงฝ่ายเดียว สำหรับประเทศไทยใช้วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐ โดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ นับถึงปัจจุบันมีทั้งหมด 61 รัฐ<sup>28</sup>

ในปัจจุบันหลายรัฐให้ความสำคัญกับการสนับสนุนการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) หรือการทำสนธิสัญญาแบบพหุภาคี คือการเจรจาและลงนามสนธิสัญญาโดยรัฐที่มีผลประโยชน์ร่วมกันมากกว่าสองรัฐขึ้นไป

### 2.3 หลักการเกี่ยวกับการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร

ในปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยได้มีการพัฒนาไปอย่างโดดเด่นอย่างรวดเร็ว แต่ได้นำเอาระบบเศรษฐกิจของประเทศไปผูกพันและพึ่งพาระบบเศรษฐกิจโลกมากยิ่งขึ้น โดยเห็นได้จากการที่ประเทศไทยพยายามหาช่องทางขยายตัวทางการค้าและการลงทุนระหว่างรัฐให้เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการมุ่งส่งเสริมให้นักลงทุนไทยไปลงทุนในต่างรัฐ หรือการจูงใจให้นักลงทุนต่างรัฐนำเงินมาลงทุนหรือเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทย ฉะนั้นเมื่อมีเหตุการณ์จากภายนอกมากระทบเศรษฐกิจโลกก็มักจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยเช่นกัน และนับวันก็ยิ่งมีผลกระทบมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจแบบเปิดมากขึ้นเรื่อยๆ ในความพยายามจะหาช่องทางขยายตัวทางการค้าและการลงทุนระหว่างรัฐนั้น มีปัจจัยหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อความพยายามดังกล่าว และปัจจัยทางด้านภาษีอากรก็เป็นปัจจัยที่สำคัญ ที่สามารถนำมาใช้ส่งเสริมหรือสนับสนุนการค้าและการลงทุนระหว่างรัฐ เนื่องจากภาษีอากรถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการดำเนินธุรกิจ และนักลงทุนระหว่างรัฐมักจะใช้ภาษีอากรเป็นปัจจัยในการตัดสินใจเพื่อดำเนินธุรกิจ ดังนั้นหากนักลงทุนไม่ให้ความสำคัญกับการวางแผนเพื่อบริหารต้นทุนทางภาษีอากรแล้ว ภาษีอากรก็อาจกลายเป็นอุปสรรคของการค้าและการลงทุนระหว่างรัฐ<sup>29</sup>

โดยผู้เสียภาษี (Tax payer) ก็ย่อมต้องการลดภาระทางภาษีให้เหลือน้อยที่สุด จึงมีการใช้ประโยชน์จากการที่รัฐให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยอาศัยความแตกต่างของระบบกฎหมายของแต่ละรัฐ ทำให้เกิดกรณีที่เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บภาษี ณ ที่ใด (Double non-taxation) รวมถึงการที่ธุรกิจในปัจจุบันก้าวเข้าสู่ความเป็นโลกยุคดิจิทัลมากขึ้น ทำให้การค้าและการทำธุรกรรมต่างๆ เป็นไปได้ง่าย ซึ่งกฎหมายที่บังคับใช้ยังไม่ครอบคลุมถึงการประกอบธุรกิจในลักษณะใหม่ๆ ทำให้เกิดการวางแผนภาษี โดยหลักการและรูปแบบของวิธีการวางแผนและการเลี่ยงภาษีเงินได้ของบริษัทข้ามชาติที่เกิดขึ้นจากช่องว่างของความแตกต่างทางระบบกฎหมายภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละรัฐ ทำให้เกิดปัญหาการกีดกันฐานภาษีและโยกย้ายเงินกำไร (Base erosion and profit shifting : BEPS)

<sup>28</sup> กรมสรรพากร, อนุสัญญาภาษีซ้อน [ออนไลน์], 28 กุมภาพันธ์ 2562. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th).

<sup>29</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ, บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 313-314.

### 2.3.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การเลี่ยงภาษี คือวิธีการใดๆตามกฎหมาย ที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อที่จะได้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียต่ำกว่าเดิม โดยทั่วไปเป็นการดำเนินการภายใต้ช่องว่างของกฎหมาย ภายใต้ความคลุมเครือของบทบัญญัติที่ปรากฏ หรือภายใต้ข้อผิดพลาดอื่นๆของกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องนั้นๆ อย่างไรก็ตาม คำว่าเลี่ยงภาษีและ การวางแผนภาษี มีความสับสนว่าแตกต่างกันอย่างไร เนื่องจากทั้งสองคำเข้าลักษณะการดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมาย หรือใช้ช่องทางภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ไม่ได้กำหนดเป็นการห้ามไว้ เพื่อนำไปสู่ผล คือ การลดภาระภาษีที่ไม่พึงเสีย หรือภาษีที่ไม่ประสงค์จะเสียลงได้<sup>30</sup>

ในทางวิชาการมีการกำหนดความหมายของการลดภาระทางภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1. การวางแผนภาษีอากร (Tax planning) หมายถึงการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือ การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด เป็นการทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย<sup>31</sup> กล่าวคือ การวางแผนภาษีคือวิธีการบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องเป็นสำคัญ หลังจากนั้นเมื่อได้ประเมินภาพรวมของภาระภาษีอากรของกิจการที่ถูกต้องได้อย่างชัดเจนแล้ว จึงพิจารณาถึงทางเลือกที่จะดำเนินการประหยัดภาษีภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอน หรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้นๆต่อไป

การวางแผนภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป เช่น การบันทึกรายจ่ายเป็นสองเท่าในการคำนวณกำไรสุทธิ การใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยลงนามกับรัฐต่างๆ การใช้สิทธิได้รับยกเว้นสำหรับเงินได้บางประเภทไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เป็นต้น ดังนั้นการวางแผนภาษีจึงเป็นการบริหารความรู้ในหลักการทางกฎหมายภาษีมาปรับใช้ให้ถูกต้องสำหรับการทำธุรกิจ โดยที่การประกอบธุรกิจหรือธุรกรรมหลักยังคงดำเนินการตามที่ตั้งใจไว้<sup>32</sup>

2. การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax avoidance) มีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี แต่ความแตกต่างคือ ความหมายของคำว่า การหลีกเลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ด้านลบ เนื่องจากการเลี่ยงภาษีจะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือการหาช่องว่างทางกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หรือดำเนินการด้วยการ “การบิดเบือน (Manipulation)” กล่าวคือ การเลี่ยงภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษี

<sup>30</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 73.

<sup>31</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 812-813.

<sup>32</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 74.

เป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป เช่น การดำเนินการจัดทำธุรกรรมลงใดๆประกอบการทำธุรกิจการค้าโดยธุรกรรมเหล่านี้ถูกสร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นในทางพาณิชย์หรือธุรกิจใดๆ นอกจากกระทำเพื่อรองรับวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีภายใต้ช่องว่างทางกฎหมายภาษีเท่านั้น หรือกรณีทำสัญญาให้ทรัพย์สินแทนที่จะเป็นสัญญาซื้อขายเพื่อเลี่ยงการรับรู้รายได้ในการเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร อาจแยกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังต่อไปนี้

ก) รูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable tax avoidance) คือ การดำเนินการที่เข้าลักษณะการเลี่ยงภาษี แต่ไม่มีบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีที่ห้ามการดำเนินการ เช่นว่าไว้ กล่าวคือการทำผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการที่ไม่ผิดและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การโอนทรัพย์สิน(ที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์) หรือให้บริการโดยบุคคลธรรมดาในราคาต่ำกว่าราคาตลาด (กรณีไม่มีบทบัญญัติทางกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินธุรกรรมนั้นๆให้เป็นไปตามราคาตลาดไว้) หรือการตั้งใจเลี่ยงภาษีจากรายได้ในต่างประเทศของบุคคลธรรมดาโดยการโยกย้ายไม่นำเงินได้นั้นกลับเข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีที่เกิดเงินได้ ถือเป็นปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมาย<sup>33</sup> ไม่มีกฎหมายหรือบทบัญญัติใดห้ามไว้เป็นการเฉพาะ เช่นนี้จัดว่าเป็นการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ตามกฎหมาย ดังนั้นจึงมีความแตกต่างที่น้อยมากกับการวางแผนภาษีอากรและอาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากรนั่นเอง<sup>34</sup>

ข) รูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ไม่อาจยอมรับได้ (Unacceptable tax avoidance) คือการที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีที่ไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดหรือไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมากจากการที่ผู้เสียภาษีเลือกทำตามกฎหมายทั้งที่แท้จริงแล้วมิได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีที่ขัดหรือไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้จึงมีความเสี่ยงจากการไม่ยอมรับของหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีและศาลซึ่งเป็นเหตุให้ถูกประเมินภาษีได้

3. การหนีภาษีอากร (Tax evasion) คือการใช้วิธีที่กฎหมายห้ามชัดแจ้ง มักเป็นการกระทำหลังจากความรับผิดชอบทางภาษีอากรเกิดขึ้นแล้ว และมีความรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญา กล่าวคือการหนีภาษีมักมีลักษณะเจตนาทุจริตหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

การวางแผนภาษีอากรจึงต่างกับการหนีภาษีอากร เพราะการหนีภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีที่ต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษีหรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะเสียภาษีน้อย หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้

<sup>33</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 75.

<sup>34</sup> สุขเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 57.

ไม่ต้องเสียภาษี หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้เป็นหลักฐานในการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ถือเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน

อนึ่ง เมื่อการหนีภาษีถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย การกระทำที่จะถือเป็นการหนีภาษีจึงต้องเป็นการกระทำที่กฎหมายนิติบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ ฉะนั้น การหนีภาษีในรัฐหนึ่งจึงอาจจะไม่เป็นความผิดในอีกรัฐหนึ่ง ขึ้นอยู่กับว่ารัฐนั้นได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดฐานหนีภาษีหรือไม่<sup>35</sup>

### 2.3.2 ปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร

การกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร ของ OECD หมายถึง การวางแผนภาษีโดยอาศัยความแตกต่างและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ไม่มีกำไรทางภาษีหรือเพื่อโยกย้ายเงินกำไรออกจากดินแดนที่ก่อให้เกิดกำไรนั้นไปยังดินแดนที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยหรือไม่มีเลยแต่มีอัตราภาษีต่ำ ส่งผลให้ในภาพรวมมีการจ่ายภาษีนิติบุคคลน้อยลงหรือไม่มี การจ่ายภาษีเลย<sup>36</sup> ปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร จึงเป็นประเด็นปัญหาสำคัญของระบบกฎหมายภาษีระหว่างรัฐ เนื่องจากในโลกยุคปัจจุบันมีการทำธุรกิจที่มีลักษณะเป็นสากลมากขึ้น กล่าวคือมีการลงทุนในลักษณะเป็นกลุ่มบริษัท ซึ่งมีบริษัทในเครือ (Subsidiary) หรือสาขา (Branch) กระจายอยู่ในหลายรัฐและมีการทำธุรกรรมระหว่างกันเป็นจำนวนมาก โดยมีบริษัทแม่เป็นผู้ควบคุมบริหารจัดการงานภายในกลุ่ม ซึ่งทำให้มีการโยกย้ายเงินกำไรจากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีสูงไปยังบริษัทในเครืออีกแห่งหนึ่งที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีต่ำหรือไม่เสียภาษี จึงสามารถกระทำได้อย่างง่าย

การวางแผนภาษีที่รุนแรง (Aggressive tax planning) ของบริษัทข้ามชาติคือการอาศัยช่องว่างจากความแตกต่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐ หรือการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ รวมถึงการที่บริษัทข้ามชาติมีการโยกย้ายเงินกำไรที่ควรถูกจัดเก็บภาษีออกจากรัฐที่เกิดแหล่งเงินได้นั้น โดยการทำธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทระหว่างรัฐ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่มีได้มุ่งก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจ แต่เป็นธุรกรรมในลักษณะลงเพื่อโยกย้ายเงินกำไรดังกล่าว ทำให้เงินได้ที่เกิดจากการลงทุนไม่ถูกเก็บภาษีในรัฐใดหรือถูกจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ส่งผลให้บริษัทข้ามชาติจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในรัฐแหล่งเงินได้น้อยลงอย่างมีนัยสำคัญ

โดยสามารถอธิบายรูปแบบของการวางแผนภาษีอากรที่ทำให้เกิดการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร ได้ดังต่อไปนี้

<sup>35</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 815.

<sup>36</sup> OECD, frequently asked questions, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p.15.



1. การโยกย้ายกำไรจากดินแดนที่มีอัตราภาษีสูงไปยังดินแดนที่มีอัตราภาษีต่ำผ่าน การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่ม เพื่อลดภาระภาษีในรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐที่มีการทำธุรกิจ ให้น้อยที่สุด ซึ่งรัฐดังกล่าวโดยมากเป็นดินแดนที่มีอัตราภาษีในระดับกลางถึงระดับสูงทั้งโดยการวาง โครงสร้างทางธุรกิจเพื่อโยกย้ายเงินกำไรผ่านทางธุรกรรมระหว่างรัฐ หรือการลดกำไร โดยการเพิ่มรายจ่ายในรัฐแหล่งเงินได้ เช่น การสร้างรายจ่ายระหว่างกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน จำนวนมาก ซึ่งเป็นรายจ่ายในรูปค่าสิทธิค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ ดอกเบี้ย ค่าที่ปรึกษา เป็นต้น หรือการโยกย้ายกำไรผ่านการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) เช่น การกำหนดราคาสำหรับ ธุรกรรมภายในกลุ่มซึ่งไม่สอดคล้องกับราคาที่คุณสมบัติที่ไม่มีความสัมพันธ์จะกำหนดแก่กัน หรือการซื้อขายสินค้าผ่านรัฐ Tax Haven ที่มีลักษณะแพ่งกว่าความเป็นจริง เป็นต้น รวมถึงการทำให้ ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่จ่ายจากแหล่งเงินได้หรือมีในอัตราที่ต่ำ<sup>37</sup>

2. การใช้ประโยชน์จากความไม่สอดคล้องกัน (Mismatching) ของระบบกฎหมาย ในแต่ละรัฐ เพื่อทำให้ไม่มีภาษีหรือมีภาษีในอัตราต่ำในรัฐที่รับเงิน ซึ่งสามารถทำได้โดยการตั้งบริษัท ในดินแดนที่มีภาษีต่ำ หรือ รัฐที่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือการใช้ประโยชน์จากระบบภาษี ที่แตกต่างกัน ส่งผลให้มีรายการกำไรที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอขึ้นภายในกลุ่มบริษัท เช่น การใช้ หน่วยธุรกิจหรือตราสารลูกผสม (Hybrid instruments) โครงสร้างธุรกิจ ทางเดินเอกสาร และเนื้อหา การดำเนินธุรกิจ เป็นต้น<sup>38</sup>

3. การหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในรัฐแหล่งเงินได้ เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น การทำธุรกิจผ่านตัวกลางหรือบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company<sup>39</sup>) แทนการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในรัฐนั้นๆ เพื่อมิให้เกิดสถานประกอบการ ถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจากตัวแทนจำหน่ายถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรตามความหมาย เฉพาะของสถานประกอบการถาวร<sup>40</sup> หรือการที่รัฐที่สามใช้สิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>37</sup> ฐานิสสร มาสุจันทร์, การนำแนวทางป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้, เอกศศึกษาปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย การเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557), หน้า 29.

<sup>38</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

<sup>39</sup> “Conduit Company” หรือ “บริษัทส่งผ่าน” หมายถึง นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน กับอีกรัฐหนึ่ง และถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา เพียงเพื่อที่จะทำให้ตนได้รับ สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน พินิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 88.

<sup>40</sup> คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ตามความหมายเฉพาะ แบ่งได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ สถานประกอบการ ถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset type) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity Type) และ สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency type) ซึ่งสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้แก่กรณี ที่ กำหนดไว้ในข้อ 5 วรรคห้าของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดให้ตัวแทนไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือ นิติบุคคล (ที่มีสถานภาพไม่อิสระ กล่าวคือ มิใช่ตัวแทนซึ่งประกอบกิจการดังกล่าวเป็นปกติโดยอิสระ) ซึ่งมี อำนาจ ในการเจรจาสัญญา (conclude contract) ในนามของตัวการและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในประเทศ แหล่งเงินได้เป็นสถานประกอบการด้วย โดยสถานประกอบการประเภทตัวแทนนี้เป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดให้ถือเสมือนหนึ่งเป็นสถานประกอบการถาวร หรือ deemed permanent establishment เพราะการมี ตัวแทนในลักษณะดังกล่าวต่างจากการมีสถานธุรกิจประจำตามที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งและวรรคสองของข้อ 5 แต่

โดยมิชอบเพื่อลดภาษี (Treaty shopping) ผ่านทางบริษัทลูกที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐที่ต้องการทำธุรกรรมด้วย เป็นต้น<sup>41</sup>

ดังนั้นการกระทำดังกล่าวข้างต้นจึงถือเป็นรูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เนื่องจากเป็นการที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะฉะนั้นปัญหาการวางแผนภาษีอากรที่ทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร จึงเป็นปัญหาระดับสากลที่เกี่ยวข้องกับรัฐต่างๆ ทั้งในแง่ของความยุติธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่สามารถใช้ประโยชน์จากการเข้าถึงเครื่องมือในรัฐต่างๆ ที่ไม่ต้องเสียภาษีได้ และสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากกฎเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกันของแต่ละรัฐ ซึ่งบริษัทภายในรัฐไม่สามารถใช้ประโยชน์ดังกล่าวได้ ทำให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทข้ามชาติที่มีการทำธุรกรรมระหว่างรัฐกับบริษัทภายในรัฐที่ได้มีการวางแผนภาษีโดยการทำธุรกรรมระหว่างรัฐ ทำให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจในการลงทุน และยังทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากกำไรที่ต้องถูกเก็บภาษีถูกกัดกร่อนหรือถูกโยกย้ายออกไปจากรัฐแหล่งเงินได้ด้วยวิธีการต่างๆ ทำให้ภาพรวมการจัดเก็บภาษีของทุกรัฐที่มีการวางแผนภาษีในลักษณะดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีได้ลดลง ดังนั้นแต่ละรัฐต้องมีการออกมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งมาตรการป้องกันทั่วไป หรือ General Anti-Avoidance Rule (GAAR) และมาตรการป้องกันพิเศษ หรือ Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR)<sup>42</sup>

---

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการมีตัวแทนลักษณะดังกล่าว มีผลในการประกอบธุรกิจเท่ากับการมีสถานประกอบธุรกิจประจำ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 45.

<sup>41</sup> ฐานิสสร มาสุจันท์, การนำแนวทางป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้, เอกอภิตศึกษาปริญญาโทนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557), หน้า 31-32.

<sup>42</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 33-34.

## 2.4 หลักการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

มาตรการต่อต้านหรือมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นรัฐที่ใช้ประมวลกฎหมาย หรือรัฐที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล ต่างมีหลักการที่เหมือนกันประการหนึ่งคือ หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เป็นประการอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงเพียงประการเดียว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นย่อมเข้าข่ายการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ศาลย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีที่มีการหลีกเลี่ยงนั้นได้<sup>43</sup>

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างรัฐที่พบทั่วโลก สามารถแยกออกได้ 4 รูปแบบ<sup>44</sup> คือ

1. กฎหมายที่มุ่งป้องกันการย้ายถิ่น ของธุรกิจ (The Migration of Companies) หรือถ่ายโอนกำไร (The Shifting of Profits) ไปที่ดินแดน Tax Haven หรือ รัฐที่มีภาษีต่ำมาก ๆ โดยการตั้งข้อบังคับที่เข้มงวดสำหรับความสามารถของบริษัทในการจัดตั้ง (หรือย้ายทุนไป) บริษัทลูกของตนในรัฐที่ถูกตั้งข้อสงสัยดังกล่าว กฎหมายประเภทนี้มักจะอยู่ในรูปแบบข้อบังคับที่ให้ผู้เสียภาษีจะต้องขออนุญาตจากเจ้าพนักงานภาษีเสียก่อนจึงจะกระทำได้ โดยในบางครั้งจะเชื่อมโยงกับการควบคุมปริวรรตเงินตรา (Exchange Control) อีกด้วย

2. กฎหมายที่มุ่งป้องกันการเก็บกักกำไรทิ้งไว้ในดินแดน Tax Haven หรือรัฐที่มีภาษีต่ำมาก ๆ มักพบกฎหมายประเภทนี้ในรัฐที่เป็นรัฐส่งออกทุน (Capital exporting countries) โดยบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ได้ออกไปลงทุนมีธุรกิจ在不同รัฐมากมายแต่สุดท้ายเก็บกำไรที่ได้ไว้ในรัฐอื่นเป็นส่วนใหญ่ ตัวอย่างเช่น กฎหมาย Controlled Foreign Company ของประเทศอังกฤษ โดยสาระสำคัญของกฎหมายคือทำอย่างไรจะขยายอำนาจจัดเก็บตามกฎหมายภาษีของรัฐตนไปถึงเงินได้ที่บริษัทข้ามชาตินำไปเก็บกัก在不同รัฐได้โดยเจ้าพนักงานภาษีสามารถเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทลูกที่ตั้ง在不同รัฐโดยถือว่าเงินได้ที่ยังไม่ได้ส่งกลับได้มีการส่งกลับมาให้ผู้ถือหุ้นหรือบริษัทแม่แล้ว

3. กฎหมายที่มุ่งป้องกันรูปแบบการเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เข้ามาในรัฐของตน (Inward Investment) ที่อาจมีความพยายามในการถ่ายเทออกไปนอกรัฐหลังจากมีกำไรเกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ต้องเสียภาษีในรัฐดังกล่าว เช่น กฎหมายป้องกันการนำเทคนิคกำหนดราคาธุรกิจภายในกลุ่ม (Abusive Transfer Pricing) ที่บริษัทข้ามชาตินำมาใช้เพื่อบรรลุประโยชน์ในการวางแผนภาษี โดยหลักการคือตราใบที่จำนวนที่จ่ายออกไปถูกกำหนดไปตามกลไกราคาของการดำเนินธุรกิจปกติ (Arm's Length Price) ย่อมไปถือว่าเป็นความผิดปกติ แต่ถ้าหากเป็นการกำหนดราคาให้แตกต่างจากราคาตลาดโดยจงใจที่อาจสร้างผลกำไรและขาดทุนที่เกินจริงทำให้ภาระภาษีที่ต้องเสียในรัฐ

<sup>43</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 822.

<sup>44</sup> พณิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 117-120.

ของตนลดลง ด้วยอำนาจของกฎหมายประเภทนี้เจ้าพนักงานภาษีมีอำนาจที่จะเข้าไปประเมินราคา และภาระภาษีเสียใหม่ให้ตรงกับความจริงได้ เป็นต้น

4. กฎหมายที่มุ่งป้องกันรูปแบบการวางแผนภาษีเพื่อบรรลุถึงผลประโยชน์อันมิชอบจาก ข้อตกลงใดๆจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐตนได้ลงนามกับคู่สัญญา (Treaty Shopping) กฎหมาย ประเภทนี้อยู่ในรูปแบบที่เป็นข้อตกลงประการหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้คำจำกัดความ ผู้ที่สามารถมีสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้น<sup>45</sup> เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นอนุสัญญาทวิภาคี ซึ่งผูกพันเฉพาะรัฐคู่สัญญาดังนั้นบุคคลที่จะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญา ดังกล่าวต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดให้อนุสัญญา ใช้บังคับแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่หมายถึงบุคคลใดๆที่ต้อง เสียภาษีภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น การพิจารณาถิ่นที่อยู่จึงต้อง พิจารณาจากกฎหมายภาษีของรัฐคู่สัญญา เช่น กรณีของประเทศไทย แม้ว่าประมวลรัษฎากร จะมีได้บัญญัติไว้ชัดเจนในกรณีของนิติบุคคล แต่จากบทบัญญัติในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร อาจพิจารณาได้ว่า บริษัทใดที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีอากร ในประเทศไทย เป็นต้น และหากพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาแล้ว บุคคลใดมี ถิ่นที่อยู่ซ้อนในรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ก็ต้องใช้หลัก Tie Breaker Rule เป็นตัวชี้ว่าบุคคลนั้นควรมีถิ่นที่อยู่ใน รัฐใด โดยหลักดังกล่าวจะพิจารณาความสัมพันธ์ของบุคคลนั้นกับรัฐทั้งสองว่าบุคคลนั้นผูกพัน กับรัฐใดมากกว่า เช่น ประเทศไทยใช้หลักการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล (Incorporation Rule) แต่บางรัฐไม่เห็นด้วยกับหลักการดังกล่าวและพิจารณาจากสถานที่บริหารจัดการที่แท้จริง (Effective Management) เป็นต้น<sup>46</sup>

แต่การใช้หลักถิ่นที่อยู่ในทางภาษีอากรเพียงอย่างเดียวในการให้สิทธิบุคคลใดเข้าใช้ประโยชน์ จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นอาจไม่เพียงพอที่จะป้องกันมิให้บุคคลชาติที่สามเข้ามาแสวงประโยชน์จาก อนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นหลายรัฐได้มีการนำมาตราการป้องกันการเข้าใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี ซ้อนโดยคนชาติที่สาม หรือที่เรียกว่า Anti-Tax Treaty Shopping Measures มาใช้ในอนุสัญญา ภาษีซ้อนด้วย เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา ได้นำมาตราการ ที่เรียกว่าการจำกัดสิทธิประโยชน์ หรือ Limitation on Benefits (LOB rule) มาใช้ และมีผลให้ การพิจารณาบริษัทที่จะมีสิทธิใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาดังกล่าว นอกจากจะต้องพิจารณาการมี ถิ่นที่อยู่ของบริษัทแล้วยังต้องตรวจสอบรายละเอียดอื่นๆเพิ่มเติม เช่น ตรวจสอบว่าผู้ถือหุ้นของ บริษัทนั้นด้วยว่ามีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือไม่ (Ownership Test) เป็นต้น<sup>47</sup>

นอกจากนี้ในบางรัฐจะใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ หรือ Principal Purpose Test (PPT Rule) ในกรณีที่มีการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบกรณีอื่นซึ่งไม่ครอบคลุม โดยหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ด้วย โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมหรือการเตรียมการ

<sup>45</sup> พณิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 121.

<sup>46</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 19.

<sup>47</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 20.

เป็นสาระสำคัญ เช่น การกำหนดในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างชัดเจนว่าเมื่อรัฐผู้ทำสัญญาภาษีหนึ่งเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องป้องกันไม่ให้เกิดการเลี่ยงภาษีและจะป้องกันไม่ให้เกิด Treaty Shopping ขึ้นโดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง โดยระบุว่า “แม้จะมีบทบัญญัติอื่นภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญานี้ อาจถูกปฏิเสธได้ ถ้ารายการเงินได้หรือกำไรนั้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่า ภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้นการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่ง คือการได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน เว้นแต่การได้มาซึ่งผลประโยชน์เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของอนุสัญญานี้”<sup>48</sup> เป็นต้น

ตามแนวทางของ OECD มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยหลักแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ มาตรการป้องกันทั่วไป หรือ General Anti-Avoidance Rule (GAAR) และ มาตรการป้องกันพิเศษหรือแบบเฉพาะ หรือ Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) รายละเอียดดังต่อไปนี้

1. มาตรการป้องกันทั่วไป หรือ General Anti-Avoidance Rule (GAAR) มีลักษณะเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้อย่างกว้างๆ เพื่อใช้ประกอบการวินิจฉัยและตีความกฎหมาย เพื่อบังคับใช้กับการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีการพัฒนาได้หลากหลายรูปแบบ โดยทั่วไปจะใช้กับธุรกรรมที่มีลักษณะธุรกรรมที่มีการวางแผนอย่างมีขั้นตอน โดยมุ่งหวังประโยชน์ทางภาษี เป็นธุรกรรมไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หรือไม่มีวัตถุประสงค์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ประโยชน์ทางภาษีและประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย<sup>49</sup> โดยองค์ประกอบที่สำคัญของ GAAR ส่วนใหญ่ คือ ธุรกรรมที่มีลักษณะที่ไม่เป็นปกติและมีการแสดงออกถึงแรงจูงใจอย่างชัดเจนว่าเป็นไปเพื่อการเลี่ยงภาษีอากร หากทั้ง 2 กรณีเกิดขึ้นก็มีโอกาสที่หน่วยงานทางภาษีอากรจะมีอำนาจปฏิเสธประโยชน์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับและทำการประเมินและจัดเก็บภาษีอากรตามสาระทางเศรษฐกิจ เช่น ประเทศแคนาดาได้บัญญัติไว้ในมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act) ว่าหากมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มิชอบ (Abusive Tax Avoidance) สำนักภาษีศุลกากรและภาษีสรรพากรย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธประโยชน์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ทางภาษี เป็นต้น<sup>50</sup> รวมถึงหลักวัตถุประสงค์สำคัญ หรือ Principal Purpose Test (PPT rule) ในเรื่องการป้องกันปัญหาการกีดกันฐานภาษีจากการวางแผนภาษีอากรโดยจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน

2. มาตรการป้องกันพิเศษหรือแบบเฉพาะ หรือ Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นสำหรับรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีเฉพาะอย่าง ที่เคยเกิดขึ้นแล้วสามารถ

<sup>48</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, p.55.

<sup>49</sup> กัมปนาท สติพร, มาตรการป้องกันการหนีภาษีในต่างประเทศตาม Foreign Account Tax Compliance Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 40.

<sup>50</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, (กรุงเทพมหานคร: T.Training Center, 2553), หน้า 31.

คาดเดารูปแบบได้ ซึ่งต่างจากมาตรการป้องกันทั่วไปที่กำหนดกฎเกณฑ์ไว้อย่างกว้างๆเพื่อใช้ประกอบการวินิจฉัยและการตีความกฎหมาย ยกตัวอย่างมาตรการสำคัญดังต่อไปนี้<sup>51</sup>

ก) กฎเฉพาะเรื่อง Controlled Foreign Companies (CFC) เป็นกฎที่ให้อำนาจรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนสำหรับเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลนั้น แม้บริษัทดังกล่าวจะยังไม่ได้นำกำไรนั้นมาจ่ายเป็นเงินปันผลก็ตาม เพื่อป้องกันการวางแผนเสียภาษีล่าช้าโดยการไม่ให้บริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ถือหุ้นในรัฐของตนนำกำไรมาจ่ายเงินปันผลต่างๆที่ควรจะได้ รัฐที่มีกฎหมายเฉพาะเรื่องนี้ เช่น แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมนี อิตาลี สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา เป็นต้น<sup>52</sup>

ข) กฎเฉพาะเรื่อง Anti – Tax Haven เป็นกฎที่ป้องกันมิให้มีการใช้ประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) โดยการไม่ให้บริษัทนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในดินแดนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่บริษัทนั้นจะพิสูจน์ได้ว่าบริษัทนั้นกับบริษัทในดินแดนดังกล่าวมีการทำธุรกิจกันจริง รัฐที่มีกฎหมายเฉพาะเรื่องนี้ เช่น อิตาลี สเปน เป็นต้น

ค) บทบัญญัติเฉพาะเรื่อง การจำกัดสิทธิประโยชน์ หรือ Limitation on Benefits (LOB Rule) เป็นบทบัญญัติเพื่อป้องกันการใช้สิทธิจากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม หรือ Anti-Tax Treaty Shopping Measure โดยนอกจากจะต้องพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่จะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ยังต้องตรวจสอบรายละเอียดอื่นๆเพิ่มเติมตามหลัก LOB Rule ด้วย ตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อ 18 การจำกัดสิทธิประโยชน์<sup>53</sup> เป็นต้น

<sup>51</sup> กัมปนาท สถิตพร, มาตรการป้องกันการหนีภาษีในต่างประเทศตาม Foreign Account Tax Compliance Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 48.

<sup>52</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 823-824.

<sup>53</sup> “ข้อ 18 การจำกัดสิทธิประโยชน์

1. บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งและได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดจากอนุสัญญานี้ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นถ้าเพียงแต่บุคคลดังกล่าวเป็น

(ก) บุคคลธรรมดา

(ข) รัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง หรือ ส่วนราชการ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น

(ค) บุคคล

(1) มากกว่าร้อยละ 50 ของผลประโยชน์ (หรือในกรณีของบริษัทมากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นของแต่ละระดับของหุ้น) เป็นเจ้าของโดยตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือโดยผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐ และ

(2) มากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งหมดที่ไม่ได้ใช้โดยตรงหรือทางอ้อมเพื่อความรับผิดชอบ (รวมทั้งความรับผิดชอบสำหรับดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ) กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้อนุวรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือ ผู้ที่ไม่มีสัญชาติสหรัฐ

(ง) บริษัทซึ่งระดับแรกของหุ้นมีการซื้อขายส่วนใหญ่ และเป็นปกติวิสัยในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ

(จ) บริษัทที่ถูกเป็นเจ้าของทั้งหมด โดยตรงหรือทางอ้อมโดยบริษัทที่ระบุในอนุวรรค (ง) โดยมีเงื่อนไขว่าแต่ละบริษัทที่มีส่วนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ซึ่งอยู่ในข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมตามอนุวรรคนี้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง หรือ

(ฉ) หน่วยซึ่งเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรและโดยสถานะภาพ ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน โดยมีเงื่อนไขว่า มากกว่าครึ่งของผู้รับประโยชน์ สมาชิก หรือผู้เข้าร่วมในองค์กร ดังกล่าวคือบุคคลที่มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ของอนุสัญญา

2. บุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งและดำเนินการควบคุมกิจกรรมในการค้าและธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งนั้น (นอกเหนือจากธุรกิจการจัดการหรือบริหารการลงทุน ยกเว้นกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมการธนาคารหรือการประกันภัยที่กระทำโดยธนาคาร หรือบริษัทประกันภัย) แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 จะมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการเงินได้ใดๆ ที่ได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้า

(ก) (1) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

และ (2) การค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกเกี่ยวข้องเป็นส่วนใหญ่กับธุรกิจหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

หรือ (ข) เงินได้ซึ่งได้รับจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการค้าหรือธุรกิจที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

3. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็น "กิจการวิเทศธุรกิจ" ตามคำที่นิยามไว้ภายใต้กฎหมายของประเทศไทยจะไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ใดๆ ในสหรัฐ ภายใต้อนุสัญญานี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ใดๆ ซึ่งกิจการดังกล่าวได้รับจากประเทศสหรัฐ

4. ถึงแม้กระนั้น บุคคลซึ่งไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาตามบทบัญญัติของวรรคก่อนนี้ อาจได้รับประโยชน์ของอนุสัญญาถ้าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐซึ่งเงินได้ที่กล่าวถึงเกิดขึ้นจะกำหนดให้

5. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรค 1 คำว่า "ตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ" หมายถึง

(ก) NASDAQ System ซึ่งเป็นเจ้าของโดย National Association of Securities Dealers, Inc. และตลาดหลักทรัพย์ใดๆ ที่จดทะเบียนกับ Securities and Exchange Commission เป็น National Securities Exchange เพื่อความมุ่งประสงค์ของพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์ 1934

(ข) ตลาดหลักทรัพย์ใด ๆ ที่ได้รับการยอมรับโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(ค) ตลาดหลักทรัพย์อื่นใดที่ตกลงโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

6. ภายใต้บทบัญญัติใดๆ ของอนุสัญญานี้ เงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับการปลดภาระทั้งหมดหรือบางส่วนจากภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐนั้น และภายใต้กฎหมายที่บังคับใช้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่กล่าวถึงบุคคลที่เข้าข่ายเสียภาษี โดยการอ้างอิงจำนวนของเงินได้ซึ่งส่งไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และโดยมีได้อ้างอิงจำนวนเงินได้ทั้งหมด การปลดภาระที่ยอมให้ภายใต้อนุสัญญานี้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกจะใช้บังคับเฉพาะกับจำนวนเงินได้เท่าที่ได้ส่งออกไปหรือได้รับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งระหว่างปีปฏิทินที่เงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้นในปีต่อมา

7. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งจะแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวทราบเท่าที่จำเป็นสำหรับการดำเนินการตามบทบัญญัติของข้อนี้” กรมสรรพากร, อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2562. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th).

## 2.5 แนวทางการป้องกันการกีดกันการเคลื่อนย้ายเงินกำไร

อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นข้อตกลงระหว่างรัฐที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองรัฐเข้าตกลงทำการเจรจาเพื่อจัดการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นระหว่างรัฐทั้งสอง โดยตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่นานาประเทศยอมรับในการใช้เป็นต้นแบบในการเข้าตกลงเจรจาในปัจจุบันนี้คือต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model) และต้นแบบของ UN (UN Model)

อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยตกลงทำกับรัฐต่างๆ นั้นพบว่ามีการใช้แนวทางตามต้นแบบของ OECD และต้นแบบของ UN ซึ่งเนื้อหาบางส่วนพบว่ามีการใช้ถ้อยคำที่เพิ่มเติม นอกเหนือจากต้นแบบด้วย แม้ว่าข้อพิพาทในเรื่องปัญหาการตีความตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะยังไม่พบในคำพิพากษาของศาลไทย แต่ในการตีความและการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเห็นว่าควรนำแนวทางต้นแบบของ OECD และ UN รวมทั้งคำอธิบายต้นแบบมาเป็นแนวทางในการวินิจฉัยด้วยเพื่อให้สอดคล้องกับการบังคับใช้ตามรัฐต่างๆ

### 2.5.1 แนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD)

การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้นมาจากการริเริ่มของรัฐสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือ และพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ที่ได้เป็นผู้ริเริ่มการจัดทำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น เพื่อให้รัฐสมาชิกลงไปใช้ในการเจรจา และทำข้อตกลงร่วมกัน ซึ่งได้รับเสียงตอบรับที่ดี และเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลาย เพราะแนวทางแก้ปัญหานี้เชื่อได้ว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐที่ได้ผลดียิ่งกว่าวิธีแก้ไขเพียงฝ่ายเดียว

ในปี ค.ศ. 1963 องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้มีการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นและได้ปรับปรุงหลายครั้ง รวมทั้งมีเพิ่มเติมคำอธิบาย (Commentaries) เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD ได้มีการประกาศร่างอนุสัญญาฉบับใหม่ออกสู่สาธารณะ เพื่อให้รัฐสมาชิกสามารถนำไปเป็นแนวทางในการเจรจาทกลงกรอบภาษีในการค้าระหว่างรัฐ และร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ถูกนำมาศึกษาและพัฒนาอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน ซึ่งโดยหลักการทั่วไปแล้วรูปแบบของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จะเป็นร่างอนุสัญญาที่เอื้อประโยชน์ให้แก่รัฐที่พัฒนาแล้วเป็นหลัก

เนื่องจากระบบเศรษฐกิจในปัจจุบันเป็นระบบเศรษฐกิจแบบเปิด ซึ่งบริษัทข้ามชาติสามารถเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างรัฐได้โดยง่าย อัตราภาษีและนโยบายทางภาษีส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนของบริษัทข้ามชาติทั้งสถานที่ที่จะผลิตและสถานที่ที่จะลงทุน ดังนั้น แต่ละรัฐจึงออกนโยบายทางภาษีของรัฐตนให้มีความสามารถในการแข่งขันได้ ซึ่งอาจมิได้พิจารณาอย่างละเอียดถึงผลกระทบที่อาจเกิดต่อกฎเกณฑ์ของรัฐอื่น ทำให้เกิดช่องว่างให้บริษัทข้ามชาติหาประโยชน์จากความแตกต่างนี้โดย



เสียภาษีในอัตราต่ำหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย (Double Non Taxation) รวมถึงการขยายตัวของธุรกิจ ในระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัลซึ่งยังเป็นช่องว่างของโครงสร้างทางกฎหมายในปัจจุบัน โดยการทำให้ การทำธุรกรรมผ่านออนไลน์ ทำให้การทำธุรกรรมเหล่านี้เป็นธุรกรรมที่เสมือนไม่มีตัวตนในรัฐที่ประกอบ ธุรกิจและไม่เกิดลักษณะทางกายภาพที่จะจัดเก็บภาษีได้ ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวมาก่อให้เกิด การกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรไปในรัฐที่มีอัตราภาษีที่ต่ำหรือไม่มีภาษีเลย องค์การ เพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จึงได้จัดทำแผนปฏิบัติการเรื่อง การกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Action Plan on Base Erosion and Profit shifting หรือ BEPS Action Plan)<sup>54</sup> เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว

โดยแผนปฏิบัติการดังกล่าว มีทั้งหมด 15 แผน<sup>55</sup> ได้แก่

1. Digital Economy แนวทางเพื่อติดตามจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในระบบเศรษฐกิจดิจิทัล
2. Hybrid Mismatch Arrangements แนวทางเพื่อป้องกันผลกระทบจากการนำวิธีการ ทางภาษีที่แตกต่างกันมาผสมผสานเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี
3. CFC rules แนวทางเพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์เพื่อควบคุมบริษัทต่างรัฐ
4. Interest Deductions and Other Financial Payments แนวทางเพื่อป้องกันการ กีดกันฐานภาษีของธุรกรรมโดยการหักจ่ายดอกเบี้ยและรายจ่ายทางการเงินอื่น

<sup>54</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. 2013.

<sup>55</sup> Summary of the BEPS Action Plan by action

- 1 – Address the tax challenges of the digital economy
- 2 – Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements
- 3 – Strengthen CFC rules
- 4 – Limit base erosion via interest deductions and other financial payments
- 5 – Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance
- 6 – Prevent treaty abuse
- 7 – Prevent the artificial avoidance of PE status
- 8 – Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: intangibles
- 9 – Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: risks
- 10 – Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: other high-risk transactions
- 11 – Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it
- 12 – Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements
- 13 – Re-examine transfer pricing documentation
- 14 – Make dispute resolution mechanisms more effective
- 15 – Develop a multilateral instrument

5. Harmful Tax Practices แนวทางเพื่อจัดการนโยบายทางภาษีที่ส่งผลกระทบต่อรุนแรง
6. Prevent Treaty Abuse แนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบ
7. Artificial Avoidance of PE Status แนวทางเพื่อป้องกันการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรเพื่อเลี่ยงภาษี
8. Intangibles สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
9. Risks and Capital ความเสี่ยงและเงินทุน
10. Other High-risk Transactions ธุรกิจที่มีความเสี่ยงสูง
11. BEPS and the actions to address it แนวทางเพื่อศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร
12. Aggressive tax planning arrangement แนวทางเพื่อให้ผู้เสียภาษีเปิดเผยข้อมูลการวางแผนภาษีที่รุนแรง
13. Transfer Pricing Documentation แนวทางเพื่อปรับปรุงเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน
14. Dispute Resolution Mechanisms แนวทางเพื่อปรับปรุงกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท
15. Develop a Multilateral Instrument แนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคี

แผนการปฏิบัติการ BEPS มีทั้งหมด 15 ปฏิบัติการ อาจจะสรุปสาระของแผนปฏิบัติการได้ 4 เรื่องใหญ่ๆ คือ

1) การศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรม Digital Economy ซึ่งในปัจจุบันการเกิดของการค้าขายที่ไร้พรมแดนในโลกดิจิทัลทำให้เกิดกระแสการทบทวนกฎหมายทั้งภายในและระหว่างรัฐในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในระบบดิจิทัล ประเด็นปัญหานี้อยู่ในความสนใจของไทย ซึ่งกรมสรรพากรกำลังศึกษาเพื่อหามาตรการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะการค้าขายข้ามชาติโดยในปัจจุบันกฎหมายไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้

2) มาตรการป้องกันการวางแผนภาษีที่ใช้ข้อกฎหมายที่แตกต่างของแต่ละรัฐเพื่อการโอนถ่ายกำไร เช่น เรื่องจำกัดการหักค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยผ่านมาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization Rule) มาตรการป้องกันการเก็บกำไรไว้ในรัฐภาษีต่ำผ่าน Controlled Foreign

Corporation (CFC rule) การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) เป็นต้น ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีกรอบการป้องกันเหล่านี้

3) การให้มีความโปร่งใสและมาตรการตกลงกรณีมีข้อพิพาท เช่น เสนอให้ผู้เสียภาษีต้องมีการรายงานการวางแผนภาษีที่ถือว่าเป็น Aggressive Tax Planning และศึกษาอุปสรรคที่จะทำให้ไม่สามารถใช้วิธีการแก้ปัญหาผ่าน MAP (Mutual Agreement Procedures) ซึ่งเป็นขั้นตอนที่ให้การทำความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งสองรัฐเพื่อแก้ปัญหาภาษีที่กระทบทั้งสองรัฐ

4) การเพิ่มมาตรการเรื่องการป้องกันราคาโอน (Transfer Pricing) เช่น จัดให้มีกฎหมายเกี่ยวกับ Transfer Pricing เรื่องการจัดทำเอกสารราคาโอน การให้มีรายงานรายการระหว่างกัน ในรายละเอียดมากขึ้น โดยกิจการที่มีรายการระหว่างกันจะต้องมีการจัดทำเอกสารราคาโอนเพื่อนำส่งกรมสรรพากร

## 2.5.2 แนวทางของสหประชาชาติ (United Nations: UN)

ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของกลุ่ม UN หรือ United Nations เป็นต้นแบบที่กำหนดขึ้นโดยกลุ่มรัฐที่กำลังพัฒนา โดยนำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาเป็นหลักในการร่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับรัฐพัฒนาแล้วและรัฐกำลังพัฒนา

ในช่วงปี ค.ศ. 1967 สหประชาชาติได้ตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญขึ้นเป็นการเฉพาะเพื่อทำการศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่พัฒนาแล้ว และกลุ่มรัฐที่กำลังพัฒนา โดยมีผู้เชี่ยวชาญเข้าร่วมทั้งจากรัฐที่พัฒนาแล้ว ยังไม่พัฒนา และกลุ่มผู้เชี่ยวชาญอิสระที่ไม่สังกัดรัฐใด

สภาคณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ หรือ ECOSOC แห่งสหประชาชาติได้ลงความเห็นและตีพิมพ์ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติออกมาสู่สาธารณะในปี ค.ศ. 1980 ซึ่งเมื่อทำการพิจารณาจะพบว่าต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติจะมีข้อแตกต่างกับร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในประเด็นสำคัญหลายๆ ประเด็น เช่น การให้น้ำหนักแก่รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือกว่าในการที่จะจัดเก็บภาษี มากกว่า OECD Model เป็นต้น แต่ในบางประเด็นกลับเห็นว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติกลับแสดงความสมบูรณ์น้อยกว่ารูปแบบของ OECD อาจเป็นผลเนื่องมาจากการตกลงกันไม่ได้ของผู้เชี่ยวชาญในที่ประชุม โดยพบตัวอย่างในเรื่องสำคัญ เช่น การกำหนดอัตราเงินปันผล อัตราดอกเบี้ย และค่าสิทธิ ที่ดูเหมือนว่ารูปแบบร่างอนุสัญญาของสหประชาชาติจะปล่อยให้เป็นที่ของรัฐคู่เจรจาทำการตกลงหาจุดอัตราที่สมดุลกันเอง แตกต่างกับต้นแบบร่างอนุสัญญาของ OECD ที่มีการกำหนดกรอบเพดานอัตราขั้นสูงเอาไว้ หรือมีการกำหนดกรณีที่ทำให้การยกเว้นภาษีเอาไว้เป็นการเฉพาะ

ทั้งนี้ต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติเป็นเพียงร่างต้นแบบที่ไม่มีผลบังคับหรือผูกพัน และไม่ใช้คำแนะนำอย่างเป็นทางการของสหประชาชาติ เพียงแต่ทางสหประชาชาติได้นำเสนอทางเลือกอื่นๆ เพื่อช่วยแก้ไขปัญหามาตรฐานภาษีซ้อนระหว่างรัฐให้รัฐต่างๆ มีทางเลือกอื่น และสามารถนำไปสู่การบรรลุข้อตกลงทางการค้าได้ จากการตีพิมพ์รายงานผลสรุปผลการนำรูปแบบ

ข้อตกลงตามต้นแบบของสหประชาชาติพบว่ารูปแบบร่างของสหประชาชาติมีอิทธิพลสำคัญ และเป็นประโยชน์ในการเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่พัฒนาแล้ว และรัฐกำลังพัฒนา แต่อย่างไรก็ดียังมีนักวิเคราะห์บางกลุ่มที่ยังไม่มีความเชื่อมั่นว่ารูปแบบต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติจะก่อให้เกิดประโยชน์จริงตามคำกล่าวอ้างในปี ค.ศ. 1987 เนื่องจากรัฐคู่สัญญาจำนวนมากที่ได้ตกลงลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวนมากนั้นยังใช้วิธีการที่ต่างไปจากรูปแบบที่ทางสหประชาชาติเสนอ<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> ชาญณรงค์ ไม้เกตุ, ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย, เอกัฒศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิตสาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 13.

### บทที่ 3

#### หลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test : PPT Rule) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD's BEPS Project : Action Plan 6)

ในบทที่ 3 นี้ เป็นการอธิบายหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test : PPT Rule) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD's BEPS Project : Action Plan 6) โดยเป็นการอธิบายถึง ความเป็นมาของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ เหตุผลและความจำเป็นในการใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญสาระสำคัญของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ และการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ มาปรับใช้ในการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมระหว่างรัฐ ดังต่อไปนี้

#### 3.1 ความเป็นมาของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ

หลังจากที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้จัดทำแผนปฏิบัติการเรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Action Plan on Base Erosion and Profit shifting หรือ BEPS Action Plan) ทั้งหมด 15 แผนปฏิบัติการ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร หรือการวางแผนภาษีโดยอาศัยความแตกต่างและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ไม่มีกำไรทางภาษีหรือเพื่อโยกย้ายเงินกำไรออกจากดินแดนที่ก่อให้เกิดกำไรนั้นไปยังดินแดนที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยหรือไม่มีเลย แต่มีอัตราภาษีต่ำ ส่งผลให้ในภาพรวมมีการจ่ายภาษีนิติบุคคลน้อยลงหรือไม่มีการจ่ายภาษีเลย OECD ได้มีการเผยแพร่แผนปฏิบัติการ BEPS ออกมาเมื่อเดือนตุลาคม พ.ศ.2558 ทำให้รัฐในกลุ่ม OECD รวมทั้งกลุ่ม G20 (กลุ่มประเทศอุตสาหกรรมชั้นนำ 8 ประเทศ คือ แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมนี รัสเซีย อิตาลี ญี่ปุ่น สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา และกลุ่มประเทศระบบเศรษฐกิจเกิดใหม่ขนาดใหญ่ อีก 11 ประเทศ ซึ่งประกอบด้วย อาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล จีน อินเดีย อินโดนีเซีย เม็กซิโก ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ เกาหลีใต้ และตุรกี) ที่ได้ตกลงร่วมพันธกรณีนี้ต้องมีการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายภายในประเทศหรือรัฐ (ซึ่งในที่นี้และต่อไปจะใช้คำว่า “รัฐ”) ของตนเพื่อให้เป็นไปตามมาตรการที่ตกลงกัน

ทั้งนี้ เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ.2560 ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิก (Associate Member) โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จึงทำให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) 4 หลักการพื้นฐานเป็นอย่างน้อยมาใช้บังคับ ประกอบด้วย การจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country

Reporting : CbCR) มาตรการการตอบโต้ (Harmful Tax Practices) มาตรการปรับปรุงข้อโต้แย้งระหว่างประเทศ (Dispute Resolution) รวมถึงการป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ซึ่งการปรับใช้ Comprehensive BEPS Package ทั้ง 4 แผนปฏิบัติการนี้ก็เพื่อให้เป็นการสอดคล้องต่อมาตรฐานสากล โดยกฎหมายภายในของไทย จำเป็นต้องมีการตรวจสอบ หรือตรวจทานจากประเทศสมาชิกอื่นก่อนด้วยว่ามีความพร้อมเพียงพอหรือไม่ในการที่จะรับหลักการตามแผนปฏิบัติการทั้ง 4 ของ OECD มาปรับใช้

แผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) เป็นหนึ่งใน 4 แผนปฏิบัติการ ที่ประเทศไทย จะต้องนำมาใช้บังคับ โดยปัญหา Treaty Shopping เป็นข้อกังวลที่สำคัญที่สุดของแผนปฏิบัติการนี้ โดย OECD ได้แนะนำแนวทางป้องกันโดยการกำหนดหลักเกณฑ์ระหว่างรัฐ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่สมควรดังนี้

ประการแรกให้ระบุเหตุการณ์ให้ชัดเจนว่ารัฐที่เข้าทำสนธิสัญญาทางภาษีตั้งใจหลีกเลี่ยงภาษี หรือทำการสร้างโอกาสสำหรับการไม่เก็บภาษีหรือลดภาษีผ่านการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หรือการหนีภาษี (Tax Evasion) หรือไม่

ประการที่สอง คือการเพิ่มเติมบทบัญญัติเฉพาะ (Specific Anti-Abuse Rule) หรือหลักข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB Rule) ลงในอุสสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ โดยหลักการนี้จะระบุคุณลักษณะของบุคคลที่จะสามารถใช้ผลประโยชน์จากอุสสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างชัดเจน ซึ่งเงื่อนไขจะกำหนดไปตามลักษณะทางกฎหมาย (Legal Nature) ความเป็นเจ้าของและกิจกรรมทั่วไปของกิจการ (Ownership and general activities) และพยายามที่จะหาจุดเชื่อมโยงที่เพียงพอระหว่างกิจการที่ต้องการอ้างสิทธิประโยชน์และรัฐถิ่นที่อยู่ต่างๆ

ประการที่สามในกรณีที่มีการนำอุสสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบกรณีอื่นซึ่งไม่ครอบคลุม โดย LOB Rule อุสสัญญาภาษีซ้อนก็ควรจะมีการระบุบทบัญญัติทั่วไป (General Anti-Abuse Rule) โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ หรือ PPT Rule เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อุสสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอุสสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอุสสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง

จากการศึกษาเบื้องต้นจะพบว่าอุสสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามร่วมกับรัฐต่างๆ มีบางฉบับเท่านั้นที่ระบุถึงหลักการข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ หรือ LOB Rule แต่หลักการตรวจสอบกำไรจากธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ หรือ PPT Rule ยังไม่พบในอุสสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับรัฐใดๆเลยโดยรัฐที่มีการระบุถึงหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ หรือ LOB Rule ในอุสสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศไทย มีทั้งหมด 1 รัฐ จากทั้งหมด 61 อุสสัญญา ดังนี้<sup>57</sup>

<sup>57</sup> กรมสรรพากร, อุสสัญญาภาษีซ้อน [ออนไลน์], 28 กุมภาพันธ์ 2562. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th).

ตารางที่ 1: ตารางสรุปกลุ่มประเทศหรือรัฐที่ “ไม่มี” การตกลงใช้หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ใน  
ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ลำดับ	รัฐ	ลำดับ	รัฐ
1	กัมพูชา	31	มาเลเซีย
2	เกาหลีใต้	32	ยูเครน
3	แคนาดา	33	เยอรมัน
4	คูเวต	34	รัสเซีย
5	จีน	35	โรมาเนีย
6	ชิลี	36	ลักเซมเบิร์ก
7	เชค	37	ลาว
8	เซเชลส์	38	เวียดนาม
9	ไซปรัส	39	ศรีลังกา
10	ญี่ปุ่น	40	สเปน
11	เดนมาร์ก	41	สวิสเซอร์แลนด์
12	ไต้หวัน	42	สวีเดน
13	ตุรกี	43	สิงคโปร์
14	ทาจิกิสถาน	44	สโลเวเนีย
15	นอร์เวย์	45	ออสเตรเลีย
16	นิวซีแลนด์	46	ออสเตรีย
17	เนเธอร์แลนด์	47	อังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือ
18	เนปาล	48	อาร์เมเนีย
19	บาเรนห์	49	อิตาลี
20	บังกลาเทศ	50	อินเดีย
21	บัลแกเรีย	51	อินโดนีเซีย
22	เบลเยียม	52	อิสราเอล
23	เบลารุส	53	อุซเบกิสถาน
24	ปากีสถาน	54	อามิเรตส์
25	โปแลนด์	55	เอสโตเนีย
26	ฝรั่งเศส	56	แอฟริกาใต้
27	พม่า	57	โอมาน
28	ฟินแลนด์	58	ไอร์แลนด์
29	ฟิลิปปินส์	59	ฮังการี
30	มอริเชียส	60	ฮ่องกง

**ตารางที่ 2: ตารางสรุปกลุ่มประเทศหรือรัฐที่ “มี” การตกลงใช้หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ในข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน**

ลำดับ	รัฐ
1	สหรัฐอเมริกา

จากตารางข้างต้นพบว่าประเทศไทยได้นำเอาหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์มาประยุกต์ใช้กับการทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงจำนวน 1 รัฐ จากอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมด 61 รัฐที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นนั่นก็คือ อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ซึ่งโดยทั่วไปพบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดทำขึ้นกับรัฐต่าง ๆ นั้น มักจะใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB Provisions) อยู่แล้วเพื่อปฏิบัติตามเป้าหมายขั้นต่ำในการทำตาม BEPS Action 6

จะเห็นได้ว่าที่ผ่านมาประเทศไทยยังไม่มีความเคลื่อนไหวในการนำหลักการเกี่ยวกับแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse มาใช้บังคับมากนัก ทั้งการระบุเรื่องการนำมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีพิเศษอย่างเช่น LOB Rule หรือมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีทั่วไปอย่างเช่น PPT Rule และยังไม่มีการบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวลงในกฎหมายภายในรัฐ ขณะที่รัฐต่างๆที่เข้าตกลงเข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Inclusive Framework on BEPS) ซึ่งในขณะนี้ มีทั้งสิ้น 129 รัฐ<sup>58</sup> โดยรวมกลุ่มรัฐอาเซียน ได้แก่ บรูไน อินโดนีเซีย มาเลเซีย สิงคโปร์ เวียดนาม รวมถึงประเทศไทย มีหลายรัฐที่นำหลัก LOB Rule และ PPT Rule เข้าไปบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐตนทำกับรัฐต่างๆไว้แล้ว โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศ OECD และ G20

<sup>58</sup> OECD, Members of the Inclusive Framework on BEPS Updated: March 2019 [Online], <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [2019, March]



ตารางที่ 3: ตารางแสดงตัวอย่างกลุ่มประเทศหรือรัฐที่นำมาตรการของ BEPS Action 6 มาดำเนินการแล้ว<sup>59</sup>

ลำดับ	รัฐ	หมายเหตุเกี่ยวกับการใช้งาน
1	อาร์เจนตินา	อาร์เจนตินาได้เซ็นสัญญาการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2017 และเลือกใช้บทบัญญัติเรื่องข้อจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified Limitation of Benefits หรือ SLOB)
2	ออสเตรเลีย	ออสเตรเลียได้เริ่มบัญญัติเกี่ยวกับหลักการวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT clause) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรเลียและเยอรมนี ในปี 2015 ซึ่งถือเป็นรูปแบบอนุสัญญาแบบใหม่ของออสเตรเลีย โดยประเทศออสเตรเลียได้เซ็นสัญญาการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) และตั้งใจที่จะเลือกใช้บทบัญญัติของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Provisions) ใน MLI ด้วย
3	เบลเยียม	รัฐมนตรีคลังของประเทศเบลเยียมระบุว่าเบลเยียมสนับสนุนการดำเนินการเกี่ยวกับ BEPS Action 6 ผ่าน การจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) โดยเบลเยียมกำลังยื่นข้อเสนอในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ หรือ PPT Rule มาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ
4	สาธารณรัฐประชาชนจีน	จีนได้เซ็นสัญญาการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2017 และระบุว่ามีความตั้งใจที่จะรวมหลักวัตถุประสงค์สำคัญในข้อตกลงทางภาษีต่างๆ รวมถึงกำลังศึกษาเกี่ยวกับ หลักการ Equivalent Beneficiary ประกอบด้วย
5	เอสโตเนีย	ประเทศเอสโตเนียมีการเปลี่ยนรูปแบบการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Treaty) ในปี 2017 และตั้งใจที่จะนำหลักข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB Rule) มาปรับใช้ในอนุสัญญา

<sup>59</sup> Deloitte, BEPS Actions implementation by country (Action 6 –Prevent treaty abuse) [Online], 2017, Source: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices.html> [2019, February]

ลำดับ	รัฐ	หมายเหตุเกี่ยวกับการใช้งาน
6	ฝรั่งเศส	ฝรั่งเศสได้มีการระบุข้อความเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วบางฉบับ และตั้งใจที่จะเพิ่มเติมหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับรวมถึงการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) ด้วย
7	เยอรมัน	อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของเยอรมันได้มีการระบุเกี่ยวกับหลักการวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT clauses) หรือระบุข้อความเกี่ยวกับการอนุญาตให้นำหลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีภายในประเทศ (Domestic anti-abuse rules) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศใดเลย (Double non-taxation) นอกจากนี้เยอรมันได้เซ็นสัญญาการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) และตั้งใจที่จะนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) มาระบุในสัญญา MLI อีกด้วย
8	ไอร์แลนด์	ประเทศไอร์แลนด์ได้วางแผนในการระบุหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) เป็นตัวเลือกหลักในการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) และอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นๆ
9	ญี่ปุ่น	รัฐบาลได้ทำการปรับปรุงสนธิสัญญาด้านภาษีของญี่ปุ่นกับพันธมิตรด้านสนธิสัญญาของญี่ปุ่น โดยระบุหลักข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) และการแลกเปลี่ยนข้อมูลไว้ในสนธิสัญญา
10	เนเธอร์แลนด์	อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่เนเธอร์แลนด์เคยทำไว้มีบทบัญญัติที่ระบุเกี่ยวกับหลัก LOB และ PPT ไว้แล้ว นอกจากนี้รัฐบาลยังวางแผนที่จะเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เคยทำไว้กับรัฐที่พัฒนาแล้วเพื่อระบุข้อความเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มเติมอีก 23 อนุสัญญา โดยรัฐบาลให้ความสำคัญต่อหลัก PPT มากกว่า LOB ทั้งในแง่การเจรจาอนุสัญญาและการเจรจาระดับพหุภาคี (MLI)
11	โปรตุเกส	อนุสัญญาภาษีซ้อนที่โปรตุเกสเคยทำไว้ มีบางฉบับระบุถึงหลัก LOB และก็มีบางฉบับที่ระบุถึงหลักการของ PPT แต่ในแง่การเจรจาระดับพหุภาคี (MLI) โปรตุเกสมีแนวโน้มที่จะยึดหลัก PPT มากกว่า

ลำดับ	รัฐ	หมายเหตุเกี่ยวกับการใช้งาน
12	สิงคโปร์	สิงคโปร์ได้เซ็นสัญญาการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2017 และระบุอย่างชัดเจนไว้ว่าจะใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ในข้อตกลงทางภาษี
13	สเปน	สเปนได้มีการระบุถึงหลัก PPT ไว้แล้วในบางอนุสัญญาภาษีซ้อน และวางแผนที่จะใช้หลัก PPT นี้ในการเจรจาอนุสัญญาใหม่ๆ แก่ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเดิมที่ยังไม่เคยมีการระบุหลักการนี้ไว้ รวมถึงเป็นแนวทางในการพิจารณาการเจรจาระดับพหุภาคี (MLI) ด้วย
14	สวิสเซอร์แลนด์	สวิสเซอร์แลนด์มีการนำทั้งหลัก PPT และ LOB มาประยุกต์ใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของตน โดยวางแผนที่จะพิจารณาการเจรจาระดับพหุภาคี (MLI) ในอนาคต แต่ยังไม่มีการระบุชัดเจนว่าจะใช้หลักการใดเป็นสำคัญในการเจรจา
15	สหราชอาณาจักร	สหราชอาณาจักรให้ความสำคัญต่อหลักการวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เป็นหลัก โดยมีการระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว บางฉบับ และวางแผนที่จะระบุเกี่ยวกับหลักการนี้รวมถึงหลัก Tiebreaker Rule หรือการพิจารณาถิ่นที่อยู่จากสถานที่ที่ใช้บริหารจัดการอย่างมีสาระสำคัญเป็นเกณฑ์ไว้ในการเจรจาระดับพหุภาคี (MLI) ด้วย

นอกจากนี้ยังมีอีกหลายรัฐที่มีการระบุเกี่ยวกับการนำหลักการเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของ OECD ได้แก่ หลัก LOB SLOB และ PPT ไปใช้ โดยกลุ่มรัฐที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะระบุอย่างชัดเจนว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จะเกิดขึ้นใหม่ ตัวอย่างเช่น ประเทศออสเตรเลีย เขตบริหารพิเศษฮ่องกง ที่มีการระบุอย่างชัดเจนว่าจะใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เป็นสำคัญ หรือประเทศรัสเซีย และ สโลวาเกีย ที่ระบุอย่างชัดเจนว่าจะใช้หลัก SLOB ในบทบัญญัติ หรือประเทศสหรัฐอเมริกา และญี่ปุ่น ที่ระบุชัดเจนว่าจะยึดหลัก LOB เป็นสำคัญ เป็นต้น รวมถึงการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เคยทำไว้ให้มีข้อความเกี่ยวกับหลักการเหล่านี้เพิ่มเติม นอกจากนี้ยังระบุเกี่ยวกับการเจรจาระดับพหุภาคี (MLI) ที่จะทำในอนาคตว่าจะใช้หลักการนั้นๆ เป็นเกณฑ์ในการร่างความตกลงพหุภาคีดังกล่าว ขณะที่บางรัฐยังคงไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนว่าจะใช้หลักการใดเป็นสำคัญ ตัวอย่างเช่น ประเทศนอร์เวย์ และประเทศโปรตุเกส เป็นต้น

### 3.2 เหตุผลและความจำเป็นในการใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ

ในหลายปีที่ผ่านมา ปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีขอบของบุคคลชาติที่สามซึ่งไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีระหว่างกัน

หรือที่เรียกว่าการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สนธิสัญญา (Treaty Shopping) ได้ทวีความสำคัญเพิ่มขึ้น ดังจะเห็นได้จากการที่หลายรัฐได้นำมาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สนธิสัญญามาใช้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เป็นต้น ซึ่งแต่ละรัฐต่างก็มี มาตรการตอบโต้การเลือกใช้สนธิสัญญาหลากหลายวิธี วิธีการหนึ่ง ได้แก่ การบรรจุข้อบทเกี่ยวกับการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สนธิสัญญาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับต่างรัฐ เช่น ข้อบทที่จำกัดสิทธิประโยชน์จากการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อน (LOB Clause) เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ของบริษัทข้ามชาติที่เกิดจากการวางแผนภาษีอากร ด้วยการกำหนดรูปแบบในการประกอบธุรกิจเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และชำระภาษีให้แก่รัฐ ตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ นั้น วิธีการที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้เป็น การอาศัยช่องว่างของ อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบริษัทแม่ที่อยู่ในรัฐที่สามเข้ามาตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือหรืออาศัย บริษัทคนกลางในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นประโยชน์จากสนธิสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงหรือลด ภาระในการเสียภาษีนั่นเอง เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างรัฐที่ได้กำหนด ขอบข่ายของบุคคลที่ได้รับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมุ่งที่จะให้สิทธิแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ของคู่สัญญาและไม่คำนึงถึงสัญชาติ ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้บุคคลอื่นนอกเหนือขอบข่ายที่กำหนดไว้ มาร่วมใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้เฉพาะบุคคลผู้มี ถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา บุคคลชาติที่สามย่อมไม่มีสิทธิที่จะปรับใช้หรืออาศัยสิทธิประโยชน์จาก อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ อย่างไรก็ตามบุคคลชาติที่สามก็พยายามหาหนทางที่จะเข้ามาร่วมใช้ สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดจากรายได้ที่ตนประกอบธุรกิจของรัฐ ที่ตนไม่ได้เป็นคู่สัญญาในรูปแบบที่เรียกว่า Treaty Shopping

วิธีการทำ Treaty Shopping ของบริษัทข้ามชาตินั้น คือ บุคคลชาติที่สามเข้ามาตั้งบริษัทขึ้น ในรัฐที่ตนไม่ได้มีอนุสัญญาต่อกัน เพื่อจะได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น แต่การควบคุมและการบริหารจัดการ ของบริษัทตกอยู่ในอำนาจของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามที่ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐที่ เข้าไปจัดตั้งบริษัทนั้น ซึ่งเป็นการเข้ามามีหุ้นส่วนในบริษัทที่ก่อตั้งขึ้นในฐานะผู้เริ่มก่อการการจัดตั้งบริษัท บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นนี้เรียกว่าบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) เป็นช่องทางในการใช้สิทธิประโยชน์ จากอนุสัญญาภาษีซ้อนทำธุรกิจกับรัฐต่างๆที่เป็นคู่สัญญากับรัฐที่ตนไปจัดตั้งบริษัทส่งผ่านเหล่านั้น เพื่อเป็นเส้นทางให้กับเงินได้ที่เกิดขึ้น หรืออาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary Company) ที่ตั้งอยู่ ในรัฐที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) ทั้งนี้เป็นไปตามความมุ่งหมายของบริษัทข้ามชาติที่ ต้องการใช้สิทธิประโยชน์นั้นๆ ตัวอย่างเช่น

ก) ต้องการให้มีเงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิต่างๆ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา ที่ต่ำหรือไม่เสียภาษีเลย

ข) กรณีการกักเงินที่ผ่านบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ซึ่งเป็นบริษัทลูกหรือบริษัท ในเครือหรืออาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary Company) ที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ ทางภาษี (Tax Haven) ซึ่งไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ฮังการี เป็นต้น

ค) เพื่อหลีกเลี่ยงหรือเลื่อนเวลาในการส่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีไปยังรัฐของตน

ง) เพื่อใช้ประโยชน์จากการเครดิตภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้จากเงินปันผลของบริษัทข้ามชาติ

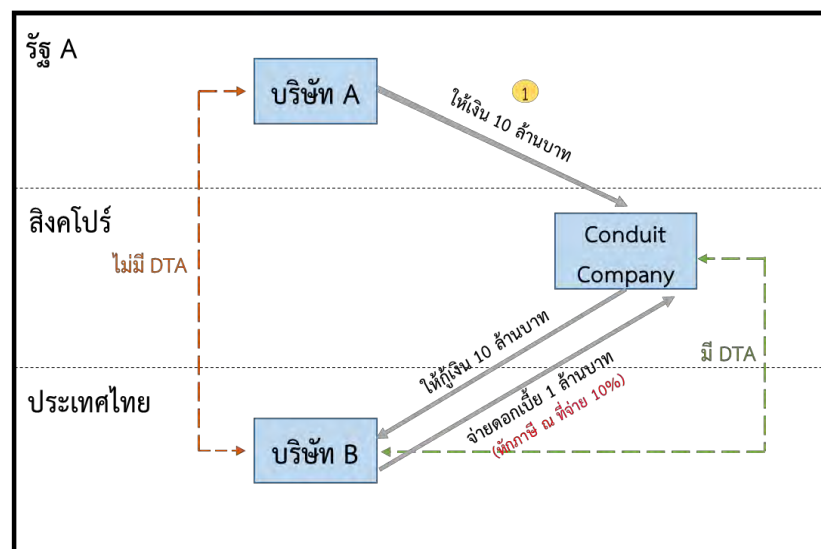
จ) เพื่อหลีกเลี่ยงหรือเลื่อนเวลาชำระภาษีผลได้จากทุนจากการลงทุนในต่างประเทศ เป็นต้น

การทำ Treaty Shopping นั้นเพื่อให้เสียภาษีจากเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิลดน้อยลงหรือไม่มีการเสียเลยนั้นเกิดขึ้นเกือบทุกรัฐในขณะนี้ ขึ้นอยู่กับว่ารัฐเหล่านั้นให้ความสำคัญและเห็นถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นมากน้อยเพียงใด ดังจะยกกรณีตัวอย่างให้เห็นภาพดังต่อไปนี้

#### 1. การวางแผนภาษีกรณีดอกเบี้ย

กรณีการให้กู้ยืมเงินมีหลายวิธี ตามปกติแล้วการประกอบกิจการให้กู้ยืมเงิน ผลประโยชน์ที่ได้รับคือ ดอกเบี้ย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(4)(ก) เงินได้จากดอกเบี้ยที่ผู้ให้กู้ซึ่งอยู่ต่างประเทศได้รับในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่เกินร้อยละ 15 ไม่ว่าจะประกอบกิจการธนาคารหรือกิจการประกันภัยหรือไม่ ซึ่งถ้าหากว่าผู้ให้กู้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยข้อ 11 ซึ่งกำหนดให้หักภาษีที่เรียกเก็บไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งหมด

ตัวอย่างที่ 1<sup>60</sup> การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย



ตารางที่ 4: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 1 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย

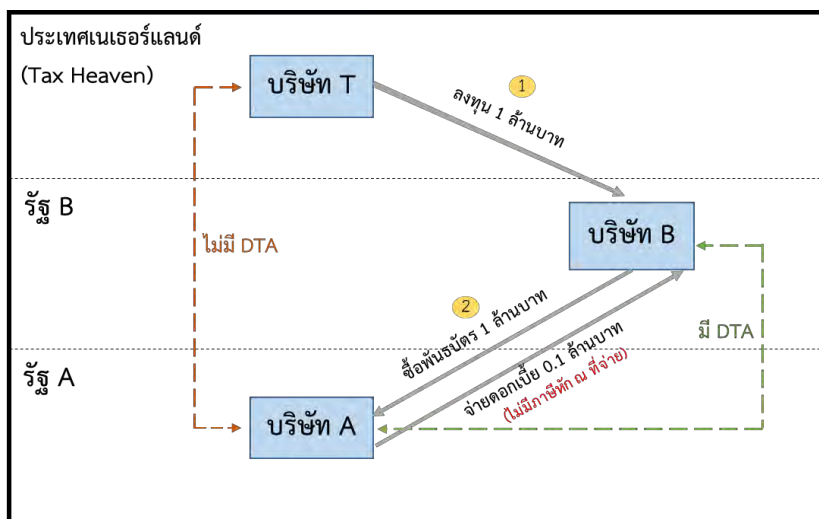
บริษัท A ตั้งอยู่ในรัฐที่สามที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องการให้บริษัท B ในประเทศไทยกู้ยืมเงิน จึงได้เข้าไปจัดตั้งบริษัท Conduit Company ในประเทศสิงคโปร์ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยบริษัทนั้นอยู่ในความควบคุมและบริหารจัดการของบริษัท A ในรัฐที่สาม แล้วนำเงินเป็นจำนวนเกินกว่าทุนเรือนหุ้นที่ตนลงทุนมาให้แก่บริษัท Conduit Company เพื่อไปทำประโยชน์ ต่อมาบริษัท Conduit Company ทำรายการให้บริษัท B ในประเทศไทยกู้ยืมเงินไปจำนวนหนึ่ง เมื่อบริษัท B จ่ายดอกเบี้ยให้แก่บริษัท Conduit Company

<sup>60</sup> สุพัตรา สีนสม อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ, บริษัทธรรมนิติ เพอร์ซ จ้ากัด, 2550), หน้า 44.

ในประเทศสิงคโปร์ ก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ซึ่งหากบริษัท A นำเงินให้กู้ยืมแก่บริษัท B ในประเทศไทยโดยตรง จะต้องโดนหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากรของไทยเป็นต้น

การกระทำเช่นนี้เป็นกรวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีจากส่วนต่างของอัตราดอกเบี้ยระหว่างกฎหมายภายในกับอนุสัญญาภาษีซ้อนถึงร้อยละ 5 ถ้าหากดอกเบี้ยมีจำนวนหลายร้อยล้านบาท การเสียภาษีจากดอกเบี้ยก็จะลดลงเป็นหลายสิบล้านบาท บริษัทชาติที่สามใช้โอกาสนี้เข้ามาตั้งบริษัท Conduit Company ขึ้นในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยการควบคุมและบริหารจัดการอยู่ในอำนาจของบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นบริษัทแม่ในรัฐที่สาม ด้วยการนำเงินมาให้บริษัท Conduit Company เป็นจำนวนมากเพื่อหาประโยชน์ แล้วได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งต่ำกว่ากฎหมายภายในที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 15 ทำให้ประเทศไทยเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็นและสูญเสียรายได้จากการวางแผนภาษีของรัฐที่สามซึ่งยังไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเป็นจำนวนมาก

**ตัวอย่างที่ 2<sup>61</sup>** การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย



**ตารางที่ 5:** รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 2 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย

บริษัท T เป็นบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ซึ่งเป็นดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ A แต่ต้องการลงทุนในรัฐ A และเนื่องจากรัฐ A มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ B โดยกำหนดให้ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 0 ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ บริษัท T จึงลงทุนจำนวน 1 ล้านบาท ในบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทเงินทุนที่เป็นคนกลาง (Intermediary Company) ที่มีฐานะอิสระและเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ต่อมาบริษัท B นำเงิน 1 ล้านบาท ออกไปซื้อพันธบัตรของออกพันธบัตรที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ในรัฐ A ผู้ผลิตพันธบัตรจ่ายดอกเบี้ยตามพันธบัตรให้แก่บริษัท B จำนวน 0.1 ล้านบาท โดยบริษัท B สามารถอ้างสิทธิได้ว่าเงิน 0.1 ล้านบาท นั้นได้รับยกเว้นจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายในรัฐ A ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับรัฐ B

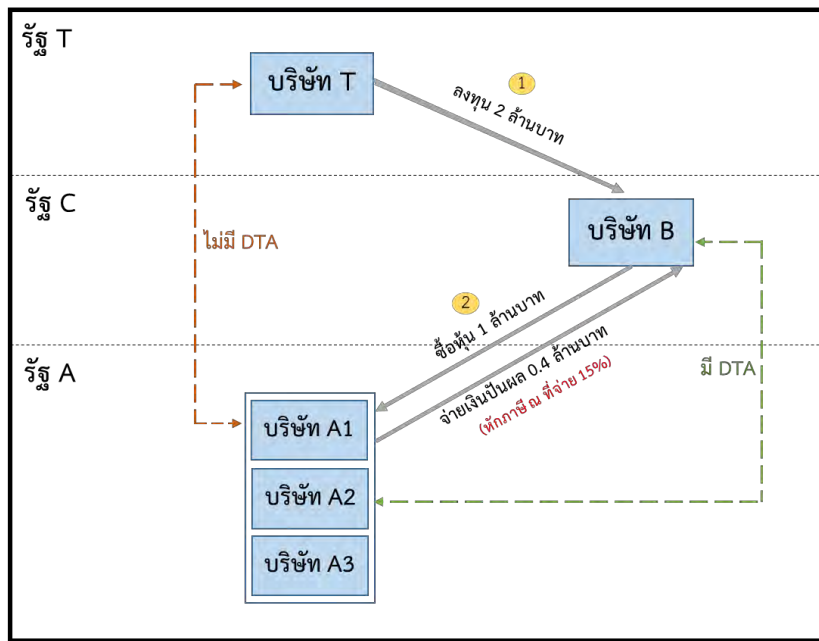
<sup>61</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.

ตัวอย่างนี้เป็นการใช้ประโยชน์จาก back-to-back loan เพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด บริษัท B เป็นบริษัทเงินทุนซึ่งเป็นคนกลางในการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐ A โดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับรัฐ B และเป็นการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีในรัฐ B เพราะว่าเงินได้ 0.1 ล้านบาท เป็นเงินได้จากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับมาจากรัฐ A ด้วยการนำมาหักออกจากจำนวนที่จ่ายให้แก่บริษัท T

2. การวางแผนภาษีกรณีเงินปันผล

เงินปันผล เป็นผลประโยชน์ตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ก) บริษัทข้ามชาติที่เข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทย ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น ร้อยละ 10 และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับรัฐต่างๆ ข้อ 10 กำหนดให้ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในเงินปันผลลงเหลือเพียงร้อยละ 10 เท่านั้น ซึ่งบางรัฐหักภาษี ณ ที่จ่ายถึงร้อยละ 30 หรือบางรัฐอาจไม่เก็บภาษีเลย

ตัวอย่างที่ 3<sup>62</sup> การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล



ตารางที่ 6: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 3 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล

บริษัท T จัดตั้งบริษัท C โดยเป็นเจ้าของกิจการทั้งหมดในรัฐ C บริษัท T ลงนามเป็นสมาชิกด้วยการถือหุ้นในบริษัท C จำนวน 2 ล้านบาท และบริษัท C ใช้เงินดังกล่าวซื้อหุ้นหลายประเภทจากบริษัทต่างๆในรัฐ A ที่อยู่ในบัญชีรายชื่อในตลาดหลักทรัพย์ในรัฐ A นั้น บริษัท C ได้รับเงินปันผลจากหุ้นดังกล่าว 0.4 ล้านบาท รัฐ A มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ C ซึ่งมีการกำหนดให้ลดภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลในรัฐ A ที่จ่ายไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ C จากร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 15 เช่นเดียวกับรัฐ C บริษัท C จึงอ้างสิทธิประโยชน์จากเงินปันผลจำนวน 0.4 ล้านบาทนั้น และบริษัท C ยังได้รับ

<sup>62</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 47.

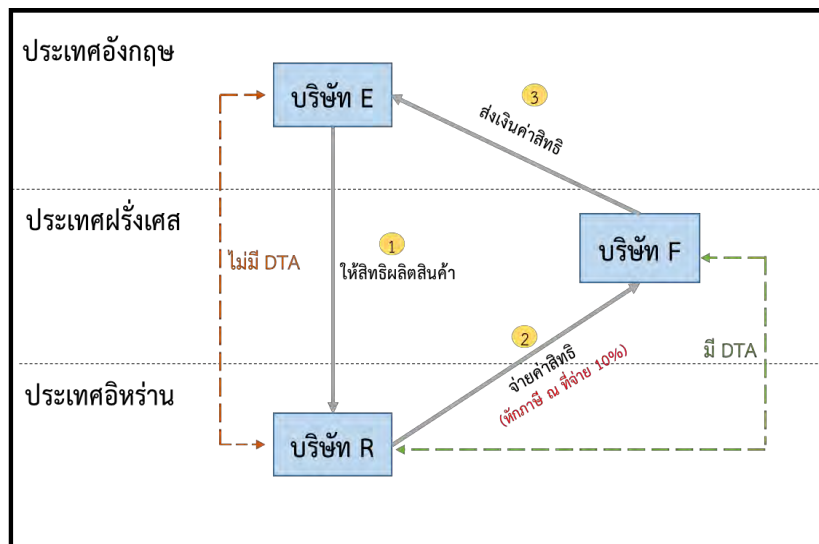
ยกเว้นภาษีในรัฐ C เนื่องจากรัฐ C ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ต่างรัฐจากเงินปันผลภายใต้กฎหมายภาษีอากร ภายในรัฐ

ตัวอย่างนี้บริษัท T ตั้งใจจัดตั้งบริษัท C ขึ้นเพื่อเป็นการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ C และ รัฐ A เนื่องจากรัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ A ถ้าหากบริษัท T เข้าไปลงทุนในรัฐ A โดยตรงจะต้องโดนหักภาษี ณ ที่จ่ายจากจำนวนเงินปันผลที่ได้รับร้อยละ 30 หรือคิดเป็น 0.12 ล้านบาท ในขณะที่การจัดตั้งบริษัท C ในรัฐ C และให้บริษัท C ดำเนินการลงทุนในรัฐ A แทนตนเอง ทำให้โดนหักภาษี ณ ที่จ่ายจากจำนวนเงินปันผลที่ได้รับเพียงร้อยละ 15 หรือคิดเป็น 0.06 ล้านบาทเท่านั้นเป็นการการวางแผนภาษีของบริษัท T เพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด

### 3. การวางแผนภาษีกรณีค่าสิทธิ

ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงค่าตอบแทนที่จ่ายไปเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะเป็นการตอบแทนการอนุญาตให้ใช้หรือการโอนสิทธิเหล่านั้น ส่วนค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 12 นั้น กว้างกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ ซึ่งค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ และค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์หรือวิทยาศาสตร์ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าค่าวิทยากรหรือองค์ความรู้ (Know-how)

#### ตัวอย่างที่ 4<sup>63</sup> การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทค่าสิทธิ



#### ตารางที่ 7: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 4 การวางแผนภาษีเงินได้ประเภทค่าสิทธิ

บริษัท E ในประเทศอังกฤษ ต้องการอนุญาตให้บริษัท R ในประเทศอิหร่านใช้สิทธิผลิตสินค้า แต่ประเทศอิหร่านไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอังกฤษ ค่าสิทธิที่จ่ายจากบริษัท R ในประเทศอิหร่านไปยังบริษัท E ในประเทศอังกฤษโดยตรงจะถูกหักภาษีร้อยละ 20 ถึงร้อยละ 70 ดังนั้นเพื่อ

<sup>63</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 48.



เป็นการประหยัดค่าสิทธิก็จะถูกวางเส้นทางให้ค่าสิทธินั้นผ่านจากบริษัท R ในประเทศอิหร่านไปยังบริษัท F ในประเทศฝรั่งเศสเสียก่อน ในขั้นตอนนี้ค่าสิทธิจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 10 เพราะประเทศอิหร่านมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส หลังจากนั้นค่าสิทธิจึงส่งผ่านจากบริษัท F ในประเทศฝรั่งเศสไปให้บริษัท E ในประเทศอังกฤษ ซึ่งการส่งค่าสิทธิดังกล่าวจะไม่ถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

จากตัวอย่าง Treaty Shopping ข้างต้น เป็นวิธีการหลีกเลี่ยงของบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นที่ยอมรับและแพร่หลาย ด้วยการอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 1 เรื่องขอบข่ายบุคคลที่กำหนดให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง และข้อ 4 กำหนดว่าถิ่นที่อยู่ของบุคคลให้ถือเอาสถานที่จดทะเบียนเป็นสำคัญ จึงมีการเข้ามาตั้งบริษัท Conduit Company ในรัฐต่างๆ ให้ตกอยู่ในขอบข่ายบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรืออาศัยบริษัทคนกลาง หรือ Intermediary Company ที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) เพราะบริษัทเหล่านั้นถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งในรัฐถิ่นที่อยู่ โดยประโยชน์ที่บริษัทข้ามชาติได้รับจากการใช้บริษัทเหล่านั้นคือ<sup>64</sup>

(1) ทำให้ฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติโดยรวมลดน้อยลง

(2) บริษัทข้ามชาติสามารถเปลี่ยนแปลงประเภทของเงินได้ เช่น เปลี่ยนจากเงินปันผลเป็นดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่ได้รับในรัฐแหล่งเงินได้ที่จ่ายออกไป เป็นต้น เพื่อไม่ให้ถูกจัดเก็บภาษีในฐานเงินปันผล

(3) กำไรในรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงก็จะถูกเก็บสะสมเอาไว้ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีต่อไป

นอกจากนี้ Treaty Shopping ยังก่อให้เกิดปัญหาทำให้เงินภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับเป็นจำนวนมากมายมหายสาบสูญไป บางรัฐจึงมีการหามาตรการการตอบโต้ Treaty Shopping ด้วยวิธีการต่างๆ ตัวอย่างเช่น<sup>65</sup>

(1) มาตรการธรรมดา ด้วยการรวบรวมกฎหมายภาษีอากรภายในรัฐและข้อบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้าด้วยกัน เช่น ผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ไม่มิภูมิลาเนาในสหราชอาณาจักร อาจให้ใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ในต่างประเทศเฉพาะเมื่อมีการส่งเงินออกไป

(2) มาตรการพิเศษ ด้วยการปฏิเสธผลประโยชน์ที่ได้รับ ในประเด็นที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในรัฐผู้มีถิ่นที่อยู่ เช่น ในปี 1929 ประเทศลักเซมเบิร์ก กำหนดให้มีการแบ่งแยกผู้ถือหุ้นตามกฎหมายภายในกับผู้ถือหุ้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

(3) มาตรการตามวัตถุประสงค์ขั้นพื้นฐาน ด้วยการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ชัดเจนแก่องค์กรที่จัดตั้งขึ้น เพื่อเรียกร้อยเอสิทธิประโยชน์อื่นๆ เช่น กำหนดว่าไม่มีการคืนภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์กับสหราชอาณาจักรในกรณีอื่นๆ

<sup>64</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 49.

<sup>65</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 50.

(4) มาตรการอย่างกว้างๆ ด้วยการออกกฎหมายภาษีอากรภายในรัฐหรือทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ในปี 1962 สวิตเซอร์แลนด์ได้ออกกฎหมายห้ามใช้คำสั่งในทางที่ผิด ซึ่งเป็นการห้ามใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีการกำหนดแบบฉบับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา US Model 1996 ข้อ 22 เรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากอนุสัญญาไว้ด้วย

อย่างไรก็ตาม OECD ได้กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) เพื่อที่จะป้องกันการกระทำ Treaty Shopping ไว้เพื่อเป็นแนวทางให้กับรัฐต่างๆ นำทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งไปปรับใช้ ได้แก่ LOB Rule, PPT Rule และการผสมผสานทั้ง LOB Rule และ PPT Rule แต่จากตัวอย่างการกระทำ Treaty Shopping ดังตัวอย่างข้างต้นนั้น แสดงให้เห็นว่าการใช้หลัก LOB Rule นั้น ไม่เพียงพอที่จะตรวจจับการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องได้ในหลายกรณี ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงควรมีการระบุบทบัญญัติทั่วไปในการป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีไปใช้ในทางมิชอบ (General Anti-Abuse Rule) โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ หรือ PPT Rule เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง

### 3.3 สาระสำคัญของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ

หลักวัตถุประสงค์สำคัญ หมายถึง การยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรม (Transactions) หรือการเตรียมการ (Arrangement) เป็นสาระสำคัญ โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งสามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ (Benefit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่สามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเลี่ยงภาษีและป้องกันไม่ให้เกิด Treaty Shopping ขึ้น โดยรายงานสุดท้ายของแผนปฏิบัติการที่ 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report) ในข้อ 10 เรื่องสิทธิประโยชน์ วรรค 7 แนะนำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีการระบุในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

“แม้จะมีบทบัญญัติอื่นภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญานี้อาจถูกปฏิเสธได้ถ้ารายการเงินได้หรือกำไรนั้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่า ภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งคือการได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน เว้นแต่การได้มาซึ่งผลประโยชน์เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของสนธิสัญญานี้”<sup>66</sup>

<sup>66</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.55. “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these

โดยหลักการของหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญคือ สิทธิประโยชน์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ควรให้กับธุรกรรมหรือการจัดการที่มีหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้มาซึ่งการได้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษี แต่ขัดกับวัตถุประสงค์อื่นของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในอนุสัญญาภาษี อย่างไรก็ตามในส่วนสุดท้ายของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญกล่าวว่าจะอนุญาตให้บุคคลที่ได้รับประโยชน์จะไม่ถูกปฏิเสธหากการได้รับประโยชน์ในสถานการณ์ดังกล่าวสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญา กล่าวคือ การที่รัฐคู่สัญญาจะสามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีได้จะต้องมี 2 เงื่อนไข ได้แก่ ประการแรก ธุรกรรมหรือการจัดการที่มีวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งเพื่อการลดหรือหลีกเลี่ยงภาษี และประการที่สอง วัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ได้มาซึ่งการได้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีนั้นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์อื่นของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาภาษี

รัฐแหล่งเงินได้สามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ แม้ว่าผู้อ้างสิทธิจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นก็ตาม กล่าวอีกนัยหนึ่ง บุคคลที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ตาม LOB Rule ไม่ได้หมายความว่า จะไม่ถูกปฏิเสธสิทธิการได้รับประโยชน์ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญโดย LOB Rule เป็นกฎที่ให้ความสำคัญกับลักษณะทางกฎหมาย ความเป็นเจ้าของ และกิจกรรมทั่วไปของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา แต่ไม่ได้คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการทำธุรกรรมเป็นหลัก ทำให้บางสถานการณ์การใช้ LOB Rule ไม่สามารถตรวจจับความผิดปกติของธุรกรรมที่กระทำเพื่อการวางแผนภาษีเพื่อเลี่ยงภาษีโดยการอาศัยสิทธิประโยชน์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบได้ ตัวอย่างเช่น ตามความหมายของ LOB ในเรื่องความเป็นเจ้าของในนิติบุคคลคือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะต้องถือหุ้นส่วนใหญ่ในนิติบุคคลนั้น นิติบุคคลนั้นจึงจะสามารถอ้างใช้สิทธิประโยชน์ (Benefit) ตามอนุสัญญาระหว่างรัฐคู่สัญญาได้ความจริงที่ว่านิติบุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลที่มีคุณสมบัติเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในความหมายของหลัก LOB นั้น ไม่ได้หมายความว่า ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญจะไม่สามารถปฏิเสธผลประโยชน์ที่ได้รับได้ เนื่องจากหลักวัตถุประสงค์สำคัญจะพิจารณาเรื่องวัตถุประสงค์ในการทำธุรกิจของนิติบุคคลนั้นๆ ด้วย เช่น หากนิติบุคคลเข้ามาประกอบกิจการในรัฐถิ่นที่อยู่และถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่แล้วในความหมายของ LOB Rule แต่นิติบุคคลนั้นได้เข้ามาประกอบธุรกิจ Conduit Arrangement คือเป็นกิจการที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา แต่เข้ามาประกอบธุรกิจเพียงเพื่อที่จะทำให้ตนได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น รัฐแหล่งเงินได้คู่สัญญาก็สามารถที่จะปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หากมีเหตุผลที่เพียงพอที่จะเชื่อได้ว่านิติบุคคลนั้นๆ มีวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจกล่าวมาตามหลักการของวัตถุประสงค์สำคัญ จึงอาจสรุปได้ว่าแม้การได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะผ่านการทดสอบการจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB Rule) มาแล้วก็ยังคงต้องนำมาผ่านการทดสอบจากหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญอีกครั้ง และหากผ่านการทดสอบจึงจะถือได้ว่าการได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีนั้นชอบโดยสมบูรณ์

“สิทธิประโยชน์” (“benefit”) ในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นรวมถึงข้อจำกัด (Limitations) ทั้งหมด เช่น การลดภาษี การยกเว้น การเลื่อนหรือการคืนเงินภาษีจากการเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ (State of source) เป็นต้น ตัวอย่างเช่นข้อจำกัดเกี่ยวกับ

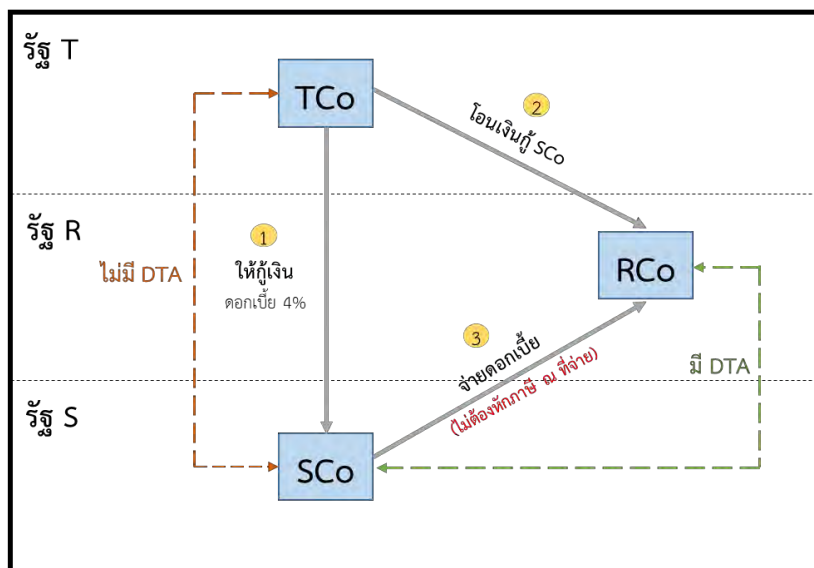
---

circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”

สิทธิทางภาษีของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้และจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งผู้เป็นเจ้าของผลประโยชน์<sup>67</sup>

“การได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม” (“that resulted directly or indirectly in the benefit”) ในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นความหมายอย่างกว้าง รวมถึงสถานการณ์ที่บุคคลผู้มาขออ้างใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาภาษี อาจมีการทำธุรกรรมที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักวัตถุประสงค์เดียวในการทำธุรกรรม<sup>68</sup>

**ตัวอย่างที่ 5<sup>69</sup>** การได้มาซึ่งประโยชน์ทางอ้อมของการทำธุรกรรมของบริษัทข้ามชาติ



**ตารางที่ 8:** รูปภาพประกอบตัวอย่างการได้มาซึ่งประโยชน์ทางอ้อมของการทำธุรกรรมของบริษัทข้ามชาติ

TCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ T ถือหุ้นและให้เงินกู้ยืมแก่ SCo ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S ด้วยอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 4 ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า รัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S ดังนั้นหาก SCo จ่ายดอกเบี้ยจ่ายให้แก่ TCo SCo จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 25 ตามกฎหมายของรัฐ S แต่เนื่องจาก TCo มีบริษัทย่อย RCo ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R โดยรัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S ซึ่งตามอนุสัญญาระบุว่าจะไม่มีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่จ่ายจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ดังนั้น TCo จึงโอนเงินกู้ให้แก่ RCo บริษัทย่อยในรัฐ R โดยแลกกับตัวสัญญาใช้เงิน คิดดอกเบี้ยร้อยละ 3.9 มีกำหนดจ่ายคืนเมื่อทวงถาม RCo จึงอ้างสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S เพื่อที่จะไม่ให้ SCo หักภาษี ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยจ่ายที่ SCo จ่ายมาให้ RCo

<sup>67</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.56.

<sup>68</sup> ibid, p.57.

<sup>69</sup> ibid, p.57.

จากตัวอย่างดังกล่าว ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่าวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งของ TCo ที่ทำการโอนเงินกู้ให้แก่ RCo นั้น ทำไปเพื่อให้ RCo ได้รับสิทธิประโยชน์จากการไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่จ่ายจาก SCo ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S รัฐ S สามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เนื่องจากสิทธิประโยชน์ดังกล่าวเป็นการได้มาซึ่งประโยชน์ทางอ้อมจากการทำธุรกรรมการโอนเงินกู้ยืมของ SCo ระหว่าง TCo และ RCo

คำว่า “การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ” (“transaction or arrangement”) ในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น OECD แนะนำว่าควรให้มีการตีความหมายอย่างกว้าง และรวมถึงทุกข้อตกลง (Agreement) ทุกสัญญาหรือข้อตกลงรวมกัน (Understanding) ทุกรายการ (Scheme) และธุรกรรมต่างๆ (Transaction) ไม่ว่าจะรายการต่างๆเหล่านี้จะสามารถบังคับใช้ได้ตามกฎหมายหรือไม่ โดยเฉพาะการสร้าง (Creation) การมอบหมาย (Assignment) การได้มา (Acquisition) หรือการโอน (Transfer) รายได้และทรัพย์สินหรือสิทธิในส่วนที่ก่อให้เกิดรายได้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนที่ประชุมคณะกรรมการบริหาร (Board of Directors Meeting) เพื่อที่จะอ้างว่าบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีการประชุมเกิดขึ้น เป็นต้น ดังนั้นการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการหนึ่งๆที่อาจมีผลต่อสิทธิประโยชน์ หรือการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการหลายๆรายการ เพื่อที่จะให้มีผลต่อสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐนั้น อาจมีผลในการพิจารณาในเรื่องบทบัญญัติของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ<sup>70</sup>

สิ่งสำคัญในการพิจารณาว่าการกระทำใดๆเป็นการกระทำเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาโดยการวิเคราะห์วัตถุประสงค์ในจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์จากบุคคลที่เกี่ยวข้องในการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ รวมถึงการพิจารณาจากทุกสถานการณ์โดยรอบของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการในแต่ละกรณี โดยการพิจารณานั้นไม่จำเป็นที่จะต้องหาข้อสรุปที่ชัดเจนถึงเจตนาของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงหรือธุรกรรมดังกล่าว แต่จะต้องมีเหตุผลที่จะสรุปได้หลังจากการวิเคราะห์วัตถุประสงค์จากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือการทำธุรกรรมคือการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตามไม่ควรสันนิษฐานว่าการได้รับผลประโยชน์เพียงเล็กน้อยจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือการทำธุรกรรมนั้นๆ แต่ถ้าหากการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการสามารถอธิบายได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการกระทำดังกล่าวนั้นเป็นสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ก็สามารถสรุปได้ว่าการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการดังกล่าวเป็นวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ

“วัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่ง” (“one of the principal purposes”) ในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นหมายความว่า การได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีไม่จำเป็นต้องมีเพียงวัตถุประสงค์หลักวัตถุประสงค์เดียวโดยเฉพาะจากการจัดการหรือการทำธุรกรรมนั้นๆ เพียงแต่มีวัตถุประสงค์หนึ่งจากหลายๆวัตถุประสงค์ของการทำธุรกรรมทำเพื่อการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี ก็ถือได้ว่าธุรกรรมนั้นๆมีวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่ง ตัวอย่างเช่น การขายทรัพย์สินของบุคคลใดๆก็ได้หลายวัตถุประสงค์ แต่ก่อนที่จะทำการขายทรัพย์สิน บุคคลนั้นได้กระทำการใดๆเพื่อที่จะได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาของอนุสัญญาภาษีซ้อนใดๆ และวัตถุประสงค์

<sup>70</sup> ibid, p.57.

สำคัญข้อหนึ่งที่ทำเช่นนั้นเป็นไปเพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐคู่สัญญา ดังกล่าว รัฐคู่สัญญาก็มีสิทธิที่จะปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์แก่บุคคลนั้นได้ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญแม้ว่าการกระทำนั้นจะกระทำโดยวัตถุประสงค์อื่น ๆ ด้วย เช่น บุคคลดังกล่าวต้องการที่จะเปลี่ยนถิ่นที่อยู่แล้ว หรือกระทำเพื่อความสะดวกในการซื้อขายทรัพย์สิน เป็นต้น<sup>71</sup>

โดยการพิจารณาจะเรื่องวัตถุประสงค์สำคัญของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ จะต้องพิจารณาจากสถานการณ์และเหตุการณ์โดยรอบทั้งหมดของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้นๆ โดยพิจารณาเป็นรายกรณีไป เนื่องจากแต่ละกรณีอาจจะมีเหตุการณ์หรือข้อเท็จจริงที่เข้ามาเกี่ยวข้องไม่เหมือนกัน ซึ่งการสรุปว่าการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้นมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนและอาจเป็นเหตุให้รัฐคู่สัญญาปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่นั้น ไม่จำเป็นจะต้องมีหลักฐานเพื่อการพิสูจน์เสมอไป เพียงแต่จะต้องมีเหตุผลที่เพียงพอที่จะสรุปเช่นนั้นได้ ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาที่นำหลักการวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาจะต้องอธิบายต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer) ให้ได้ทราบและเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ดังกล่าวโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมี่หน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตาม

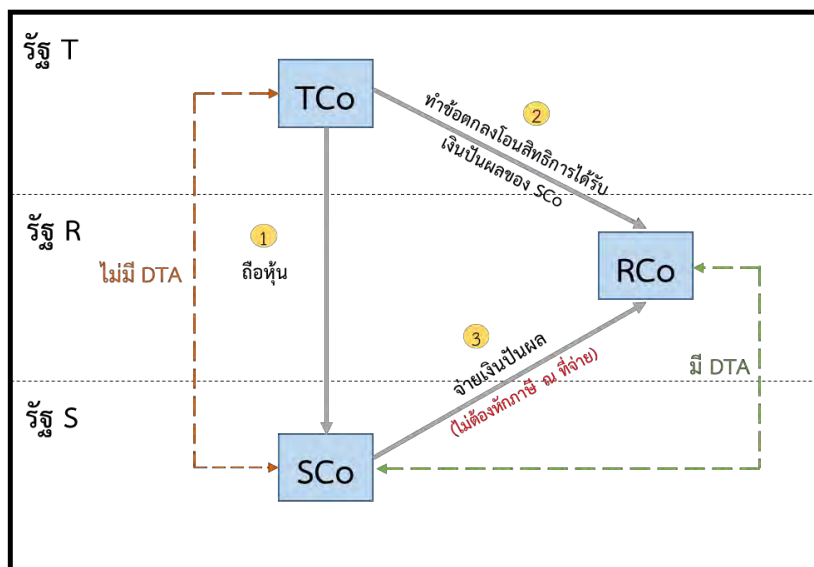
### 3.4 การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมระหว่างรัฐ

วัตถุประสงค์ใดๆจะไม่ใช้วัตถุประสงค์สำคัญในความหมายของหลักวัตถุประสงค์สำคัญก็ต่อเมื่อมีเหตุผลที่เพียงพอในการอธิบายว่าหากพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องแล้ว การได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ใช่ข้อพิจารณาสำคัญและไม่ใช้เหตุผลหลักของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้นๆ โดยเฉพาะเมื่อการเข้าทำธุรกรรมนั้นๆมีความสัมพันธ์กับกิจกรรมหลักทางการค้าและรูปแบบของการกระทำนั้นไม่ได้ถูกขับเคลื่อนโดยการพิจารณาเรื่องของการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี ก็ไม่น่าเป็นไปได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการเข้าทำธุรกรรมนั้นจะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการกระทำเพื่อจะได้รับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี อย่างไรก็ตามการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆเพื่อวัตถุประสงค์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ที่คล้ายคลึงกันภายใต้สนธิสัญญาต่างๆ ไม่ควรพิจารณาว่าการได้รับผลประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาต่างๆนั้น จะเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาเป็นวัตถุประสงค์สำคัญภายใต้หลักการของวัตถุประสงค์สำคัญ

โดยการพิจารณาจะเรื่องวัตถุประสงค์สำคัญของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ จะต้องพิจารณาจากสถานการณ์และเหตุการณ์โดยรอบทั้งหมดของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้นๆ โดยพิจารณาเป็นรายกรณีไปดังตัวอย่างที่จะกล่าวดังต่อไปนี้

<sup>71</sup> ibid, p.58.

ตัวอย่างที่ 6<sup>72</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



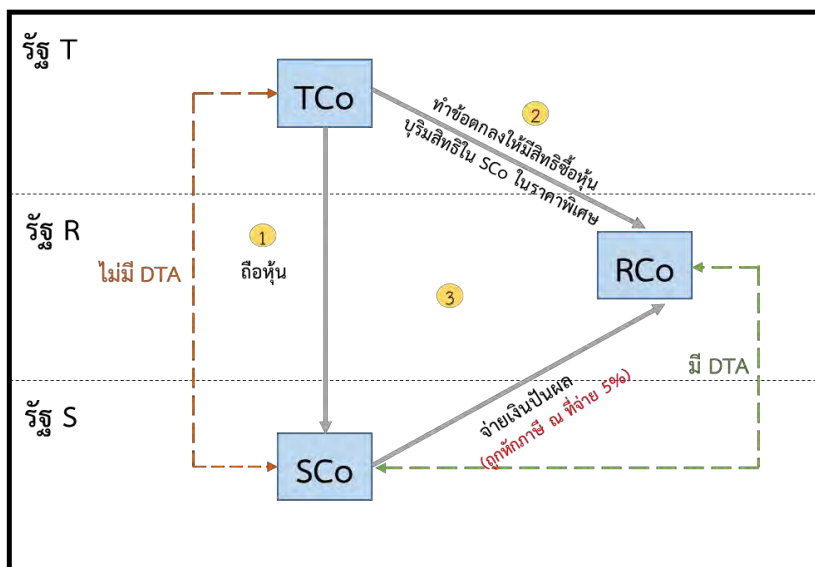
ตารางที่ 9: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 6 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

บริษัท TCo ในรัฐ T ถือหุ้นในบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในรัฐ S รัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S ทำให้ถ้าหากมีการจ่ายเงินปันผลจาก SCo มาให้แก่ TCo จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 25 ตามกฎหมายภายในของรัฐ S เนื่องจากรัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S โดยหากรัฐผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับเงินปันผลจากรัฐแหล่งเงินได้ จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด TCo จึงได้ทำข้อตกลงกับบริษัท สถาบันการเงิน RCo ในรัฐ R โดยการให้ RCo มีสิทธิในเงินปันผลที่มีการประกาศจ่ายแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายจริงจาก SCo

จากตัวอย่างข้างต้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งในการทำข้อตกลงระหว่าง TCo และ RCo โดยการให้ RCo มีสิทธิในเงินปันผลที่มีการประกาศจ่ายแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายจริงจาก SCo นั้น เป็นการทำธุรกรรมเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และ รัฐ R เพื่อที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลของ SCo ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว แต่เป็นการให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษีให้กับรัฐที่กระทำการ Treaty Shopping แทน

<sup>72</sup> OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.59 (Example A).

ตัวอย่างที่ 7<sup>73</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



ตารางที่ 10: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 7 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

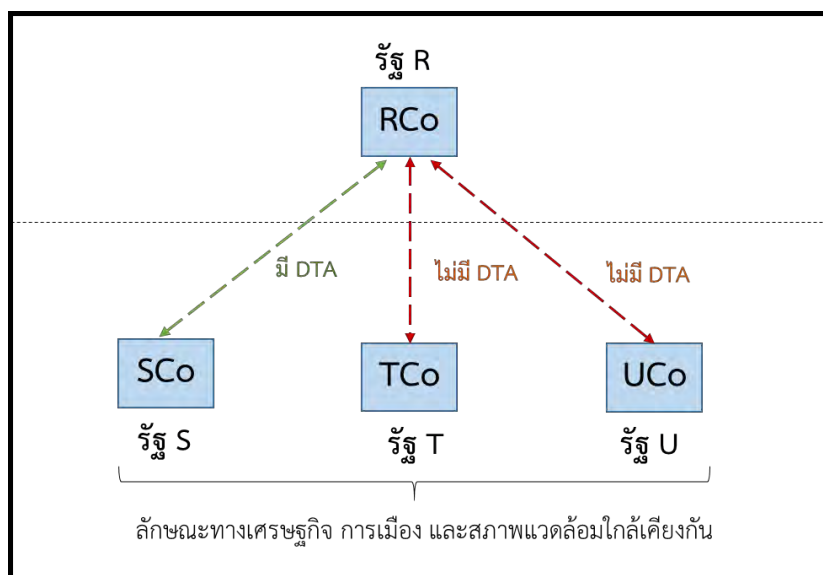
SCo เป็นบริษัทในรัฐ S และเป็นบริษัทย่อยของบริษัท TCo ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ T โดยที่รัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S ทำให้ถ้าหากมีการจ่ายเงินปันผลจาก SCo ให้แก่ TCo จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 25 จากเงินปันผลจ่ายตามกฎหมายภายในของรัฐ S แต่เนื่องจากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S กับรัฐ R โดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาในการลดการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากรัฐแหล่งเงินได้เหลือเพียงร้อยละ 5 เท่านั้น รัฐ T จึงทำข้อตกลงกับสถาบันการเงิน RCo ในรัฐ R โดยการให้ RCo ซื้อหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่มีสิทธิออกเสียงของ SCo โดยมีเงื่อนไขการถือหุ้น 3 ปี ด้วยราคามูลค่าปัจจุบันของเงินปันผลที่จะจ่ายให้แก่หุ้นบุริมสิทธินี้ในช่วง 3 ปี (โดยใช้อัตราคิดลดที่ TCo สามารถกู้เงิน RCo ได้)

จากตัวอย่างข้างต้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งในการทำข้อตกลงระหว่าง TCo และ RCo โดยการให้ RCo ซื้อหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่มีสิทธิออกเสียงของ SCo โดยมีเงื่อนไขการถือหุ้น 3 ปี ด้วยราคามูลค่าปัจจุบันของเงินปันผลที่จะจ่ายให้แก่หุ้นบุริมสิทธินี้ในช่วง 3 ปี (โดยใช้อัตราคิดลดที่ TCo สามารถกู้เงิน RCo ได้) เป็นการทำธุรกรรมเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และ รัฐ R ในการที่จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 5 แทนที่จะต้องถูกหักในอัตรากฎหมายภายในของรัฐ S ที่ร้อยละ 25 จากเงินปันผลที่จ่ายจาก SCo ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว แต่เป็นการให้สิทธิประโยชน์โดยลดหรือจำกัดอัตราภาษีให้กับการกระทำ Treaty Shopping แทน

<sup>73</sup> OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.59 (Example B).



ตัวอย่างที่ 8<sup>74</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



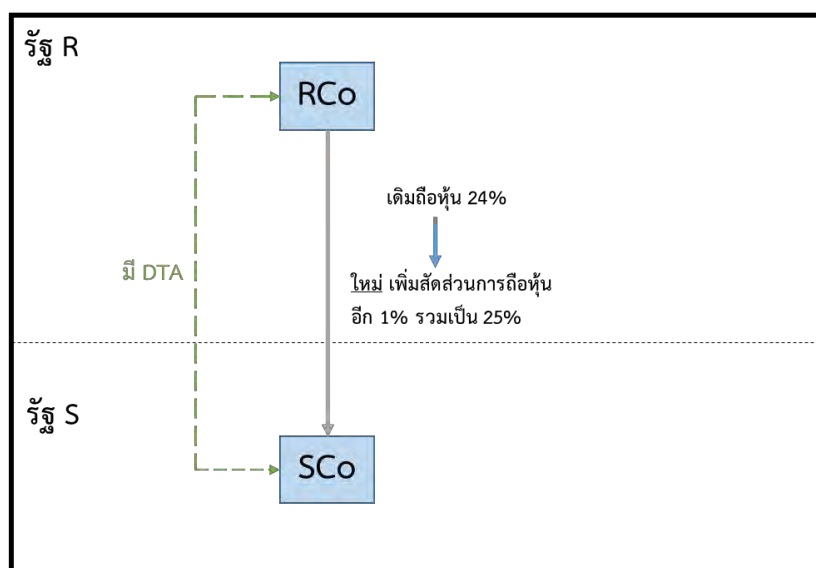
ตารางที่ 11: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 8 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

บริษัท RCo ทำธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ในรัฐ R และมีการขยายตัวของธุรกิจอย่างรวดเร็ว ทำให้บริษัทมีการพิจารณาในการขยายฐานการผลิตไปในรัฐที่กำลังพัฒนาเพื่อที่จะลดต้นทุนในการผลิตสินค้า หลังจากพิจารณาแล้ว มีทำเลที่ตั้งที่เป็นไปได้อยู่ใน 3 รัฐ ที่มีลักษณะทางเศรษฐกิจ การเมือง และสภาพแวดล้อมใกล้เคียงกัน แต่มีเพียงรัฐ S ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ R ทำให้ RCo ตัดสินใจสร้างโรงงานแห่งใหม่ในรัฐ S

จากตัวอย่างดังกล่าวการที่ RCo ตัดสินใจลงทุนสร้างโรงงานแห่งใหม่ในรัฐ S มีวัตถุประสงค์ชัดเจนในการตัดสินใจลงทุนและสร้างโรงงานแห่งใหม่เพื่อที่จะขยายฐานการผลิตและขยายกิจการไปในรัฐที่มีต้นทุนในการผลิตต่ำ จึงไม่มีเหตุผลสมควรในการสรุปว่าวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งของ RCo ทำเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S นอกจากนี้วัตถุประสงค์โดยทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือการส่งเสริมให้มีการลงทุนข้ามชาติ ดังนั้นการกระทำของ RCo จึงไม่สามารถถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S ได้

<sup>74</sup> OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.60 (Example C).

ตัวอย่างที่ 9<sup>75</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



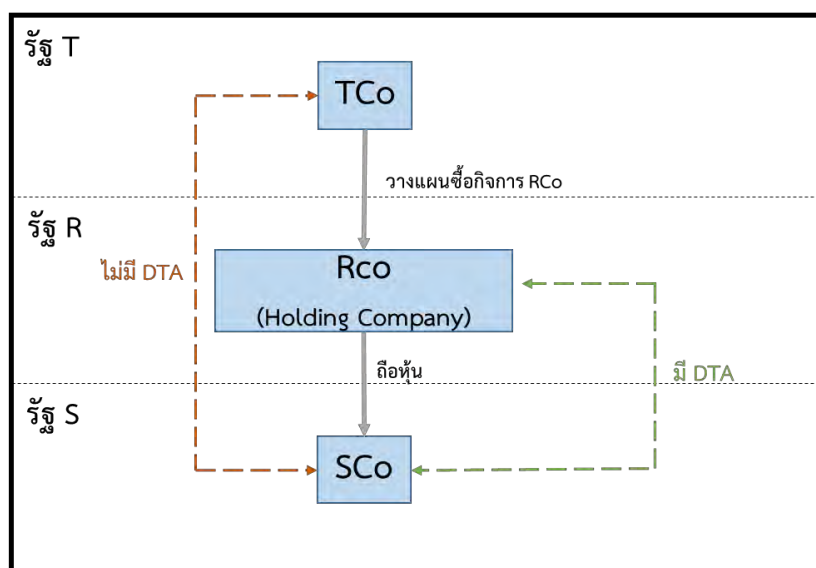
ตารางที่ 12: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 9 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

RCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R และถือหุ้นโดย SCo ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S ร้อยละ 24 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และ รัฐ R การพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นรายใดมีสิทธิได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลงจากเงินปันผลผู้ถือหุ้นรายนั้นจะต้องมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป ดังนั้น RCo จึงตัดสินใจเพิ่มสัดส่วนการถือหุ้นใน SCo เป็นร้อยละ 25

จากตัวอย่างดังกล่าว แม้ว่าการตัดสินใจลงทุนเพิ่มของ RCo เป็นการลงทุนเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในการลดอัตราภาษีลง แต่เป็นการได้รับประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่ต้องการจะให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ดังนั้นการกระทำของ RCo จึงไม่สามารถถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S ได้

<sup>75</sup> OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.61 (Example E).

ตัวอย่างที่ 10<sup>76</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



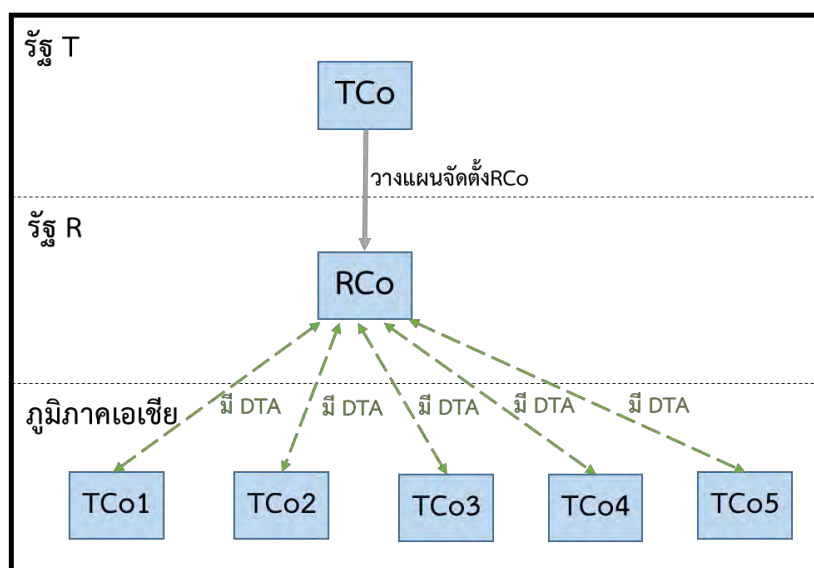
ตารางที่ 13: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 10 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

TCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในรัฐ T ประกอบกิจการเกี่ยวกับข้อมูลทางสารสนเทศและเทคโนโลยี ปัจจุบันบริษัทมีความเติบโตอย่างมากเนื่องจากนโยบายการซื้อและควบรวมกิจการของบริษัทในช่วงหลายปีที่ผ่านมา โดยมี TCo เป็นผู้บริหารจัดการ RCo เป็น Holding Company ในรัฐ R โดยรัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับหลายรัฐทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งการยกเว้นภาษีและการลดอัตราภาษีสำหรับเงินปันผลรับและค่าสิทธิจากรัฐแหล่งเงินได้ต่างๆที่ไปลงทุน ซึ่ง RCo มีการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางเทคโนโลยีและสารสนเทศในรัฐต่างๆรวมถึงบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S ด้วย TCo วางแผนมานานแล้วที่จะซื้อกิจการ RCo รวมทั้งสิทธิบัตรต่างๆที่บริษัทมี จึงได้ทำการยื่นข้อเสนอซื้อหุ้นทั้งหมดของ RCo

จากตัวอย่างข้างต้น การกระทำของ TCo ที่มีการยื่นข้อเสนอซื้อหุ้นทั้งหมดของ RCo นั้น มีเหตุผลที่จะสามารถเชื่อได้ว่าวัตถุประสงค์ของธุรกรรมดังกล่าวเป็นไปเพื่อขยายธุรกิจของตน ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และรัฐ R

<sup>76</sup> OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.61 (Example F).

ตัวอย่างที่ 11<sup>77</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



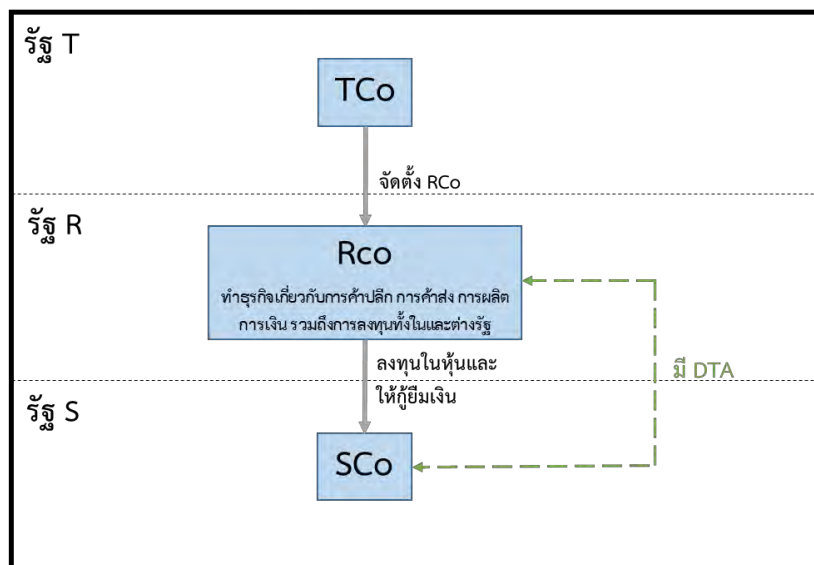
ตารางที่ 14: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 11 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

TCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในรัฐ T และยังมีบริษัทย่อยในรัฐต่างๆอีกมากมาย ในภูมิภาคเอเชีย TCo มีบริษัทในเครือทั้งหมด 5 บริษัทใน 5 รัฐ ดังนั้น TCo จึงพิจารณาในการก่อตั้งบริษัทประจำภูมิภาคเอเชียเพื่อบริหารจัดการบริษัทในเครือทั้ง 5 บริษัท รวมทั้งให้บริการอื่นๆ เช่น การบัญชี การให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย การบริการด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การบริหารด้านการเงินและด้านอื่นๆที่ไม่ใช่ด้านการเงิน เป็นต้น หลังจากทำการสำรวจแล้ว TCo ตัดสินใจที่จะก่อตั้งบริษัทประจำภูมิภาคเอเชีย RCo ที่รัฐ R โดยการตัดสินใจมีการพิจารณาจากความสามารถของแรงงาน ระบบกฎหมายที่น่าเชื่อถือ สภาพแวดล้อมในการทำธุรกิจที่ดี การเมืองที่มีเสถียรภาพ มีอุตสาหกรรมของสถาบันการเงินที่หลากหลาย รวมถึงการที่รัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานารัฐรวมถึงกับทั้ง 5 รัฐที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ ที่ให้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีในระดับต่ำ

จากตัวอย่างข้างต้นการที่ TCo ตัดสินใจที่จะก่อตั้งบริษัทประจำภูมิภาคเอเชีย RCo ที่รัฐ R เพื่อที่จะเป็นศูนย์กลางการให้บริการต่างๆของ TCo แก่บริษัทลูกในภูมิภาค รวมถึงการให้อำนาจการตัดสินใจแก่ RCo ในการบริหารจัดการธุรกิจนั้น โดย RCo มีสินทรัพย์และแบกรับความเสี่ยงในกิจการของตนเอง ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า RCo มีการทำธุรกิจจริง มิได้เป็นเพียงบริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพียงเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น จึงไม่สามารถปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐอื่นอีก 5 รัฐที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ได้

<sup>77</sup>OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.62 (Example G).

ตัวอย่างที่ 12<sup>78</sup> การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ



ตารางที่ 15: รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 12 การพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ

TCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในรัฐ T และเป็นบริษัทแม่ที่มีบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐต่างๆทั่วโลก TCo มีธุรกิจหลากหลายประเภทรวมถึง ธุรกิจค้าส่ง ธุรกิจค้าปลีก โรงงานอุตสาหกรรม ธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนและการเงิน ทำให้ TCo มีปัญหาในการบริหารจัดการกับธุรกิจหลายรัฐ เช่น ปัญหาเกี่ยวกับการขนส่ง ความต่างของระยะเวลา การสื่อสารกับบุคลากรในรัฐต่างๆ TCo จึงจัดตั้งบริษัท RCo ในรัฐ R ซึ่งเป็นรัฐที่มีบริษัทในเครือของ TCo ที่ทำกิจการเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างรัฐและธุรกิจเกี่ยวกับการเงินการลงทุนตั้งอยู่ รวมถึงเป็นรัฐที่มีความอุดมสมบูรณ์ทางด้านบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ RCo ทำธุรกิจเกี่ยวกับการค้าปลีก การค้าส่ง การผลิต การเงิน รวมถึงการลงทุนทั้งในและต่างรัฐ ซึ่ง RCo มีทั้งบุคลากรที่มีความสามารถ เช่น นักกฎหมาย นักบัญชี และมีทรัพย์สินทางการเงินในการบริหารจัดการธุรกิจของตนเอง นอกจากนี้ RCo ยังได้พัฒนาธุรกิจการผลิตสินค้าในรัฐ S โดยลงทุนในหุ้นและให้กู้ยืมเงินแก่ SCo ซึ่งจะต้องจ่ายเงินปันผลและดอกเบี้ยจ่ายให้แก่ RCo โดยที่รัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ S ที่ให้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีในระดับต่ำ

จากตัวอย่างข้างต้น การที่ RCo ก่อตั้งบริษัทขึ้นด้วยเหตุผลเพื่อการดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริง และมีประสิทธิภาพ และการลงทุนใน SCo ผ่านการลงทุนในหุ้นและเงินให้กู้ยืมก็เป็นส่วนหนึ่งในธุรกิจหลักของบริษัท RCo จึงไม่ได้เป็นธุรกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐเป็นหลัก หากแต่เป็นเหตุผลของการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริง

<sup>78</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventive the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report, p.62 (Example H).

กล่าวโดยสรุป การพิจารณาเรื่องวัตถุประสงค์สำคัญของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการ  
ต่างๆตามหลักการของหลักวัตถุประสงค์สำคัญนั้นจะต้องพิจารณาจากสถานการณ์และเหตุการณ์  
โดยรอบทั้งหมดที่เกี่ยวข้องที่เป็นข้อเท็จจริงของการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้นๆด้วย จึงจะ  
สามารถสรุปได้ว่าการกระทำดังกล่าวอาจถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน  
โดยรัฐคู่สัญญาตามหลักการวัตถุประสงค์สำคัญหรือไม่

## บทที่ 4

### แนวทางการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษาทิศทางของการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) มาใช้ของ OECD จะพบความเหมาะสมที่ประเทศไทยควรมีการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ให้มากขึ้นซึ่งในบทที่ 4 นี้จะเป็นการวิเคราะห์การนำแนวทางการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย โดยจะเป็นการอธิบายถึงความจำเป็นในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในประเทศไทยประโยชน์และผลกระทบในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย รวมถึงวิเคราะห์รูปแบบความเหมาะสมและวิเคราะห์แนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์มาปรับใช้ในประเทศไทยดังต่อไปนี้

#### 4.1 ความจำเป็นในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย

การที่ประเทศไทยได้ตอบตกลงเข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิก (Associate Member) โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) เมื่อปี พ.ศ.2560 ทำให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) 4 หลักการพื้นฐานเป็นอย่างน้อยมาใช้บังคับ<sup>79</sup> และแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) เป็นหนึ่งใน 4 แผนปฏิบัติการที่ประเทศไทยจะต้องนำมาใช้บังคับด้วย โดย OECD ได้แนะนำแนวทางป้องกันโดยการกำหนดหลักเกณฑ์ระหว่างประเทศ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่สมควร เช่น การเพิ่มเติมบทบัญญัติเฉพาะ (Specific Anti-Abuse Rule) และบทบัญญัติทั่วไป (General Anti-Abuse Rule) เป็นต้น

สาเหตุที่รัฐควรมีการนำแนวทางการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมาใช้ในประเทศไทย เพื่อป้องกันการสูญเสียรายได้ของรัฐ ป้องกันการจัดสรรทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และป้องกันการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างธุรกิจภายในรัฐและธุรกิจบริษัทข้ามชาติ เพราะถ้าหากรัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศ ก็จะไม่มียาได้ไปพัฒนาประเทศและส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อมูลผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 (ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึง กันยายน พ.ศ. 2561)<sup>80</sup> และข้อมูลการจัดเก็บภาษี

<sup>79</sup> สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์, PwC แนะนำผู้ประกอบการ-ผู้เสียภาษี เตรียมรับมือผลกระทบหลังไทยยกเครื่องปรับโครงสร้างภาษีหลายด้าน [ออนไลน์], 8 เมษายน 2562, แหล่งที่มา <https://www.moneyandbanking.co.th/new>

<sup>80</sup> สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 168/2561 [ออนไลน์], 29 มีนาคม 2562, แหล่งที่มา [https://www.mof.go.th/home/Press\\_release/News2018/158.pdf](https://www.mof.go.th/home/Press_release/News2018/158.pdf)

อาคารแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 (ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึง กันยายน พ.ศ. 2561) จัดทำโดยสำนักงานสรรพากร<sup>81</sup> ตามแผนภาพด้านล่างนี้

ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2561<sup>1/</sup>  
(ตุลาคม 2560 - กันยายน 2561)

หน่วย: ล้านบาท

ที่มาของรายได้	ปีนี้	ปีที่แล้ว	เปรียบเทียบปีนี้กับปีที่แล้ว		คาดการณ์ <sup>2/</sup> (2,499,642 ล้านบาท)	เปรียบเทียบปีนี้กับคาดการณ์	
			จำนวน	ร้อยละ		จำนวน	ร้อยละ
1. กรมสรรพากร	1,916,087	1,793,538	122,549	6.8	1,900,000	16,087	0.8
2. กรมสรรพสามิต	580,442	562,365	18,077	3.2	580,000	442	0.1
3. กรมศุลกากร	108,722	104,785	3,937	3.8	108,000	722	0.7
<b>รวมรายได้ 3 กรม</b>	<b>2,605,251</b>	<b>2,460,688</b>	<b>144,563</b>	<b>5.9</b>	<b>2,588,000</b>	<b>17,251</b>	<b>0.7</b>
4. รัฐวิสาหกิจ	157,040	162,265	(5,225)	(3.2)	157,000	40	0.0
5. หน่วยงานอื่น	209,646	169,811	39,835	23.5	202,342	7,304	3.6
5.1 ส่วนราชการอื่น	198,989	159,346	39,643	24.9	191,742	7,247	3.8
5.2 กรมธนารักษ์	10,657	10,465	192	1.8	10,600	57	0.5
<b>รวมรายได้จัดเก็บ (Gross)</b>	<b>2,971,937</b>	<b>2,792,764</b>	<b>179,173</b>	<b>6.4</b>	<b>2,947,342</b>	<b>24,595</b>	<b>0.8</b>
หัก <sup>3/</sup>	328,185	328,987	(802)	(0.2)	330,700	(2,515)	(0.8)
<b>รวมรายได้สุทธิก่อนการจัดสรร อปท.</b>	<b>2,643,752</b>	<b>2,463,777</b>	<b>179,975</b>	<b>7.3</b>	<b>2,616,642</b>	<b>27,110</b>	<b>1.0</b>
หักเงินจัดสรรจาก VAT ให้ อปท. ตาม พรบ. กำหนดแผนฯ	115,791	108,115	7,676	7.1	117,000	(1,209)	(1.0)
<b>รวมรายได้สุทธิ (Net)</b>	<b>2,527,961</b>	<b>2,355,662</b>	<b>172,299</b>	<b>7.3</b>	<b>2,499,642</b>	<b>28,319</b>	<b>1.1</b>

หมายเหตุ <sup>1/</sup> ตัวเลขเบื้องต้น ณ วันที่ 10 ตุลาคม 2561

## ตารางที่ 16: รูปภาพสรุปผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2561

ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากร แยกตามประเภทภาษี  
ปีงบประมาณ 2561 (ตุลาคม 2560 - กันยายน 2561)

หน่วย : ล้านบาท

ประเภทภาษี	เดือน											รวม	
	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.		ก.ย.
1.ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	31.382	22.630	29.668	42.818	35.522	96.562	60.945	43.740	35.853	27.785	28.504	40.784	496.327
2.ภาษีเงินได้นิติบุคคล	21.002	13.778	22.336	18.898	16.046	20.767	15.308	55.223	50.813	47.121	60.801	47.847	389.941
3.ภาษียุทธภัณฑ์	81.926	54.957	56.766	68.889	73.526	81.369	92.972	96.828	77.737	70.744	78.367	69.225	901.305
4.ภาษีสุขาภิบาล	7.233	9.785	11.879	6.253	5.798	7.738	6.216	8.306	9.454	8.725	10.984	6.487	98.859
5.ภาษีการค้า	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
6.ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
7.อากรแสตมป์	6.008	5.782	5.972	7.579	5.635	6.540	6.260	6.477	6.480	6.020	6.224	6.241	75.218
8.ค่ารับ+รายได้อื่นๆ	0.311	0.192	0.173	0.208	0.179	0.259	0.298	6.477	0.236	0.191	0.280	0.220	2.843
<b>รวม</b>	<b>147.862</b>	<b>107.124</b>	<b>126.794</b>	<b>142.646</b>	<b>136.706</b>	<b>213.235</b>	<b>181.999</b>	<b>210.870</b>	<b>180.573</b>	<b>160.586</b>	<b>185.160</b>	<b>170.804</b>	<b>1,964.490</b>

หมายเหตุ - ข้อมูลตามตารางฯ นี้เป็นข้อมูลที่สำนักงานสรรพากรจัดเก็บ และส่วนราชการอื่นจัดเก็บแทนกรมสรรพากร (ไม่มีประเภทภาษีทั้งหมด)

## ตารางที่ 17: รูปภาพสรุปข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 ของกรมสรรพากร

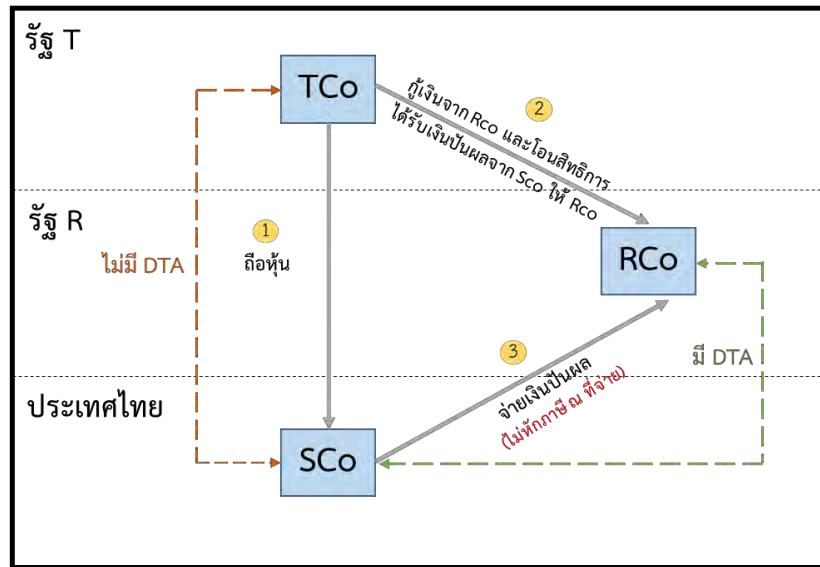
จะเห็นได้ว่ารายได้หลักจากการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2561 มาจากการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร คิดเป็นร้อยละ 65 ของรายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ทั้งหมด ซึ่งเงินได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้กว่าร้อยละ 45 นั้นมาจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้

<sup>81</sup> สำนักงานสรรพากร, ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 [ออนไลน์], 29 มีนาคม 2562. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th>



นิติบุคคล ดังนั้นปัญหาการกีดกันฐานภาษีและโยกย้ายเงินกำไรจะส่งผลกระทบต่อฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐบาล ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้น้อยลง กล่าวคือหากฐานภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บถูกกีดกันจะส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ก็จะส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้ที่จะนำมาใช้ในการบริหารจัดการและพัฒนาประเทศ

**ตัวอย่างที่ 13** การโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ



**ตารางที่ 18:** รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 13 การโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ

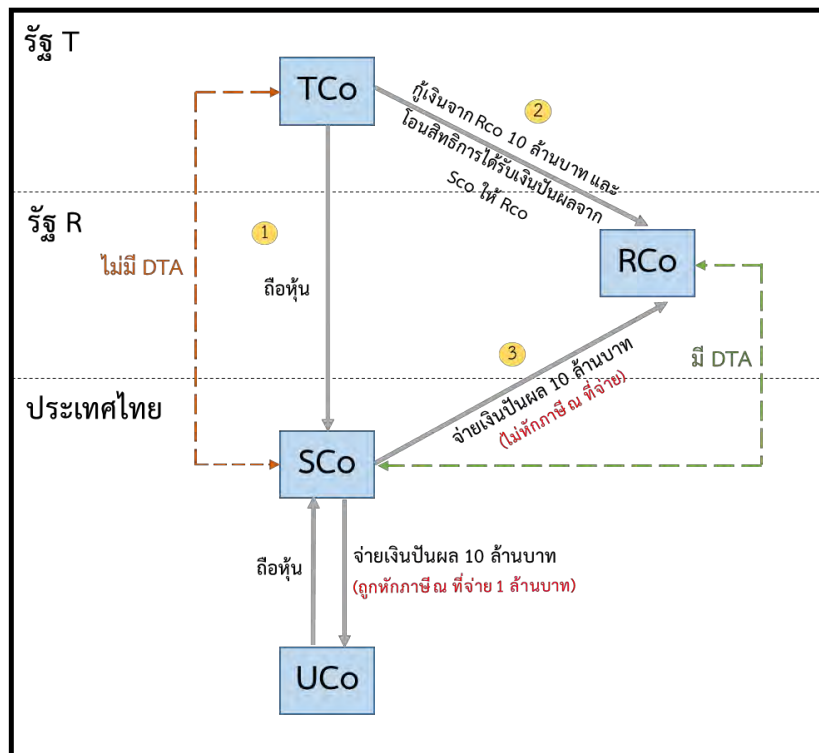
บริษัท TCo ในรัฐ T ถือหุ้นในบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย รัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยทำให้ถ้าหากมีการจ่ายเงินปันผลจาก SCo มาให้แก่ TCo จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ตามกฎหมายภายในของประเทศไทย โดยในแต่ละปี TCo จะได้รับเงินปันผลจาก SCo เป็นเงิน 10 ล้านบาท แต่เนื่องจากรัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยโดยหากรัฐผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับเงินปันผลจากรัฐแหล่งเงินได้จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด TCo จึงได้เข้าไปจัดตั้งบริษัทสถาบันการเงิน RCo ใน รัฐ R โดย TCo กู้เงินจาก RCo และโอนสิทธิในเงินปันผลจากประเทศไทยให้แก่ RCo ทำให้เงินปันผลที่จ่ายจาก SCo ที่จ่ายไปให้แก่ RCo ไม่ต้องถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศไทยจากกรณีนี้จะเห็นได้ว่าการทำธุรกรรมข้างต้น จะทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นจำนวน 1 ล้านบาทต่อปี

ดังนั้นการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเพื่อแก้ปัญหากการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรของบริษัทข้ามชาติจึงเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องเร่งหามาตรการในการป้องกันปัญหาดังกล่าว

นอกจากนี้ปัญหากการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรยังส่งผลให้เกิดการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างบริษัทข้ามชาติ และธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายในรัฐ เนื่องจากบริษัทข้ามชาติสามารถวางแผนภาษีเพื่อทำให้กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยลดลงโดยการโยกย้าย

เงินกำไรไปยังบริษัทในเครื่องที่ตั้งอยู่ในรัฐอื่นที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่า และยังทำให้ฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติโดยรวมลดน้อยลง ทำให้รัฐแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้จากเงินภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับเป็นจำนวนมาก ขณะที่ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายในประเทศไทยซึ่งไม่มีบริษัทในเครื่องที่ตั้งอยู่ในรัฐอื่นที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่า จึงไม่สามารถโยกย้ายเงินกำไรไปที่อื่นได้ ทำให้ผลกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจของบริษัทเหล่านี้ย่อมเสียภาษีในประเทศไทยทั้งหมดอย่างเต็มจำนวน ซึ่งภาษีอากรถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจ ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบถึงภาระต้นทุนทางภาษีระหว่างบริษัทข้ามชาติและธุรกิจภายในรัฐแล้วนั้นย่อมทำให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมและถือเป็นการบิดเบือนความสามารถในการแข่งขันทางการค้า

**ตัวอย่างที่ 14** กรณีการโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครื่องของบริษัทข้ามชาติ วิเคราะห์เปรียบเทียบกับบริษัทขนาดย่อมในประเทศไทย

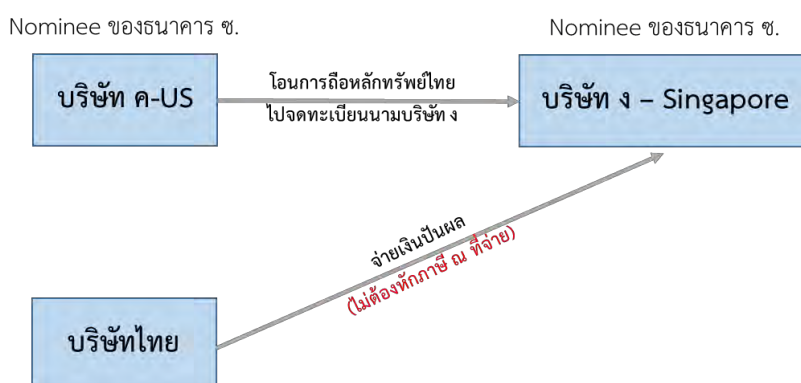


**ตารางที่ 19:** รูปภาพประกอบตัวอย่างที่ 14 การโยกย้ายเงินกำไรไปยังบริษัทในเครื่องของบริษัทข้ามชาติ

จากตัวอย่างที่ 13 UCo เป็นบริษัทขนาดย่อมที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย ทำธุรกิจในประเทศไทยและถือหุ้นในบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย ในสัดส่วนที่เท่ากับ TCo โดยในแต่ละปี UCo จะได้รับเงินปันผลจาก SCo เป็นเงิน 10 ล้านบาท เช่นเดียวกับ TCo แต่จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 คิดเป็นจำนวนเงิน 1 ล้านบาทต่อปี ดังนั้นในขณะที่ TCo ได้รับเงินปันผลผ่านเงินกู้จาก RCo เต็มจำนวน 10 ล้านบาทโดยไม่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศไทย แต่ UCo บริษัทขนาดย่อมในประเทศไทยได้รับรายได้เงินปันผลเพียง 9 ล้านบาทเท่านั้น โดยเสีย 1 ล้านบาทเป็นต้นทุนทางภาษี

นอกจากผลกระทบที่ได้กล่าวไปข้างต้น ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรยังส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ยังต้องแบกรับภาระจากต้นทุนในการบริหารการใช้ทรัพยากรของรัฐที่บริษัทข้ามชาติเข้ามาใช้ในการประกอบธุรกิจในประเทศไทย เช่น ทรัพยากรบุคคล ต้นทุนการพัฒนาสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น ดังนั้นประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ก็ควรที่จะได้รับเงินได้ที่เหมาะสมกับต้นทุนที่รัฐต้องสูญเสียไป

ตัวอย่างสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดปัญหาการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องในแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค0706/3104 ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2547<sup>82</sup> โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้



#### ตารางที่ 20: รูปภาพประกอบกรณีตัวอย่างแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค0706/3104

“ธนาคาร ช. เป็นสาขาของธนาคารต่างประเทศ ประกอบกิจการธนาคารในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย ธุรกิจประเภทหนึ่งที่ธนาคารฯ ดำเนินการ คือ การดูแลเก็บรักษา หลักทรัพย์ให้แก่ลูกค้า รวมถึงการเป็นผู้ทำการขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า ปัจจุบันหลักทรัพย์ไทยที่ธนาคารฯดูแลเก็บรักษาจะระบุชื่อ “บริษัท ค-US Nominee ของธนาคารฯ” เป็นผู้ถือหลักทรัพย์ ธนาคารฯ มีความประสงค์จะโอนการถือหลักทรัพย์ โดยธนาคารฯ จะโอนหลักทรัพย์ทั้งหมดที่ปัจจุบันจดทะเบียนในนามของ “บริษัท ค-US Nominee ของธนาคารฯ” ไปจดทะเบียน ในนามของ “บริษัท ง - Singapore Nominee ของธนาคารฯ” (บริษัท ง เป็นบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์) ภายหลังจากการโอนทะเบียนหลักทรัพย์ สาขาในประเทศสิงคโปร์ของธนาคารฯ จะเป็นผู้ให้บริการเก็บรักษาหลักทรัพย์ ที่รับโอนมาและจะเป็นผู้ทำการแทนขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า โดยบริษัท ง จะเป็นตัวแทนถือหลักทรัพย์แทนลูกค้าของธนาคารฯ และจะมีชื่อเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น บริษัท ง ไม่มีหน้าที่อื่นนอกจากการเป็นผู้มีชื่อในฐานะเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงจากการขายหลักทรัพย์ดังกล่าวได้แก่ลูกค้าของธนาคารฯ ซึ่งมีได้เป็น ผู้มีถิ่นอยู่ในประเทศสิงคโปร์ หากบริษัท ง ซึ่งเป็นผู้มีชื่อเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์และเป็นผู้มีภูมิลำเนาถิ่นที่อยู่

<sup>82</sup> กรมสรรพากร, ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค0706/3104 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายหลักทรัพย์ [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2562. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/24450.0.html>

ในประเทศสิงคโปร์ บริษัท ง จะได้สิทธิยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสาธารณรัฐสิงคโปร์”

โดยกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือดังกล่าวตามแนววินิจฉัยดังต่อไปนี้

“บริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ออกหุ้น เมื่อบริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยจ่ายเงินได้ที่เป็นผลประโยชน์จากการโอนหุ้นออกไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยมีหน้าที่หักและนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 15 แล้วนำภาษีดังกล่าวส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเป็นอย่างอื่น กรณีตามข้อเท็จจริง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ได้แก่ บริษัท ง ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้น ถึงแม้บริษัท ง. จะเป็นตัวแทนในการถือหลักทรัพย์ให้กับลูกค้าของธนาคาร ฯ บริษัท ง จึงต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัท ง เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผลได้จากทุนหรือกำไรจากการขายหลักทรัพย์ ตามข้อ 13 ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้ประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นอยู่เป็นผู้จัดเก็บ ดังนั้น บริษัท ง จึงไม่ต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด”

จากตัวอย่างตามข้อเท็จจริงข้างต้นจะพบว่าการที่ประเทศไทยยังมีได้นำหลักเกณฑ์ตามแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) มาใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยร่วมกับกรณีการทำธุรกรรมข้ามชาติ ทำให้ไม่สามารถตรวจจับความผิดปกติของธุรกรรมดังกล่าวได้

ปัจจุบันประเทศไทยยังมิได้มีการออกกฎหมายภายในประเทศอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการป้องกันปัญหา Treaty Shopping เป็นการเฉพาะ (Specific Anti-Abuse Rule) อย่างหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB Rule) หรือบทบัญญัติทั่วไป (General Anti-Abuse Rule) อย่างหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆอย่างจริงจัง ทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำภายหลังการตกลงเข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างรัฐ และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำมาก่อนการตกลงเข้าร่วมโครงการก็ยังมีได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวเข้าไปเพิ่มเติม มีเพียงแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ได้นำมาตราการการจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้เท่านั้น ดังนั้นจึงสมควรมีการพัฒนากฎหมายให้มีความทัดเทียมต่อรูปแบบในการประกอบธุรกิจและการวางแผนภาษีของผู้ประกอบธุรกิจในปัจจุบัน และควรต้องพิจารณาถึงการนำมาตราการ แนวทาง

หรือนโยบายต่างๆ เพื่อนำมาป้องกันปัญหาการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมาใช้ในประเทศไทย

ประกอบกับตามแนวทางของ OECD ในเรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (MLI) ได้จัดให้มีการร่วมลงนามความตกลงระหว่างประเทศ โดยเริ่มตั้งแต่ปี พ.ศ.2560 จนถึงปัจจุบันมีรัฐเข้าร่วมลงนามแล้วรวม 87 รัฐ<sup>83</sup> และประเทศไทยก็มีแนวโน้มที่อาจจะต้องเข้าร่วมลงนามในความตกลงดังกล่าวด้วย ซึ่งรัฐภาคีในความตกลงดังกล่าวจะต้องเลือกใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum standard) ที่ได้กำหนดมาใช้บังคับ ในส่วนของการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบได้กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำไว้ 3 ทางเลือก ได้แก่

1. เลือกใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) คู่กับหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา (LOB Rule)
2. เลือกใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) เพียงอย่างเดียว
3. เลือกใช้หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา (LOB Rule) ประกอบกับหลักการอื่น เช่น หลักการจำกัดการเตรียมการของบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) เป็นต้น

ซึ่งรัฐส่วนใหญ่จะเลือกใช้ทางเลือกที่สอง คือหลักวัตถุประสงค์สำคัญเพียงอย่างเดียว และมีบางรัฐที่เลือกใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญควบคู่กับหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ แต่ยังไม่มียุติโดยเลือกใช้แนวทางที่สาม จะเห็นได้ว่ารัฐต่างๆ ให้ความสำคัญต่อหลักวัตถุประสงค์สำคัญมากกว่าหลักการอื่นๆ เนื่องจากเป็นหลักการทั่วไปที่เขียนไว้อย่างกว้างๆ เพื่อให้มีความยืดหยุ่นในการปรับใช้ และครอบคลุมการวางแผนภาษีได้หลากหลายรูปแบบ และสามารถรับมือกับการวางแผนภาษีรูปแบบใหม่ๆ ที่พัฒนาการขึ้นตามยุคสมัยได้ ดังนั้นจึงเป็นการสมควรที่ประเทศไทยจะนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาพิจารณาเพื่อตอบสนองต่อแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) การป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ซึ่งเป็นหนึ่งใน 4 แผนปฏิบัติการ ที่ประเทศไทยจะต้องนำมาใช้บังคับ

---

<sup>83</sup> OECD, SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING [Online], 2019. Source <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>. [2019, March]

## 4.2 รูปแบบความเหมาะสมและวิเคราะห์แนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์มาปรับใช้ในประเทศไทย

มาตรการตอบโต้การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) มีหลายวิธี ซึ่งอาจจำแนกได้เป็น 3 วิธีใหญ่ๆ ดังต่อไปนี้<sup>84</sup>

1. มาตรการทางอ้อม คือการใช้อำนาจทางเศรษฐกิจหรือการเมืองกดดันรัฐบาลของรัฐที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นฐานในการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อชักจูงรัฐบาลในรัฐนั้นๆ ให้จำกัดหรือลดประสิทธิภาพในการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

2. การทำอนุสัญญาทวิภาคี คือการบรรจุข้อตกลงเกี่ยวกับมาตรการตอบโต้การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ในอนุสัญญาที่ทำกับต่างประเทศ

3. มาตรการที่ดำเนินการโดยฝ่ายเดียว คือการออกกฎหมายภายในห้ามหรือจำกัดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

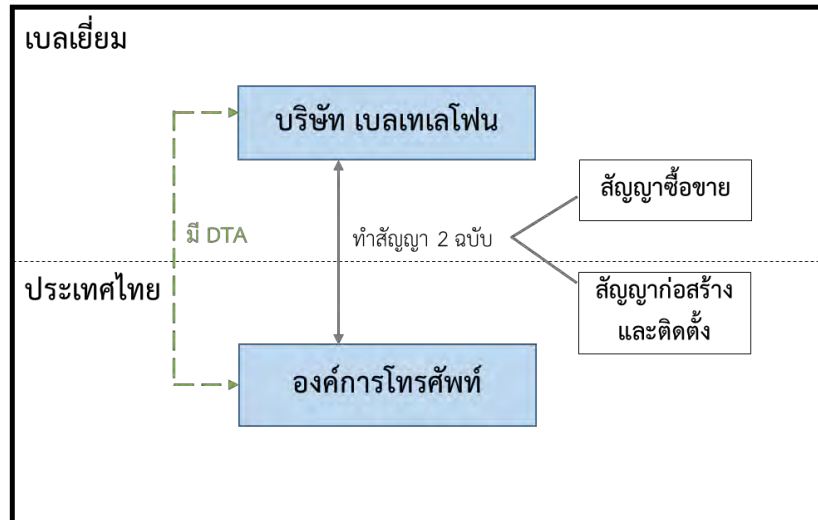
สำหรับมาตรการการออกกฎหมายภายในประเทศตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ยังไม่มีการออกมาตรการเฉพาะในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งที่เป็นมาตรการทั่วไป (General Anti-Avoidance Rule (GAAR)) และมาตรการที่เฉพาะเจาะจง (Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR)) จะมีแต่เพียงกฎหมายที่ใช้ต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นบางกรณีเท่านั้น ได้แก่ เรื่อง การตั้งราคาโอนตามมาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 65 ตริ (15) และมาตรา 71 ทวิ เท่านั้น ดังนั้น การพิจารณาคดีของศาลจึงต้องอาศัยการตีความและการนำกฎหมายอื่น ๆ มาปรับใช้ไปในแต่ละคดี เช่น การแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น รวมถึงการนำหลักการทั่วไปของกฎหมายเอกชนมาปรับใช้ เช่น หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) หลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) เป็นต้น<sup>85</sup> ซึ่งกฎหมายดังกล่าวมิได้มีเจตนารมณ์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างรัฐเป็นการเฉพาะ และเป็นการนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน ส่งผลให้การพิจารณาคดีจากเครื่องมือทางกฎหมายที่จำเป็นและการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางมิชอบของธุรกรรมระหว่างรัฐนั้นขาดประสิทธิภาพ ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540<sup>86</sup> ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าบริษัทเบลเทเลโฟน แมนิวแพคตอริง จำกัด

<sup>84</sup> พิภพ วีระพงษ์, “การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping)”,วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่23,ฉบับที่ 3 เดือนกันยายน 2552 (2552), หน้า 110-111

<sup>85</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, (กรุงเทพมหานคร: T.Training Center, 2553), หน้า 31.

<sup>86</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 “คู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกันแม้จะทำเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้เมื่อสัญญาซื้อขายติดตั้งและก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่าการจัดหาเครื่องมือและวัตถุดิบและบริการก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกันและยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกันจึงต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกันเป็น 2 ลักษณะและแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินค้าจ้างทำของคู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่ ขณะโจทก์ทำสัญญากับ

เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเบลเยียม ทำสัญญารับเหมาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์ให้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โดยทำสัญญาแยกเป็น 2 ส่วน ส่วนแรกเป็นสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้างจำนวน 32 ล้านบาท ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากถือเป็นกำไรจากธุรกิจแต่ไม่มีสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศเบลเยียม ส่วนที่สองเป็นสัญญาก่อสร้างและติดตั้งโครงการจำนวน 8 ล้านบาท ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเนื่องจากถือเป็นกำไรจากธุรกิจและมีระยะเวลาติดตั้งและก่อสร้างเกินกว่า 6 เดือนจึงถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศเบลเยียม



#### ตารางที่ 21: รูปภาพประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540

กรณีดังกล่าวศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน หากศาลยอมรับก็เท่ากับเป็นการเปิดโอกาสให้คู่สัญญา

องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยโจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทยจึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยแม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนอันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่ง ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้นหาได้มีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายไปด้วยไม่ฉะนั้นกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยอันเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของจึงถือไม่ได้ว่าเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ในประเทศไทยดังนั้นโจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ดังกล่าวตามข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ส่วนกำไรจากธุรกิจการก่อสร้างตามสัญญาจ้างทำของนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด เมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เงินได้ดังกล่าวที่มีการจำหน่ายออกไปจากประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร” สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 คำพิพากษาออนไลน์ [ออนไลน์], 8 เมษายน 2562, แหล่งที่มา <https://deka.in.th/view-4960.html>

ทำสัญญาอย่างไรก็ได้ที่จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลงหรืออาจจะเก็บภาษีไม่ได้ เท่ากับว่าการจะเก็บภาษีได้หรือไม่มันไม่ได้ขึ้นอยู่กับกฎหมาย<sup>87</sup>

อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นกฎหมายภายในประเทศ แต่อุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นระบบกฎหมายที่แยกต่างหากจากกฎหมายภายในประเทศ ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคีตามหลักการของ OECD โดยการเพิ่มบทบัญญัติเฉพาะ (SAAR) หรือบทบัญญัติทั่วไป (GAAR) อย่างเช่นหลักวัตถุประสงค์สำคัญ มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นระหว่างประเทศไทยและรัฐต่างๆทั่วโลก จึงอาจมีความเหมาะสมกับประเทศไทยมากกว่าการกำหนดกฎหมายภายในเพื่อแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายในการใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) เนื่องจากเป็นการทำข้อตกลงในลักษณะทวิภาคี จึงมีความยืดหยุ่นสามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขได้ง่ายกว่ากฎหมายภายในซึ่งต้องมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างในหลายประการ และยังสามารถกำหนดรายละเอียดในอนุสัญญาแต่ละฉบับให้แตกต่างกันได้ตามความเหมาะสม แทนการกำหนดเป็นกฎหมายภายในประเทศซึ่งต้องบังคับใช้กับการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับทุกรัฐให้เหมือนกัน ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์การป้องกันการนำอนุสัญญาไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจึงมีความเหมาะสมมากกว่า และเนื่องจากประเทศไทยยังไม่เคยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้เลย การยึดถือหลักวัตถุประสงค์สำคัญในการเข้าทำธุรกรรมหรือการเตรียมการซึ่งเป็นมาตรการทั่วไปที่แนะนำโดย OECD นั้น สามารถแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายในการใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ครอบคลุมมากกว่าหลักการอื่น จึงเป็นการเหมาะสมที่จะนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญของ OECD มาใช้ในการทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ทั้งการทำข้อตกลงแบบทวิภาคีและการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) ในอนาคตด้วย

ในปี พ.ศ. 2560 OECD ได้นำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีต้นแบบของ OECD (OECD Model Tax Convention)<sup>88</sup> ดังนี้

1. แนะนำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีการระบุในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า

“รัฐคู่สัญญาที่มีความประสงค์ที่จะพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจของตนและเพื่อเพิ่มความร่วมมือในเรื่องภาษี มีเจตนาที่จะสรุปอนุสัญญาเพื่อการจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้และเงินทุน โดยไม่สร้างโอกาสในการไม่จัดเก็บภาษีหรือลดหย่อนภาษีผ่านวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหนีภาษี (รวมถึงผ่านวิธีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามที่มีจุดมุ่งหมายให้ได้รับการบรรเทาภาษีในอนุสัญญานี้ในประโยชน์โดยอ้อมจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม)”<sup>89</sup>

<sup>87</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, (กรุงเทพมหานคร: T.Training Center, 2553), หน้า 32.

<sup>88</sup> OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online]. 2017. Source <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, March]

<sup>89</sup> “PREAMBLE TO THE CONVENTION (State A) and (State B),



2. แนะนำให้เพิ่มเติมข้อหนึ่งในอนุสัญญาภาษีเรื่อง สิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) ดังนี้

“แม้จะมีบทบัญญัติอื่นภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญานี้อาจถูกปฏิเสธได้ ถ้ารายการเงินได้หรือกำไรนั้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่า ภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆเกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งคือการได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน เว้นแต่การได้มาซึ่งผลประโยชน์เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของสนธิสัญญานี้”<sup>90</sup>

โดยจะเห็นได้ว่าต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ในการบัญญัติอรัณภพและในข้อที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีนั้นสอดคล้องกับรายงานสุดท้ายของแผนปฏิบัติการที่ 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report) ในข้อ 10 เรื่องสิทธิประโยชน์ วรรค 7 และสอดคล้องกับการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญไปเป็นแนวทางในความตกลงระหว่างรัฐเรื่องเครื่องมือพหุภาคีตามมาตรฐานขั้นต่ำอีกด้วย ดังนั้นการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ตามแบบอนุสัญญาภาษีต้นแบบของ OECD ข้างต้น จึงเป็นรูปแบบที่มีความเหมาะสมในการนำหลักวัตถุประสงค์มาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐต่างๆ

---

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters, Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)” OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online], p.14. 2017. Source <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, March]

<sup>90</sup> Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.” OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online]. P.23. 2017. Source <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, March]

### 4.3 ประโยชน์และผลกระทบในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย

การนำแนวทางป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย ย่อมส่งผลดีต่อประเทศที่จะสามารถป้องกันการสูญเสียรายได้ของรัฐ ป้องกันการจัดสรรทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และป้องกันการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างธุรกิจภายในประเทศและธุรกิจบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากหลักวัตถุประสงค์สำคัญที่ระบุในแผนดำเนินการที่ 6 ของ BEPS นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าทบบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนำมาใช้ให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์และตามความมุ่งหมายของทบบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญานั้นควรที่จะได้รับในกรณีที่มีการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการ โดยสุจริต มีการเคลื่อนไหวของเงินทุนและบุคคลที่ไม่ได้มีแรงจูงใจสำคัญอย่างใดอย่างหนึ่งในการได้รับประโยชน์ทางภาษีที่ดีขึ้น โดยเมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐใดๆ มีการระบุเกี่ยวกับหลักการวัตถุประสงค์สำคัญนี้ ตามคำแนะนำของ OECD ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในข้อ 4.2 เรื่องรูปแบบความเหมาะสมและวิเคราะห์แนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทย การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐคู่สัญญาที่มีวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งคือการได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจะมีสิทธิสามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ แม้ว่าผู้อ้างสิทธิจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นก็ตาม ดังนั้นการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการของบุคคลใดๆ จะต้องมีความระมัดระวังมากขึ้นมิให้เข้าข่ายการกระทำที่มีความเสี่ยงที่จะถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ภายในสนธิสัญญาและจะต้องสามารถพิสูจน์ถึงความสุจริตของธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ ที่ตนกระทำด้วย

ขณะเดียวกันการนำแนวทางป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทยย่อมส่งผลกระทบและก่อให้เกิดภาวะต่างๆ ทั้งต่อผู้ประกอบการและภาครัฐ โดยอาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

#### 4.3.1 ผลกระทบด้านโครงสร้างของกฎหมาย

##### 1. ผลกระทบจากการแก้ไขทบบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐต่างๆ

หากมีการนำแนวทางแผนปฏิบัติการที่ 6 ของ BEPS เพื่อป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) มาใช้ในประเทศไทย โดยการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้กระทำกับรัฐต่างๆ ไปแล้วนั้น จะต้องมีการเจรจาเพื่อเพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขทบบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ และต้องมีการเจรจาเพื่อแก้ไขสิทธิประโยชน์บางประการ ซึ่งอาจใช้เวลาในการเจรจาแก้ไขเป็นระยะเวลาอันยาวนาน รวมถึงต้องมีการศึกษาเพิ่มเติมถึงผลกระทบอย่างรอบด้าน ดังนั้นประเทศไทยจะต้องเตรียมทรัพยากรบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว เนื่องจากเป็นปัญหาที่มีความละเอียดอ่อนและซับซ้อนซึ่งมีผลกระทบกับหลายฝ่าย อีกทั้งปัญหาดังกล่าวไม่สามารถทำได้โดยระยะเวลาอันสั้น แต่ต้องอาศัยการศึกษาและแก้ไขอย่างจริงจังและเป็นรูปธรรม เพื่อให้ระบบภาษีของประเทศสามารถจัดเก็บได้อย่างเต็มประสิทธิภาพและมีการพัฒนาได้ทันต่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

2. ผลกระทบจากการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศไทย

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาซึ่งเกิดจากความตกลงกันระหว่างประเทศสองประเทศหรือรัฐสองรัฐ เป็นการตกลงร่วมกันเพื่อจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างรัฐที่ก่อให้เกิดอำนาจแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างรัฐ โดยรัฐคู่สัญญาจะเจรจาและตกลงว่าเงินได้ประเภทใดจะถูกจัดเก็บภาษีในรัฐใดบ้าง รวมถึงกำหนดอัตราสูงสุดสำหรับการเก็บภาษีในบางประเภท และตกลงที่จะให้เครดิตภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้บางประเภท ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะมีข้อบัญญัติที่กำหนดความตกลงในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน โดยข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไปนั้นจะกำหนดขอบเขตการบังคับใช้อนุสัญญาให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาเท่านั้น ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหมายถึงบุคคลใดก็ตามที่ต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของรัฐคู่สัญญาโดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ส่งผลให้บุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นบุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น<sup>91</sup>

ในมิติทางกฎหมายในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในแล้ว จะถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งโดยทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในประเทศ แบ่งได้เป็น 2 ทฤษฎี<sup>92</sup> ได้แก่ ทฤษฎีเอกนิยมที่สนับสนุนว่ากฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับได้โดยตรงในระบอบกฎหมายของรัฐต่างๆโดยไม่จำเป็นต้องแปลงเป็นกฎหมายภายในก่อน และทฤษฎีวินิยมที่สนับสนุนว่าการจะนำกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้กับกฎหมายภายในได้หรือจะให้ผลใช้บังคับได้เหมือนกับกฎหมายภายในต้องมีการแปรสภาพหรือการอนุวัติการกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศดังกล่าวมาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน กฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศดังกล่าวจึงจะสามารถใช้บังคับภายในรัฐของตนได้โดยสำหรับประเทศไทยจำเป็นต้องมีการอนุวัติการกฎหมายระหว่างประเทศให้เป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อน

ในแง่ของกฎหมายภายใน การบังคับทางกฎหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะขึ้นกับรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายแม่บทในประเทศนั้น ดังนั้นพิธีการที่จะนำสนธิสัญญามาใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในนั้นจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญประเทศนั้นๆ ซึ่งในระบบกฎหมายของประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐที่มีผลต่อการคลังของประเทศ จึงมีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชน และเป็นบทบัญญัติที่จำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศ รวมถึงจำกัดอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติมิให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายที่ขัดแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นๆ<sup>93</sup> ดังนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงถือเป็นสัญญาที่ต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้เป็นไปตามสนธิสัญญา โดยต้องได้รับความเห็นชอบจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติตามบทบัญญัติมาตรา 178 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย แห่งรัฐธรรมนูญแห่ง

<sup>91</sup> จุฑาทอง จารุมิลินท, ภาษีระหว่างประเทศ โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร : สรรพสาส์น, 2548), หน้า 45.

<sup>92</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 37.

<sup>93</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 38.

ราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560<sup>94</sup> ดังนั้นการบังคับใช้อุสัญญาภาชีซ้อนในประเทศไทยจะต้องผ่านการแปลงเป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อนโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติในรูปของกฎหมายอนุวัติการเพื่อให้เป็นกฎหมายที่บังคับใช้ได้ภายในประเทศ ซึ่งเป็นไปตามหลักทฤษฎีทวินิยม

ปัจจุบันตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับใช้อุสัญญาภาชีซ้อนโดยกำหนดตามมาตรา 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากรไว้ว่า “บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ ซึ่งการลดหรือยกเว้นนั้น จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้” ซึ่งในปัจจุบันได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวเพื่อบังคับให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาชีซ้อนเพียงฉบับเดียว คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ ทำให้อนุสัญญาภาชีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ มีผลบังคับใช้ในทางปฏิบัติ

อย่างไรก็ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวรองรับเฉพาะการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาชีซ้อนเท่านั้น ดังนั้นบทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญาภาชีซ้อนซึ่งเป็นความตกลงเรื่องอื่นที่ไม่ใช่กรณีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจึงไม่มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายของประเทศไทย ซึ่งในที่นี้จะศึกษาเฉพาะกรณีเกี่ยวกับหลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการป้องกันการใช้อุสัญญาภาชีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ ซึ่งพบว่าการบังคับจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบันยังไม่มีมาตรการกฎหมายว่าด้วยเรื่องดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ ทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาชีซ้อนระหว่างประเทศ โดยในปัจจุบันกรณีการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาชีซ้อนนั้นมีการนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 เกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้แทนเนื่องจากไม่มีกฎหมายที่เป็นการเฉพาะเจาะจง ในการแก้ไขปัญหาการใช้อุสัญญาภาชีโดยมิชอบที่ครอบคลุม การพิพากษาคดีของศาลจึงขึ้นอยู่กับผู้พิพากษาในการตีความและการนำกฎหมายมาปรับใช้ไปในแต่ละคดี กล่าวคือ หากมีการแสดงเจตนาหลงของคู่กรณีโดยเจตนาที่แท้จริงนั้นคือทำเพื่อไม่ให้ต้องเสียภาษีเลยหรือเสียภาษีในอัตราที่น้อยลงเจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ เจ้าพนักงานประเมินจึงสามารถประเมิน

<sup>94</sup> “มาตรา 178 พระมหากษัตริย์ทรงไว้ซึ่งพระราชอำนาจในการทำหนังสือสัญญาสันติภาพสัญญาสงบศึกและสัญญาอื่นกับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศ

หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิอธิปไตยหรือมีเขตอำนาจตามหนังสือสัญญาหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา และหนังสือสัญญาอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการค้าหรือการลงทุนของประเทศอย่างกว้างขวาง ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ในการนี้ รัฐสภาต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง หากรัฐสภาพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ถือว่ารัฐสภาให้ความเห็นชอบ”

เรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้เท่านั้น ทำให้ขาดหลักการที่เป็นมาตรฐานในการตัดสินคดี ส่งผลให้การป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบขาดประสิทธิภาพ และยังทำให้ปัญหากรณีการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีโดยการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สนธิสัญญา (Treaty Shopping) และการนำอนุสัญญาไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องนั้นยังคงมีอยู่ ทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีที่ควรจะได้รับตามอำนาจจัดเก็บภาษีที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นกับรัฐต่างๆ

### 3. ผลกระทบเกี่ยวกับการตีความเรื่องหลักวัตถุประสงค์สำคัญตามหลักการของ OECD

จากคำแนะนำของ OECD ที่ให้นำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีต้นแบบของ OECD (OECD Model Tax Convention)<sup>95</sup> โดยแนะนำให้เพิ่มเติมข้อหนึ่งในอนุสัญญาภาษีเรื่อง สิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) ดังนี้

*“แม้จะมีบทบัญญัติอื่นภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญานี้อาจถูกปฏิเสธได้ถ้ารายการเงินได้หรือกำไรนั้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่า ภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆเกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งคือการได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน เว้นแต่การได้มาซึ่งผลประโยชน์เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของสนธิสัญญานี้”<sup>96</sup>*

จากบทความดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่าหลักวัตถุประสงค์สำคัญมีการบัญญัติคำที่กว้างในการใช้บังคับ โดยหมายความว่า การเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการที่ได้มาซึ่งประโยชน์ใดๆไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่จำเป็นต้องเป็นวัตถุประสงค์หลัก ก็เข้าข่ายที่จะต้องนำบททดสอบของหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาบังคับใช้ แม้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญอื่นๆ อาจเพื่อประโยชน์ทางการค้าก็ตาม ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจและการลงทุนจากต่างชาติ เนื่องจากหลักวัตถุประสงค์สำคัญกำหนดไว้ว่าการจะนำมาบังคับใช้ได้เมื่อผู้มีอำนาจทางภาษีมิเหตุผลเพียงพอที่จะสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญอย่างหนึ่งในการดำเนินธุรกรรมหรือการจัดการของผู้เสียภาษีคือการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ที่จะต้องเป็นผู้พิสูจน์เจตนาในการทำธุรกรรมต่างๆเพื่อแสดงถึงความสุจริตในการทำธุรกรรมที่ได้รับประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นการเพิ่มภาระให้ผู้ประกอบการ ในขณะที่เดียวกันก็เป็นการเพิ่ม

<sup>95</sup> OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online]. 2017. Source <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, March]

<sup>96</sup> “ Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.” OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online]. P.23. 2017. Source <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, February]

ความระมัดระวังในการเข้าทำธุรกรรมต่างๆของบริษัทข้ามชาติผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อมิให้เข้าข่ายการเป็นผู้ต้องสงสัยของการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง ทั้งนี้การที่ผู้มีอำนาจทางภาษีจะประเมินว่าการได้รับประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการทำธุรกรรมต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังนี้

- (1) ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด
- (2) ต้องมีความน่าเชื่อถือ
- (3) ต้องวิเคราะห์วัตถุประสงค์ว่าการได้มาซึ่งประโยชน์นั้นเป็นไปตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้สนธิสัญญานี้หรือไม่

นอกจากนี้สาเหตุที่มีการบัญญัติคำที่กว้างในหลักวัตถุประสงค์สำคัญ เนื่องจากต้องการให้หลักวัตถุประสงค์สำคัญมีความยืดหยุ่นและสามารถปรับใช้ในการตรวจจับการวางแผนภาษีได้หลากหลายรูปแบบตามรูปแบบเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาตีความจะต้องคำนึงถึงข้อดีและข้อเสียอย่างรอบด้าน และต้องตีความจากเจตนาของหลักวัตถุประสงค์สำคัญที่แท้จริง ที่ต้องการที่จะตรวจจับการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ของบริษัทข้ามชาติที่เกิดจากการวางแผนภาษีอากร ด้วยการกำหนดรูปแบบในการประกอบธุรกิจเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง เช่น Treaty Shopping เป็นสำคัญ

#### 4.3.2 ผลกระทบด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

ปัจจุบันรัฐต่างๆทั่วโลกต่างให้ความสำคัญในเรื่องการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) เป็นอย่างมาก รัฐต่างๆเข้าลงนามในเรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (MLI)แล้วถึงปัจจุบันรวม 87 รัฐ ซึ่งมีการกำหนดประเด็นต่างๆที่สำคัญรวมถึงการกำหนดเกี่ยวกับการป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องไว้ในส่วนที่ 3 ของความตกลงดังกล่าว ซึ่งรัฐภาคีในความตกลงดังกล่าวจะต้องเลือกใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum standard) ที่ได้กำหนดไว้มาใช้บังคับ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 4.1 ดังนั้นประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศที่ต้องทำการค้ากับกลุ่มรัฐดังกล่าวจึงได้รับผลกระทบเช่นกันทั้งในแง่ของระบบกฎหมายและระบบเศรษฐกิจ รวมไปถึงความร่วมมือระหว่างรัฐ หากมีการนำแนวทางป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามมาตรฐานขั้นต่ำดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทยแล้ว ย่อมก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างรัฐมากขึ้น ส่งผลให้เกิดความสัมพันธ์ที่แน่นแฟ้นมากขึ้น โดยเฉพาะในระดับของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรของรัฐต่างๆที่ต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี นอกจากนี้ประเทศไทยยังจะได้เรียนรู้ระบบและกระบวนการในการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศโดยเฉพาะกลุ่มรัฐที่พัฒนาแล้ว ทำให้ประเทศไทยสามารถนำความรู้เหล่านั้นมาพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นด้วย

นอกจากนี้การนำแนวทางการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องดังกล่าวมาปรับใช้ในประเทศไทยยังส่งผลดีกับภาพลักษณ์ที่ดีของประเทศในระดับสากล ก่อให้เกิดการยอมรับ

จากนานาชาติ เนื่องจากเป็นการแสดงให้เห็นถึงความตระหนักถึงการแก้ไขปัญหาซึ่งอาจเป็นหนทางที่จะนำไปสู่การเจรจาทางเศรษฐกิจในด้านต่างๆต่อไปในอนาคตอีกด้วย

#### 4.3.3 ผลกระทบด้านเศรษฐกิจ

การนำแนวทางการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทย ย่อมส่งผลกระทบต่อนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศ เนื่องจากแนวทางดังกล่าวจะส่งผลให้เกิดกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่นักลงทุนจะต้องปฏิบัติตาม ทั้งในด้านการเตรียมข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความสุจริตในการเข้าทำธุรกรรมต่างๆต่อรัฐและการเปิดเผยข้อมูลของธุรกิจ ซึ่งทำให้เกิดอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจของนักลงทุนและอาจส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทยด้วย อย่างไรก็ตามผลกระทบดังกล่าวส่วนใหญ่มักจะเกิดขึ้นกับบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่มีการเข้ามาลงทุนในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งถ้าหากทุกประเทศร่วมมือกันในทางที่เหมาะสม จะทำให้เกิดระบบการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้อง และยังเป็นส่งเสริมให้เกิดความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างบริษัทภายในประเทศและบริษัทข้ามชาติตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีอีกด้วย ซึ่งทำให้บริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมภายในประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น ไม่เสียเปรียบทางด้านต้นทุนทางภาษีเมื่อเทียบกับบริษัทลงทุนข้ามชาติ ก่อให้เกิดผลดีทางอ้อมต่อเศรษฐกิจในประเทศเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรนั้นคือการนำเงินมาใช้จ่ายภายในประเทศและทำให้เกิดความยุติธรรมต่อผู้เสียภาษีทุกคน ภาษีไม่ควรเป็นวัตถุประสงค์หลักในการเข้าทำธุรกรรม แต่ควรเกิดจากวัตถุประสงค์ทางการค้าเป็นหลัก ซึ่งจะทำให้เกิดการลงทุนในทางที่ส่งเสริมภาพรวมเศรษฐกิจที่แท้จริง

#### 4.3.4 ผลกระทบด้านการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีเมื่อมีการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้

การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในประเทศไทย ส่งผลให้เกิดกฎเกณฑ์ต่างๆที่ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตาม ทั้งในด้านการเตรียมข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความสุจริตในการเข้าทำธุรกรรมต่างๆ ต่อรัฐและการเปิดเผยข้อมูลของธุรกิจ โดยฝ่ายที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมข้อมูลนี้โดยตรงคือฝ่ายบัญชีของกิจการ ซึ่งต้องศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติ เพื่อทำความเข้าใจและเตรียมความพร้อมด้านเอกสารหลักฐานสำหรับธุรกรรมต่างๆในอนาคต โดยประสานงานร่วมกับฝ่ายกฎหมายหรือที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงก่อนการทำธุรกรรมใดๆที่อาจเข้าข่ายการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเมื่อพิจารณาตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยฝ่ายบัญชีอาจต้องเป็นศูนย์กลางหรือคนประสานความรู้ ความเข้าใจ ผลกระทบ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องให้กับฝ่ายต่างๆที่ได้รับทราบ เช่น

1. พิจารณาว่ามีการทำธุรกรรมใดบ้างที่มีความเสี่ยงในการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะการทำธุรกรรมระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

2. พิจารณาการกำหนดราคาค่าสินค้าหรือบริการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นไปตามกลไกราคาตลาดทั่วไปหรือไม่ หากไม่ใช่จะต้องดำเนินการอย่างไร
3. พิจารณาบทวนเกี่ยวกับการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ว่ามีผลต่อกระบวนการควบคุมภายในหรือไม่อย่างไร
4. พิจารณาถึงผลกระทบต่อระบบเอกสาร หลักฐานที่เกี่ยวข้อง
5. พิจารณาถึงผลกระทบในกระบวนการจัดงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยเฉพาะกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ รวมถึงผลกระทบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี เป็นต้น

ซึ่งข้อมูลทั้งหมดดังกล่าวควรต้องมีการเตรียมความพร้อมไว้สำหรับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ส่วนของผู้สอบบัญชีนั้นจะตรวจสอบดูความถูกต้อง ครบถ้วน และการปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กรมสรรพากรกำหนด ตลอดจนการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีว่าได้มีการคำนวณและบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน อย่างไรก็ตามในแง่ของผู้สอบบัญชีต่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้สอบบัญชีได้ทำการศึกษา ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจ ระบบบัญชี การควบคุมภายใน ตลอดจนการตรวจสอบยอดคงเหลือต่างในงบการเงินว่าถูกต้องตามที่ควรหรือไม่เท่านั้น เนื่องจากการตรวจสอบไม่ได้ตรวจสอบทุกรายการ และความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่เป็นข้อยุติว่างบการเงินทั้งหมดจะถูกต้องทั้งหมด ดังนั้นการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกต้องยังคงอยู่ในความรับผิดชอบของบริษัทและฝ่ายบริหารของบริษัท

การพิจารณาเกี่ยวกับรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2561) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน<sup>97</sup> ได้กำหนดให้ทุกกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพันของรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อทำให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อทำให้ผู้อ่านตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพันกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้มีการกำหนดคำนิยามของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน<sup>98</sup> ในความหมายอย่างแคบที่ยังไม่ครอบคลุมบางสถานการณ์ที่อาจทำให้

<sup>97</sup> สภาวิชาชีพบัญชี, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 41/2561 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2561) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน [ออนไลน์], แหล่งที่มา [http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300\\_1/13.PDF](http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300_1/13.PDF) [20 เมษายน 2562]

<sup>98</sup> “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เป็นผู้จัดทำงบการเงิน (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หมายถึงกิจการที่เสนอรายงาน)

1) บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงานถ้าบุคคลนั้น



ฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และยังไม่ครอบคลุมถึงบางรายการที่มีความสำคัญหรือมีความเสี่ยงต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งเมื่อรายการเหล่านั้นไม่ถูกเปิดเผยในงบการเงินของกิจการ อาจทำให้มีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้นๆ

ตัวอย่างเช่น บริษัท TCo ในรัฐ T ถือหุ้นในบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย รัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยทำให้ถ้าหากมีการจ่ายเงินปันผลจาก SCo มาให้แก่ TCo จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ตามกฎหมายภายในของประเทศไทย โดยในแต่ละปี TCo จะได้รับเงินปันผลจาก SCo เป็นเงิน 100 ล้านบาท แต่เนื่องจากรัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยโดยหากรัฐผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับเงินปันผลจากรัฐแหล่งเงินได้จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด TCo จึงทำธุรกรรมการกู้เงินจาก RCo และโอนสิทธิในเงินปันผลจากประเทศไทยให้แก่ RCo ทำให้เงินปันผลที่จ่ายจาก SCo ที่จ่ายไปให้แก่ RCo ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศไทย

- 
- 1.1) มีการควบคุมกิจการ หรือมีการควบคุมร่วมในกิจการที่เสนอรายงาน
  - 1.2) มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการที่เสนอรายงาน หรือ
  - 1.3) เป็นสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของกิจการที่เสนอรายงาน หรือบริษัทใหญ่ของกิจการที่เสนอรายงาน

(โดยที่สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล หมายถึง สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใดๆ ที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดให้รวมถึง 1) สามีภรรยาและบุตรของบุคคลนั้น 2) บุตรของสามีภรรยาของบุคคลนั้น และ 3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้น)

2) เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 2.1) กิจการและกิจการที่เสนอรายงานเป็นสมาชิกในกลุ่มกิจการเดียวกัน (ซึ่งหมายถึงบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในกลุ่มเดียวกันซึ่งเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน)
- 2.2) กิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำของอีกกิจการหนึ่ง (หรือเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำของสมาชิกในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก)
- 2.3) กิจการทั้งสองเป็นการร่วมค้ำของบุคคลที่สามคนเดียวกัน
- 2.4) กิจการหนึ่งเป็นการร่วมค้ำของบุคคลที่สามและอีกกิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมของบุคคลที่สาม

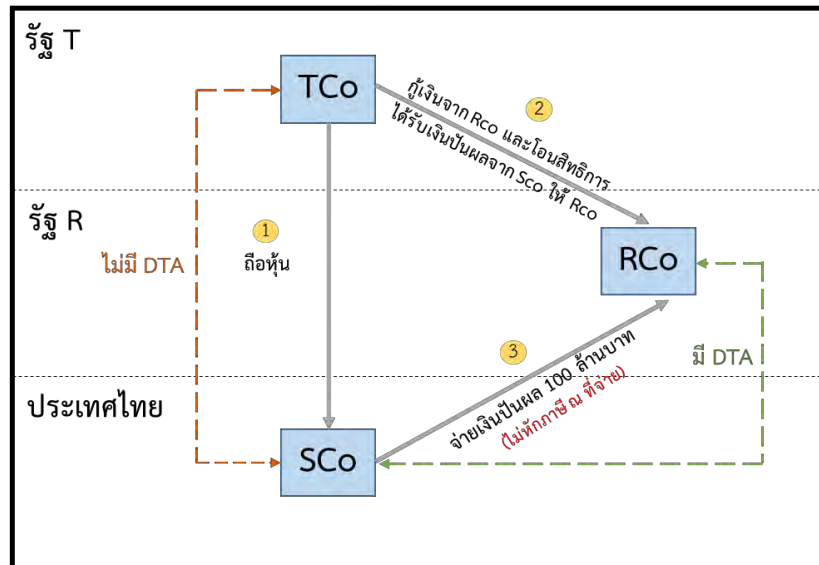
2.5) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังจากออกจากงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการที่เสนอรายงาน หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน หากกิจการที่เสนอรายงานเป็นโครงการผลประโยชน์เอง นายจ้างซึ่งเป็นผู้ให้การสนับสนุนเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน

2.6) กิจการถูกควบคุมหรือถูกควบคุมร่วมโดยบุคคลที่ระบุในข้อ 1)

2.7) บุคคลตามที่ระบุในข้อ 1.1) มีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือกิจการ หรือเป็นสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของกิจการ (หรือของบริษัทใหญ่)

2.8) กิจการหรือสมาชิกในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิกซึ่งให้บริการด้านผู้บริหารสำคัญกับกิจการที่เสนอรายงานหรือบริษัทใหญ่ของกิจการที่เสนอรายงาน

สภาวิชาชีพบัญชี, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 41/2561 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2561) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน [ออนไลน์], 20 เมษายน 2562. แหล่งที่มา [http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300\\_1/13.PDF](http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300_1/13.PDF)



ตารางที่ 22: รูปภาพประกอบตัวอย่างการกระทำที่อาจถูกปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

จากกรณีนี้จะเห็นได้ว่า หากประเทศไทยมีการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในการตรวจสอบธุรกรรมต่างๆ จะพบว่าการทำธุรกรรมดังกล่าวมีเหตุผลเพียงพอที่จะสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญข้อหนึ่งในการทำข้อตกลงระหว่าง TCo และ RCo เป็นการทำธุรกรรมเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และ รัฐ R ซึ่ง RCo มีความเสี่ยงที่อาจถูกตรวจสอบและถูกปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจากประเทศไทยได้ และทำให้ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเพิ่มขึ้นจำนวน 10 ล้านบาท ซึ่งกรณีดังกล่าวจะไม่ถูกเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการแต่อย่างใดเนื่องจากไม่เข้าค่านิยามของการทำรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 ซึ่งอาจทำให้มีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้นๆ

ดังนั้นจึงควรมีเตรียมการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานบัญชีให้มีความสอดคล้องกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการได้อย่างถูกต้อง

## บทที่ 5

### บทสรุป และข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ปัจจุบันระบบเศรษฐกิจมีลักษณะบูรณาการเชื่อมโยงกันทั่วโลก ทำให้บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises หรือ MNEs) ที่มีการทำธุรกิจในหลายรัฐมีส่วนต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างมาก โดยบริษัทเหล่านี้จะทำการวางแผนภาษีที่รุนแรง (Aggressive tax planning) โดยการวางแผนลดภาระทางภาษีของตนโดยใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (ซึ่งในที่นี่และต่อไปจะใช้คำว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”) ทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) คือการวางแผนภาษี โดยอาศัยความแตกต่างและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากร เพื่อทำให้ไม่มีกำไรทางภาษีหรือเพื่อโยกย้ายเงินกำไรออกจากดินแดนที่ก่อให้เกิดกำไรนั้นไปยังดินแดนที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยหรือไม่มีเลย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้กำไรของบริษัทเสียภาษีในอัตราต่ำหรือไม่ถูกจัดเก็บภาษีในรัฐใดเลย (Double non-taxation) ก่อให้เกิดการบิดเบือนทางการแข่งขันระหว่างบริษัทข้ามชาติที่ทำธุรกรรมในหลายรัฐ

เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงข้อตกลงทางภาษีที่มีผลบังคับใช้ระหว่างรัฐคู่สัญญา ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีแตกต่างกัน ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีวางแผนในการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่น้อยลง การที่ข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้มีเงินได้ปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงนี้ ถือเป็น การขัดต่อหลักทฤษฎีความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ ที่ไม่ต้องการให้ภาษีเป็นสิ่งที่กีดกันหรือจูงใจให้ผู้มีเงินได้ตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจหรือทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่บิดเบือนไปจากเจตนาที่แท้จริงเพื่อประโยชน์ทางภาษี

ปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบของบุคคลชาติที่สามซึ่งไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีระหว่างกัน หรือที่เรียกว่าการเลี่ยงภาษี โดยการเลือกใช้สนธิสัญญา (Treaty Shopping) ได้ทวีความสำคัญเพิ่มขึ้น ซึ่งบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่จะอาศัยช่องว่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบริษัทแม่ที่อยู่ในรัฐที่สามเข้ามาตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือหรืออาศัยบริษัทคนกลางในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นประโยชน์จากสนธิสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงหรือลดภาระในการเสียภาษี

เมื่อประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศภายใต้ Inclusive Framework จึงทำให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดย OECD ขั้นต่ำ 4 หลักการพื้นฐานมาใช้บังคับ รวมถึงแผนปฏิบัติการที่ 6 การป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) โดย OECD ได้แนะนำเกี่ยวกับแนวทางดังกล่าว เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่สมควร เช่น การเพิ่มเติมบทบัญญัติเฉพาะ และบทบัญญัติทั่วไป โดยกรณีที่มีการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบกรณีอื่น ซึ่งไม่ครอบคลุมโดยหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ควรจะระบุบทบัญญัติทั่วไป โดยยึดถือวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง

ประกอบกับตามแนวทางของ OECD ในเรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (MLI) ได้จัดให้มีการร่วมลงนามความตกลงระหว่างรัฐ ซึ่งรัฐภาคีจะต้องเลือกใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum standard) ที่ได้กำหนดไว้มาใช้บังคับ จนถึงปัจจุบันมีรัฐเข้าร่วมลงนามแล้วรวม 87 รัฐ โดยพบว่ารัฐส่วนใหญ่เลือกใช้หลักวัตถุประสงค์สำคัญ เนื่องจากเป็นหลักการที่สามารถตรวจจับกรณีการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องได้ครอบคลุมมากกว่าและมีความยืดหยุ่นในการนำไปปรับใช้ได้มากกว่าวิธีอื่นๆ ในส่วนของประเทศไทยก็มีแนวโน้มที่จะต้องเข้าร่วมลงนามในความตกลงดังกล่าวในอนาคต รวมถึงจะต้องจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ ที่เข้าร่วมโครงการ อย่างไรก็ตามพบว่าปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีการออกกฎหมายภายในประเทศอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการป้องกันปัญหาการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้นประเทศไทยจึงสมควรมีการพัฒนากฎหมายให้มีความทัดเทียมต่อรูปแบบในการประกอบธุรกิจและการวางแผนภาษีของผู้ประกอบธุรกิจในปัจจุบัน และควรต้องพิจารณาถึงการนำมาตราการ แนวทาง หรือนโยบายต่างๆ เพื่อนำมาป้องกันปัญหาการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมาใช้ในประเทศไทย

นอกจากนี้สาเหตุที่รัฐควรมีการนำแนวทางการป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมาใช้ในประเทศไทย เพื่อป้องกันการสูญเสียรายได้ของรัฐ ป้องกันการจัดสรรทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และป้องกันการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างธุรกิจภายในประเทศและธุรกิจบริษัทข้ามชาติ เพราะถ้าหากรัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศ ก็จะไม่มีการพัฒนาประเทศ และส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ ยิ่งไปกว่านั้นประเทศไทยในฐานะประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ยังต้องแบกรับภาระจากต้นทุนในการบริหารการใช้ทรัพยากรของประเทศที่บริษัทข้ามชาติเข้ามาใช้ในการประกอบธุรกิจในประเทศไทย เช่น ทรัพยากรบุคคล ต้นทุนการพัฒนาสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น ดังนั้นประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ก็ควรที่จะได้รับเงินได้ที่เหมาะสมกับต้นทุนที่รัฐต้องสูญเสียไป

จากการศึกษาพบว่าหลักวัตถุประสงค์สำคัญ เป็นหลักการทั่วไปที่เขียนไว้อย่างกว้างๆ เพื่อให้มีความยืดหยุ่นในการปรับใช้และครอบคลุมการวางแผนภาษีได้หลากหลายรูปแบบ และสามารถรับมือกับการวางแผนภาษีรูปแบบใหม่ๆ ที่พัฒนาการขึ้นตามยุคสมัยได้ ดังนั้นจึงเป็นการสมควรที่

ประเทศไทยจะนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาพิจารณาเพื่อตอบสนองต่อแผนปฏิบัติการที่ 6 ของ BEPS โดยการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ตามรูปแบบอนุสัญญาภาษีต้นแบบของ OECD (OECD Model Tax Convention) โดยการระบุในคำนำและอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนและเพิ่มเติมข้อหนึ่งในอนุสัญญาภาษีเรื่อง สิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) ดังที่ได้กล่าวในรายละเอียดไว้แล้วในข้อ 4.2 เรื่องรูปแบบความเหมาะสมและวิเคราะห์แนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์มาปรับใช้ในประเทศไทย

โดยการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ในประเทศไทยย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งในด้านบวกและอาจก่อให้เกิดหน้าที่ต่างๆ ทั้งต่อผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีรวมถึงภาครัฐ ได้แก่

1. ผลกระทบด้านโครงสร้างของกฎหมายที่จะต้องแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับนานาประเทศซึ่งอาจต้องใช้เวลาานาน อีกทั้งต้องมีการออกกฎหมายอนุวัติการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศไทย รวมถึงผลกระทบเกี่ยวกับการตีความเรื่องหลักวัตถุประสงค์สำคัญในทางปฏิบัติ

2. ผลกระทบในทางบวกในด้านความสัมพันธ์ระหว่างรัฐ โดยเฉพาะ ในระดับของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรของรัฐต่างๆ ที่ต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี

3. ผลกระทบด้านเศรษฐกิจ เนื่องจากหลักการดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุน แต่ในขณะเดียวกันก็ทำให้รัฐต่างๆ สามารถเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เกิดระบบการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้อง และเกิดความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างบริษัทภายในรัฐและบริษัทข้ามชาติตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทำให้บริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมภายในรัฐมีความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น

4. ผลกระทบด้านการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีเมื่อมีการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในด้านการเตรียมข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความสุจริตในการเข้าทำธุรกรรมต่างๆ ต่อรัฐและการเปิดเผยข้อมูลของธุรกิจ และการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเรื่องบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการวิเคราะห์ถึงความจำเป็นในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงการพิจารณาถึงผลกระทบด้านต่างๆ พบว่าเป็นการเหมาะสมที่ประเทศไทยจะนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาปรับใช้ตามนโยบายการกีดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ทั้งนี้เพื่อการเตรียมความพร้อมของประเทศในการนำหลักการดังกล่าวมาใช้และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น จึงมีข้อเสนอแนะดังนี้

### 5.2.1 มาตรการตามกฎหมายระหว่างประเทศ

ประเทศไทยควรเตรียมความพร้อมเรื่องการเจรจาขอแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีมาตรการเพื่อป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องกับรัฐต่างๆ ในการเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญตามแนวทางอนุสัญญาต้นแบบของ OECD

โดยการเตรียมกลุ่มบุคลากรที่มีอำนาจตามกฎหมายและมีความรู้เฉพาะด้านเพื่อเป็นผู้แทนรัฐ ในการเจรจาขอแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน และกำหนดรูปแบบการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เหมาะสม โดยอิงจากแนวทางอนุสัญญาต้นแบบของ OECD เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการเจรจาเนื่องจาก รูปแบบดังกล่าวเป็นที่ยอมรับในระดับสากล

ในขณะเดียวกันก็ควรเตรียมความพร้อมสำหรับการเข้าร่วมเป็นภาคีในความตกลงระหว่างรัฐ เรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (MLI) โดยจะต้องเตรียมร่างความตกลงระดับพหุภาคีดังกล่าวไว้ด้วย โดยรัฐบาลไทยควรประกาศนโยบายที่จะใช้ในการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ให้ชัดเจนเพื่อตอบสนองต่อแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action 6) โดยระบุว่าประเทศไทยสนับสนุนการดำเนินการเกี่ยวกับ BEPS Action 6 ผ่านการจัดทำเครื่องมือความตกลงระดับพหุภาคี และเลือกการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญ หรือ PPT Rule มาปรับใช้ทั้งในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ และความตกลง MLI

## 5.2.2 มาตรการเกี่ยวกับกฎหมายภายในประเทศ

1. การตราพระราชบัญญัติการปฏิบัติตามความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุง การปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ

เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างรัฐ โดยสำหรับประเทศไทยจำเป็นต้องมีการอนุมัติการกฎหมายระหว่างประเทศให้เป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อน ซึ่งในระบบกฎหมายของประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนและความตกลงระดับพหุภาคีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเป็น สนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐที่มีผลต่อการคลังของประเทศ จึงมีผลกระทบต่อสิทธิ และหน้าที่ของประชาชน และเป็นบทบัญญัติที่จำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศ รวมถึง จำกัดอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติมิให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายที่ขัดแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นๆ ดังนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนและความตกลงพหุภาคีจึงถือเป็นสัญญาที่ต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้ เป็นไปตามสนธิสัญญา ซึ่งในปัจจุบันได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อบังคับให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียว คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้น การเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ออกทำกับรัฐบาลต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวรองรับเฉพาะการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้นบทบัญญัติอื่นๆ รวมถึงบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือ การป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ ถึงแม้ว่าจะมีการระบุเพิ่มเติมไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือความตกลง พหุภาคีจึงไม่มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายในประเทศไทย ทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้อง กับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ด้วยเหตุนี้จึงควรมีการตราพระราชบัญญัติการปฏิบัติตามความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ เพื่อให้ความตกลงระดับพหุภาคี (MLI) และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ทำขึ้นระหว่างประเทศไทยและรัฐต่างๆ มีผลบังคับใช้ในทางกฎหมาย โดยอาจอิงแนวทางจากพระราชบัญญัติการปฏิบัติตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 ซึ่งการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลเพื่อปฏิบัติตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างรัฐและการดำเนินการตาม FATCA ที่เป็นความตกลงระหว่างประเทศระหว่างประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา กรณีดังกล่าวจึงมีเหตุผลและความจำเป็นที่คล้ายคลึงกับกรณีของการกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญในอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติควรตราเป็นพระราชบัญญัติให้มีผลแก่ความตกลงพหุภาคีและอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ มิใช่เพื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่งเท่านั้น เพื่อความสะดวก ประหยัดเวลา และประหยัดต้นทุนในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายและเพื่อความสะดวกในการออกกฎเกณฑ์ย่อยอื่นๆ ต่อไป

2. การตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในพระราชบัญญัติการปฏิบัติตามความตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ เรื่องการปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศในการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) ตามหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ โดยระบุอย่างชัดเจนให้นำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาบังคับใช้กับวิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนและความตกลงพหุภาคี (MLI) ที่ทำขึ้นระหว่างประเทศไทยและรัฐอื่นๆ

3. จัดทำแนวทางปฏิบัติสำหรับการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาบังคับใช้ โดยระบุถึงหลักการของหลักวัตถุประสงค์สำคัญ และระบุตัวอย่างการเข้าทำธุรกรรมที่ขัดและไม่ขัดกับหลักวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อเป็นแนวทางในการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญไปใช้บังคับสำหรับผู้มีส่วนได้เสียและผู้เกี่ยวข้องทุกภาคส่วน ทั้งสำหรับผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีให้สามารถนำไปเป็นแนวทางในการเตรียมตัวเบื้องต้นหากถูกตรวจสอบการเข้าทำธุรกรรมต่างๆ และสำหรับเจ้าหน้าที่รัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี เพื่อให้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่รัฐมีความชัดเจนและสามารถนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาบังคับใช้เป็นกฎหมายเพื่อกระทบสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีได้อย่างเต็มที่ภายใต้อำนาจที่กฎหมายบัญญัติไว้ รวมถึงหลักเกณฑ์การนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ในการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมสำหรับคดีที่เกี่ยวกับการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง

### 5.2.3 มาตรการด้านการบัญชี

1. การปรับปรุงแก้ไขคำนิยามของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันให้มีความหมายที่กว้างขึ้น เพื่อให้ครอบคลุมทุกสถานการณ์ที่อาจทำให้ฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และครอบคลุมถึงรายการที่มีความสำคัญหรือมีความเสี่ยงต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง เพื่อให้รายการที่มีความเสี่ยงเหล่านั้นถูกเปิดเผยในงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้นๆ ได้อย่างถูกต้อง โดยกำหนดคำนิยามเพิ่มเติมของคำว่า “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” นอกจากจะหมายถึงบุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลนั้น ให้หมายความรวมถึงบุคคลใดๆ ที่อาจเกี่ยวข้องต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญด้วย และคำว่า “กิจการที่เกี่ยวข้องกัน” นอกจากจะหมายถึงกิจการที่เสนอรายงานเป็นสมาชิกในกลุ่มเดียวกัน (ซึ่งหมายถึงบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในกลุ่มเดียวกันซึ่งเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน) และบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ให้หมายความรวมถึงกิจการใดๆ ที่อาจเกี่ยวข้องต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ ทั้งกิจการที่ถูกควบคุมหรือไม่ได้ถูกควบคุมโดยบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

โดยการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจเกี่ยวข้องต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ อาจกำหนดให้เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากออกจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในกรณีอื่นๆ เพื่อแบ่งแยกให้ชัดเจนตามความใกล้ชิดของความสัมพันธ์ โดยแบ่งกลุ่มประเภทกิจการดังนี้

- ก) บุคคลและสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน
- ข) บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ
- ค) บริษัทย่อย
- ง) บริษัทร่วมและการร่วมค้า
- จ) กิจการอื่นที่เกี่ยวข้องต่อการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ

เป็นต้น

2. กิจการจะต้องเตรียมความพร้อมการนำหลักวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้ โดยฝ่ายบัญชีของกิจการจะต้องเป็นศูนย์กลางหรือคนประสานความรู้ ความเข้าใจ ผลกระทบ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติ ที่ถูกต้องให้กับฝ่ายต่างๆ ได้รับทราบ เช่น การประเมินความเสี่ยงจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ



โดยพิจารณาว่ามีการทำธุรกรรมใดบ้างที่มีความเสี่ยงในการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะการทำธุรกรรมระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึงการกำหนดกระบวนการควบคุมภายใน การเตรียมการของระบบเอกสาร หลักฐานที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น เพื่อให้การจัดทำงบการเงินของกิจการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินโดยเฉพาะกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ รวมถึงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี เป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน และพร้อมที่จะถูกตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2552
- กัมปนาท สถิตพร, มาตรการป้องกันการหนีภาษีในต่างประเทศตาม Foreign Account Tax Compliance Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2556
- กรมสรรพากร. อนุสัญญาภาษีซ้อน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th) [28 กุมภาพันธ์ 2562]
- กรมสรรพากร, อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th). [27 มีนาคม 2562]
- กรมสรรพากร. อนุสัญญาภาษีซ้อน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th) [28 กุมภาพันธ์ 2561]
- กรมสรรพากร. ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค0706/3104 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายหลักทรัพย์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/24450.0.html> [29 มีนาคม 2562]
- กองนโยบายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. ความร่วมมือไทย-OECD [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.mfa.go.th/business/contents/files/customize-20180830-162010-285505.pdf> [6 เมษายน 2562]
- จุฬาทอง จารุมิลินท. ภาษีระหว่างประเทศ โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพมหานคร: สรรพสาส์น. 2548
- จุมพต สายสุนทร. กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน. 2555
- ชาญณรงค์ ไม้เกตุ. ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย. เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิตสาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. 2561

- ฐานิสสร มาสุจันท์. การนำแนวทางป้องกันการค้ากร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้. เอกศศึกษาปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2557
- พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2552
- พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร. 2546
- ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด. 2554
- พิภพ วีระพงษ์. การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping). วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 23. ฉบับที่ 3 เดือนกันยายน 2552
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่ง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2561
- วิสา หวังสุวรรณ. ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ออนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน: ศึกษากรณีการหลบหลีกภาษีและมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2557
- สภาวิชาชีพบัญชี. ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 41/2561 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2561) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300\\_1/13.PDF](http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/300_1/13.PDF) [20 เมษายน 2562]
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ เดือนตุลา. 2554
- สุพัตรา สีนสม อนันตพงศ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด. 2550
- สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 168/2561 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [https://www.mof.go.th/home/Press\\_release/News2018/158.pdf](https://www.mof.go.th/home/Press_release/News2018/158.pdf) [29 มีนาคม 2562]

สำนักงานสรรพากร. ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th> [29 มีนาคม 2562]

สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 คำพิพากษาย่อสั้น [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://deka.in.th/view-4960.html> [8 เมษายน 2562]

## ภาษาอังกฤษ

Deloitte. BEPS Actions implementation by country (Action 6 –Prevent treaty abuse) [Online]. 2017. Available from: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices.html> [2019, February]

OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publish. 2013.

OECD. Executive Summaries 2014 Deliverables [Online]. 2014. Available from: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf> [2019, February]

OECD. List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD [Online]. 2019. Available from: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm> [2019, April]

OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report. 2015. OECD Publish. 2015

OECD. Members of the Inclusive Framework on BEPS Updated: March 2019 [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [2019, March]

OECD. SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING [Online]. 2019. Available from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [2019, March]

. OECD. 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION [Online]. 2017. Available from: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> [2019, February]

### ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

นางสาววรรณาท ตันตศิรีวิทย์ เกิดเมื่อวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2531 สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนเซนต์ฟรังซิสซาเวียร์คอนแวนต์ ในปี พ.ศ. 2550 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยในปีการศึกษา 2554 และเข้าศึกษาต่อในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2561