

การนำมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรโดยการป้องกัน  
การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องตามแนวทางของ OECD มาใช้ในประเทศไทย

(ฉบับเสนอสอบออนไลน์)

น.ส.ลิตา พลังวิธา

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



APPLICATION OF THE OECD'S GUIDELINES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING  
BY PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES IN THAILAND

Miss Sita Palungwachira

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Taxation Laws

Faculty of Law Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

## บทคัดย่อ

หัวข้อเอกัตศึกษา	การนำมาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรโดยการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องตามแนวทางของ OECD มาใช้ในประเทศไทย
นิสิต	สิตา พลังวชิรา
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร

การใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเป็นสาเหตุหลักสาเหตุหนึ่งของการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร หรือ Base Erosion and Profit Shifting – BEPS ที่องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD (Organization for Economic Co – Operation and Development) ได้ให้ความสำคัญ โดยมีการประกาศแผนปฏิบัติการที่ 6 เรื่อง Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances อีกทั้งมีการกำหนดมาตรการขั้นต่ำ (Minimum Standard) ซึ่งแต่ละประเทศสมาชิกต้องทำการปฏิบัติตาม ได้แก่ การบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในคำนำแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) และให้ประเทศสมาชิกเลือก 1 ใน 3 มาตรการ ได้แก่ มาตรการที่ 1 การบัญญัติหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) หรือ มาตรการที่ 2 การบัญญัติเพียง PPT Rule หรือ มาตรการที่ 3 การบัญญัติ LOB Rule ฉบับละเอียดไว้เพียงอย่างเดียว โดยควบคู่กับกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหา Conduit Arrangement ทั้งนี้ OECD ได้มีแผนปฏิบัติการที่ 15 เรื่อง Multilateral Instrument โดยพัฒนาสนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – MLI เพื่อเป็นเครื่องมือให้ประเทศภาคีสถาบันนำมาตรฐานขั้นต่ำมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศตน นอกเหนือไปจากวิธีการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) อีกด้วย จากการศึกษาพบว่าหากประเทศไทยจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ ควรจะมีการพิจารณาผลกระทบในด้านต่างๆ จากการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) รวมถึงผลกระทบจากการเข้าร่วมเป็นสมาชิกภาคีสถาบันสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยจำเป็นต้องศึกษาแนวคิด หลักการทางกฎหมาย แนวทางการใช้บังคับ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันการโยกย้ายกำไรประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบอันจะนำไปสู่ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร

อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร)

นิสิต

(น.ส. สิตา พลังวชิรา)

## Abstract

Thesis            Application of the OECD's guidelines to prevent base erosion and profit shifting by preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances in Thailand

Researcher        Sita Palungwachira

Field of Study    Finance and Taxation Law

Advisor            Professor Thidaporn Sirithaporn

---

The problem of granting treaty benefits in inappropriate circumstances, in particular treaty shopping, is one of the most important sources of Base Erosion and Profit Shifting – BEPS that has drawn the attention from OECD (Organization for Economic Co – Operation and Development). Therefore, OECD has established BEPS Action Plan 6 - Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstance called for the jurisdictions to commit to implement Minimum Standard in their tax treaties provisions dealing with treaty shopping. The Minimum Standard requires jurisdictions to include two components in their tax agreements: an express statement in the preamble and one of three methods of addressing treaty shopping. The first method is a principle purpose test (PPT Rule) with either a simplified or a detailed version of the limitation on benefits (LOB Rule); or the PPT Rule alone; or a detailed version of LOB Rule together with a mechanism that would deal with conduit arrangements. In parallel, Action 15 of the BEPS Action Plan called for the development of a Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – MLI, which is the primary way to implement the treaty – shopping minimum standard apart from Bilateral Negotiation

The study reveals that if later, Thailand needs to implement OECD's Minimum Standards, or considers being a signatory to a member of the Convention, therefore, it is necessary to study examines the effects, legal principles, and implementation guidelines, in order to increase an efficiency of the application in Thailand.

\_\_\_\_\_Advisor's Signature

(Professor Thidaporn Sirithaporn)

\_\_\_\_\_Student's Signature

(Sita Palungwachira)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงของอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่ได้ให้โอกาสผู้เขียนโดยรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา พร้อมทั้งกรุณาให้คำปรึกษาอันมีค่า ตรวจสอบ และแนะแนวทางในการค้นคว้าข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้จนสำเร็จลุล่วง ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ที่สำคัญยิ่ง เอกัตศึกษาระดับนี้จะไม่สามรถเกิดขึ้นได้ หากผ.ศ. ดร. ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง ไม่ได้ชี้แนะแนวทางให้ผู้เขียนสนใจในการทำหัวข้อเอกัตศึกษานี้ อีกทั้งยังสละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษาแก่ผู้เขียนตั้งแต่ตอนเรียนวิชาวิธีวิจัยทางกฎหมาย ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ผ.ศ. ดร. ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณน้องๆ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ทั้งรุ่น FAT 9 และ FAT 10 ที่คอยแบ่งปันข่าวสารความรู้ต่างๆ และให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เขียนตลอดปีการศึกษา และที่สำคัญอย่างยิ่งผู้เขียนขอขอบคุณ ด.ร.รมฉัตร เสียงจันทร์ที่ช่วยตรวจสอบความเรียบร้อยของเอกัตศึกษาระดับนี้

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อผิน - คุณแม่จรรยา พลังวชิรา และครอบครัวที่คอยมอบความรักและให้การสนับสนุนอย่างไร้ขีดจำกัดเสมอมา ขอขอบคุณคุณจิระ วนิชกীরดี สำหรับความเข้าใจและกำลังใจที่มีให้กันเสมอมา นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบใจ ด.ช.จงกิจ พลังวชิรา วนิชกীরดี สำหรับพลังใจที่สำคัญผลักดันจนสำเร็จเป็นเอกัตศึกษาระดับนี้

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาระดับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่านทุกท่าน หากมีข้อบกพร่องหรือความผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียวและขออภัยมา ณ ที่นี้

## สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ .....	4
1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	4
1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
1.3. สมมติฐานของการศึกษา.....	5
1.4. ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5. วิธีการศึกษา.....	6
1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 การกีดกันร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของบริษัทข้ามชาติโดยใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง.....	7
2.1. ปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ.....	7
2.2. รูปแบบที่สำคัญของการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	11
2.2.1. การเข้ามาตั้งบริษัทที่มีแต่ชื่อ (Paper Company).....	12
2.2.2. การให้กู้ยืมเงินด้วยวิธีการตั้งบริษัทลูกของชาติที่สามในการทำธุรกิจ .....	13
2.2.3. การจัดตั้งบริษัทตัวกลางโดยมีวัตถุประสงค์ในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Borrowing Finance Companies).....	14
2.3. กรณีศึกษาการหลบหลีกการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ.....	15
2.3.1. กรณีศึกษาที่ 1 การขายสินค้าออนไลน์ของ “Amazon UK” .....	15
2.3.2. กรณีศึกษาที่ 2 การจ่ายค่าโฆษณาให้ Facebook และ Google .....	16
บทที่ 3 แนวทางการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ของ OECD .....	19
3.1. มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ในการกำหนดตามแนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances).....	20

3.1.1. การบัญญัติข้อความแสดงเจตนากรณีโดยชัดแจ้ง (The Express Statement) .....	24
3.1.2. การบัญญัติหลักเกณฑ์เพื่อพิจารณากรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น .....	25
..... 3.1.2.1. หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule).....	26
3.1.2.2. หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test).....	35
3.2. วิธีการนำแนวทางตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาปรับใช้ในแต่ละประเทศ.....	45
3.2.1. อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Treaties).....	47
3.2.2. สนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty – MLI .....	48
3.2.2.1. หลักการพื้นฐานของ สนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty – MLI.....	48
3.2.2.2. เปรียบเทียบการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) กับสนธิสัญญาพหุภาคี MLI.....	50
3.2.2.3. ข้อจำกัดหรือความท้าทายของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI.....	55
3.2.2.4. เนื้อหาในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI.....	58
บทที่ 4 แนวทางการนำหลักการป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ของ OECD ในประเทศไทย .....	63
4.1. การปรับปรุงกฎหมายเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ในประเทศไทย.....	63
4.1.1. ความจำเป็นในการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาใช้ในประเทศไทย .....	64
4.1.2. การปรับใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ในประเทศไทย.....	72

4.1.2.1. การนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญา .....	73
4.1.2.2. วิธีการนำแนวทางตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญา .....	80
4.2. ผลกระทบในการนำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาใช้ในประเทศไทย.....	86
4.2.1. ผลกระทบในการป้องกันการหลบหลีกภาษี.....	86
4.2.2. ผลกระทบต่อโครงสร้างกฎหมาย.....	87
4.2.3. ผลกระทบด้านเศรษฐกิจและการลงทุน .....	88
4.2.4. ผลกระทบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร.....	89
4.2.5. ผลกระทบด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ.....	90
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	92
5.1. บทสรุป.....	92
5.2. ข้อเสนอแนะ.....	101
รายการอ้างอิง .....	105
ภาคผนวก 1.....	109
ภาคผนวก 2.....	116



## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญอย่างหนึ่งในการหารายได้เข้าสู่รัฐเพื่อนำมาใช้ในการบริหารจัดการประเทศ โดยในแต่ละประเทศต่างก็ออกกฎหมายภายในประเทศของตนเพื่อจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักในการจัดเก็บภาษีที่มีความคล้ายคลึงกัน ได้แก่ หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source of Income Rule) ทำให้เกิดปัญหาการระภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) กล่าวคือ เงินได้ก้อนหนึ่งอาจถูกจัดเก็บภาษีจากประเทศที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ และในขณะเดียวกันก็อาจถูกจัดเก็บจากประเทศที่ตนนั้นมีถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่อยู่อีกที เมื่อมีการลงทุนประกอบกิจการระหว่างประเทศมากขึ้น ปัญหาสำคัญประการหนึ่งของนักลงทุนระหว่างประเทศคือการถูกบังคับให้เข้าสู่ระบบภาษีอากรมากกว่าสองประเทศ ส่งผลให้เจ้าของกิจการต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน เพื่อเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีอากรระหว่างกันและเพื่อส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศ แต่ละประเทศจึงมาทำความตกลงร่วมกันเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของทั้งสองฝ่าย โดยใช้วิธีตกลงจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ DTA) ซึ่งเป็นสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement) อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าเจ้าของกิจการและที่ปรึกษาด้านภาษีบางส่วนได้อาศัยช่องทางดังกล่าวในการวางแผนหลบหลีกภาษีหรือลดภาระภาษี โดยอาศัยความแตกต่างของระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ ทำให้เกิดกรณีที่เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บภาษี ใดเลย (Double Non – Taxation) รวมถึงการที่ธุรกิจในปัจจุบันก้าวสู่ความเป็นออนไลน์มากขึ้น การติดต่อสื่อสารรวมถึงการดำเนินธุรกรรมต่างๆ เป็นไปอย่างง่ายดาย ทำให้เกิดการเชื่อมโยงกันอย่างกว้างขวางทั่วโลก ทำให้เกิดบริษัทข้ามชาติ (Multinational Firms) ที่มีการทำธุรกิจในหลายประเทศ อันนำมาซึ่งความซับซ้อนของธุรกรรมต่างๆ ทำให้กฎหมายที่บังคับใช้ในประเทศยังไม่ครอบคลุม อันก่อให้เกิดการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายทำให้เกิดปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อทั่วโลก ไม่เว้นแม้แต่ในประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยมีการลงทุนที่บริษัทข้ามชาติมาลงทุนในประเทศไทย มีการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทที่มีบริษัทในเครือและบริษัทในกลุ่มกระจายอยู่ในหลายประเทศ โดยธุรกรรมที่ทำระหว่างประเทศดังกล่าวถูกวางแผนเพื่อทำให้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจในประเทศหนึ่งถูกโยกย้ายไปยังประเทศอื่นที่มีสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มากกว่า เช่น ประเทศที่เก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า หรือ ไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย โดยไม่ได้คำนึงถึงธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่แท้จริงเลย หรือเรียกว่า การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) นั่นเอง

ทำให้ฐานภาษีของประเทศไทยถูกกัดกร่อน ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยจึงขาดรายได้ในการนำมาพัฒนาประเทศ ด้วยเหตุนี้ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD จึงปรับปรุงร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ตามแนวทางในแผนปฏิบัติการที่ 6 หรือ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances เพื่อใช้เป็นแนวทางการเจรจาเพื่อจัดทำหรือปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ครอบคลุมปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบต่างๆ ให้มากขึ้น ด้วยเหตุนี้ประเทศไทยควรศึกษาร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว เพื่อพิจารณานำแนวทางการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้อง (Anti – Treaty Shopping) มาปรับใช้ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยต่อไป

## 1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- ศึกษาปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรจากการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping)
- ศึกษาความจำเป็นในการนำหลักเกณฑ์ทางการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้องโดยคนชาติที่สามตามแนวทางที่กำหนดใน BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ของ OECD มาปรับใช้ในประเทศไทย
- เสนอแนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการนำหลักเกณฑ์ทางการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้องโดยคนชาติที่สามตามแนวทางที่กำหนดใน BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ของ OECD มาปรับใช้ในประเทศไทย

## 1.3. สมมติฐานของการศึกษา

การวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติโดยแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) ส่งผลให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) จึงควรนำแนวทางที่เหมาะสมตามร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ซึ่งเป็นผลจากแผนปฏิบัติการที่ 6 ของ OECD (BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty

Benefits in Inappropriate Circumstances) มาปรับใช้ในประเทศไทยเพื่อป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Anti – Treaty Shopping) ดังกล่าว

#### 1.4. ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษานี้ศึกษาหลักเกณฑ์เรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) เฉพาะในกรณีภาษีเงินได้ทางตรงที่เป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่รวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีทางอ้อม และ ภาษีท้องถิ่น

#### 1.5. วิธีการศึกษา

เป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย หนังสือ บทความ เอกสารทางวิชาการ และเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์กับประเด็นปัญหา

#### 1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษาเอกัตศึกษานี้ ทำให้ทราบถึงปัญหาและแนวทางการในการแก้ไขปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ในประเทศไทย

## บทที่ 2 การกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของบริษัทข้ามชาติโดยใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง

การกีดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศมีสาเหตุหลักมาจากการหลบหลีกภาษี โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายปัจจุบันซึ่งรูปแบบของการกระทำดังกล่าวนี้ได้แก่การเลือกใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติที่มีสำนักงานหลายสาขาทั่วโลกนั่นเอง

### 2.1. ปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ

ในทางวิชาการ การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือ ลักษณะแรก ได้แก่ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือการที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการที่ไม่ผิดและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การที่รัฐบาลออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentive) เพื่อเป็นการกระตุ้นและส่งเสริมนโยบายทางเศรษฐกิจ และการใช้ระยะเวลาปลอดภาษี (Tax Holiday) ถือเป็น การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้เช่นกัน ซึ่งการหลบหลีกอากรที่ยอมรับได้นี้ อาจเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีนั่นเอง ในขณะที่การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) หรือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Abusive Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการที่แม้ไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่แท้จริง ซึ่งอาจทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จำนวนมาก อีกทั้งอาจส่งผลในการเคลื่อนย้ายเงินทุนโดยไม่ถูกต้องกฎหมายรวมถึงการฟอกเงินและการทุจริตของเจ้าหน้าที่ของภาครัฐอีกด้วย<sup>1</sup>

จากความหมายทางวิชาการข้างต้น จะเห็นได้ว่า การวางแผนภาษีโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพียงเพื่อหลบหลีกหรือลดภาระภาษีโดยอาศัยประโยชน์จากความแตกต่างหรือช่องว่างของกฎหมายหรือความคลุมเครือของกฎหมาย โดยไม่ได้คำนึงถึงวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงอันเป็นปกติของธุรกรรมนั้นๆ การ

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, พ.ศ. 2551.

หลบหลีกภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว มักเป็นการวางแผนภาษีโดยบริษัทข้ามชาติต่างๆ (Multinational Firms) หรือ กลุ่มธุรกิจที่มีอยู่ในรูปแบบของกลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไป โดยจะมีการควบคุมจากบริษัทหนึ่ง หรือ “บริษัทแม่” (Parent Company) ที่มีที่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่ง (Home Country) โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตน (Subsidiaries) ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศที่เข้าไปประกอบธุรกิจแท้จริง (Host Country)<sup>2</sup> ซึ่งก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายมีสภาพเป็นนิติบุคคลที่แยกขาดออกจากบริษัทแม่ (Separate Legal Entities) จึงสามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรมสัญญาต่างๆ ในนามของตนเอง โดยบริษัทแม่นั้นจะสามารถควบคุมบริษัทลูกผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก (Ownership of The Voting Stock of Subsidiaries) อันเป็นข้อพิจารณาทางกฎหมายเท่านั้น เพราะในความเป็นจริงนั้นการดำเนินงานและความสัมพันธ์ในกลุ่มเชิงการค้านี้ไม่ได้แยกขาดแต่อย่างใด<sup>3</sup> และด้วยเหตุที่อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแตกต่างกันไป เช่น การยกเว้นเงินได้จากฐานภาษีในต่างประเทศของเจ้าของกิจการ หรือการลดอัตราภาษีสำหรับรายได้บางประเภท หรือการให้นำภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยไปใช้หักเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาระภาษีในประเทศที่เจ้าของกิจการมีถิ่นที่อยู่ จึงก่อให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้เกิดแรงจูงใจให้บริษัทข้ามชาติหาแนวทางในการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียในอัตราที่น้อยลงหรือแม้แต่การเลื่อนการเสียภาษีออกไปเป็นวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) โดยแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) นั่นเอง อันส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐคู่สัญญาในอนุสัญญาดังกล่าวอันเป็นรัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีได้น้อยลงในที่สุด เนื่องจากต้องให้สิทธิการยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษีแก่คนชาติที่สามที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยไม่มีผลเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจหรือเพิ่มปริมาณธุรกรรมระหว่างประเทศคู่ภาคีได้อย่างแท้จริง อันเป็นการขัดเจตนารมณ์ของกฎหมาย<sup>4</sup> นอกจากนี้ กลุ่มบริษัทข้ามชาติเองอาจมีการจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (Intermediate Chain of Companies) โดยอาจจัดตั้งตั้งอยู่ในประเทศแม่หรือประเทศลูกหรือประเทศที่มิใช่ประเทศทั้งสอง (ประเทศที่สามหรือ The Intermediary Country) เพื่อทำการถือกรรมสิทธิ์หรือมีอำนาจควบคุมเหนือบริษัทลูก แทนบริษัทแม่อีกที (Holding Company) ซึ่งหากมองในแง่ของการวางแผน

<sup>2</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, *หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (Principles of International Tax Planning for Multinational Companies)*, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, พ.ศ. 2546.

<sup>3</sup> *Supra.* Note 2 หน้า 18 - 19.

<sup>4</sup> *Supra.* Note 1 หน้า 20 - 21.

ธุรกิจ กลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจทำการจัดตั้งนิติบุคคลดังกล่าวในประเทศลูกเพื่อเป็นการปกปิดผู้ถือหุ้นใหญ่ตัวจริงของบริษัทลูกเอง และเพื่อให้สัดส่วนผู้ถือหุ้นกลายเป็นนิติบุคคลภายในประเทศนั้นๆ เองเพื่อที่จะสามารถกระทำการธุรกิจใดๆ ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศลูกได้ หรือหากพิจารณาในแง่การวางแผนภาษีก็เพื่อเป็นจุดผ่านทุนหรือกำไรเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีบางประการ ซึ่งเมื่อพิจารณาโดยภาพรวมแล้วการกระทำดังกล่าวสามารถทำให้ภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติลดลงอย่างมาก<sup>5</sup>

โดยในปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งกับประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้อัตราสูง เช่นสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และกลุ่มประเทศยุโรป และกับประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำ เช่น ลักเซมเบิร์ก สิงคโปร์ และฮ่องกง รวมถึงประเทศที่อาจจะเรียกได้ว่าเป็นดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven Country) เช่น สาธารณรัฐมอริเชียสอีกด้วย ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยส่วนใหญ่ขาดมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องจากคนชาติที่สามอย่างรัดกุม เนื่องจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยที่นำมาใช้นั้น ไม่ได้สะท้อนถึงภาวะการณ์ที่คนชาติที่สามเข้ามาจัดตั้งบริษัทในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเพื่อใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว นอกจากนี้ ปัญหายังเกิดจากเจ้าของกิจการจากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยอยู่แล้ว แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวอาจจะไม่ให้สิทธิประโยชน์ที่ดีพอ ยิ่งไปกว่านั้น กฎหมายภายในของประเทศไทยเอง เช่น ประมวลรัษฎากร และ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่มีมาตรการและเครื่องมือที่จะช่วยกำหนดแนวทางให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องสามารถนำมาใช้เพื่อทดสอบคุณสมบัติของผู้อ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษีซ้อน หรือ เพื่อทดสอบความแท้จริงของธุรกรรมที่นักลงทุนจากต่างประเทศที่ได้ทำขึ้นกับบุคคลในประเทศไทย เจ้าหน้าที่จึงต้องอาศัยหลักกฎหมายเรื่องนิติกรรมลวงและนิติกรรมอำพรางเพื่อโต้แย้งความน่าเชื่อถือของธุรกรรมดังกล่าว โดยหากว่านิติกรรมดังกล่าวเป็นนิติกรรมลวงหรือนิติกรรมอำพรางแล้วย่อมตกเป็นโมฆะ เจ้าหน้าที่สามารถยกความเป็นโมฆะนั้นขึ้นกล่าวอ้างและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงหรือนิติกรรมที่ถูกอำพรางเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้<sup>6</sup> กรณีดังกล่าว รวมถึงการหลบหลีกการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศแหล่งเงินได้เพื่อหลบหลีกภาษี เช่น การทำธุรกิจผ่านบริษัท

<sup>5</sup> Supra. Note 2 หน้า 20.

<sup>6</sup> พิภพ วีระพงษ์, การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping), วารสารกฎหมาย ปีที่ 27 ฉบับที่ 3: 109-111.

ตัวกลาง (Commissionaire Structures) แทนตัวแทนจำหน่ายในประเทศ (Local Distributor) เพื่อมิให้เกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น<sup>7</sup>

สำหรับปัญหาในการหลบหลีกการจ่ายภาษีนิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติในต่างประเทศนั้น Mimi E. Gild กล่าวว่าเมื่อมีการขยายธุรกิจไปประกอบกิจการในหลายประเทศ มักจะเกิดปัญหาในการเสียภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากต้องเสียภาษีทั้งในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้และประเทศที่จดทะเบียนอีกต่อหนึ่ง แต่ละประเทศจึงมีการทำข้อตกลงร่วมกัน ได้แก่ การทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ DTA) หมายถึง ความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีซึ่งภายใต้ DTA จะทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้รับการลดหรือยกเว้นภาระภาษีอันจะเป็นการส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศโดยภาษีจะไม่เป็นอุปสรรคอีกต่อไป แต่ปัญหาเกี่ยวกับการวางแผนภาษีโดยแสวงหาผลประโยชน์จาก DTA เพื่อหลบหลีกภาษีนั้นกระทำโดยพยายามที่จะบิดเบือนข้อเท็จจริงของธุรกรรมเพื่อให้เข้าเงื่อนไขของ DTA ในที่สุด ซึ่งผู้เขียนกล่าวว่าพฤติกรรมดังกล่าว เป็นการหลบหลีกภาษี หรือ Tax Avoidance อันรวมถึงการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายทำธุรกรรมต่างๆ โดยไม่ได้มีเป้าหมายที่ต้องการผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าว แต่เพียงเพื่อเป้าหมายในการหลบหลีกภาษีเท่านั้น<sup>8</sup> นอกจากนี้ รูปแบบการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติในสหรัฐอเมริกา แม้จะมีรายการที่ก่อให้เกิดรายได้ในสหรัฐอเมริกา แต่กลับจดทะเบียนให้บริษัทแม่อยู่ในประเทศที่มีผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่า เช่น มีสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่า โดยให้บริษัทที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเพียงบริษัทลูกเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อยกย้ายการบันทึกบัญชีรายได้จากประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งมักจะมีอัตราภาษีที่สูงกว่า (สหรัฐอเมริกา) ไปยังประเทศที่ได้ผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่า อาทิ ประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษี หรือมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า หรือแม้แต่ประเทศที่ขาดการตรวจสอบจากภาครัฐมากกว่า โดยอาศัยโครงสร้างนิติบุคคลที่ซับซ้อน (Hybrid Entities) รวมถึงการดำเนินธุรกรรมทางการเงินที่ยิ่งใหญ่ของบริษัทข้ามชาติ ทำให้นิติบุคคลที่เป็นบริษัทข้ามชาติดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับสหรัฐอเมริกาจนกว่าจะนำผลกำไรนั้นกลับสู่สหรัฐอเมริกาผ่านรูปแบบของการจ่ายเงินปันผล นอกจากนี้ หากมี

<sup>7</sup> เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์ , สุดคะนึง สมบูรณ์วงศ์, *จับสัญญาการเปลี่ยนแปลงรอบโลกกับมาตรฐานภาษีระหว่างประเทศแนวใหม่, สรรพากรสาร*, (พฤษภาคม 2557)

<http://www.sanpakornsarn.com/backend/magazine-file/file1401943806.pdf> (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2561).

<sup>8</sup> Mimi E. Gild, *Tax Treaty Shopping: Changes In The U.S. Approach To Limitation On Benefits Provisions In Developing Country Treaties*, *Virginia Journal of International Law* (1990): 1-8.

การเสียภาษีในประเทศที่ได้ผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่าแล้ว ยังสามารถภาษีดังกล่าวมาหักกลบจากภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกาอีกด้วย ทั้งนี้ ผู้เขียนได้ยกตัวอย่าง บริษัทข้ามชาติที่มีการวางแผนภาษีในลักษณะดังกล่าว ได้แก่ กูเกิล ซึ่งบริษัทแม่จดทะเบียนในประเทศไอร์แลนด์ และมีบริษัทลูกซึ่งไว้ทำการขายจดทะเบียนอยู่ในยุโรป ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกในยุโรปสามารถทำการขายได้ ก็ต้องโอนมาเป็นรายได้ของบริษัทแม่ในประเทศไอร์แลนด์ซึ่งมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าโดยผู้เขียนกล่าวว่า แม้การกระทำดังกล่าวข้างต้นนี้จะไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็เป็นการหลบหลีกการเสียภาษี (Tax Avoidance) อยู่ดี<sup>9</sup>

ยิ่งไปกว่านั้น การที่แต่ละประเทศมีการออกกฎหมายภายในเพื่อจัดเก็บภาษีในประเทศของตนเองตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ประกอบกับเนื้อหาในอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละประเทศมีเนื้อหาและสิทธิประโยชน์ทางภาษีแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับภาระจรรยา และหลักที่ทุกประเทศให้การยอมรับว่าหลักบัญชีและภาษีที่แยกเป็นอิสระ (Separate Account) ของเหล่าบริษัทข้ามชาติที่ตั้งอยู่ในประเทศตน ดังนั้น ผลกำไรที่แท้จริงทั่วโลกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ จึงไม่มีทางที่ประเทศหนึ่งประเทศใดที่เกี่ยวข้องจะสามารถประเมินออกมาได้อย่างถูกต้องเพียงลำพัง จึงเกิดช่องว่างให้บริษัทข้ามชาติสามารถวางแผนทางภาษีในการถ่ายเทกำไรภายในกลุ่ม หรือ การใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศต่างๆ ผ่านทางบริษัทลูกที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่ต้องการทำธุรกรรมด้วย โดยพิจารณาเพียงประโยชน์สูงสุดในทางภาษีโดยไม่ได้พิจารณาถึงประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงเป็นสำคัญโดยอาศัยช่องว่างดังกล่าวนี้<sup>10</sup>

## 2.2. รูปแบบที่สำคัญของการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทข้ามชาติที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยนั้นจะอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2<sup>11</sup> และ มาตรา

<sup>9</sup> Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance And Evasion*, Congressional Research Service (C.R.S.) CRS Report for Congress (23 January 2013): 2-22.

<sup>10</sup> Supra. Note 2.

<sup>11</sup> **มาตรา 66** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้



76 ทวิ<sup>12</sup> ก็ต่อเมื่อได้มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทย ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมุ่งที่จะให้ประโยชน์แก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาเป็นสำคัญ โดยมีได้มุ่งถึงสัญชาติหรือเชื้อชาติ โดยสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจจะอยู่ในรูปแบบยกเว้น หรือ ลดหย่อน หรือ วิธีการให้เครดิตภาษี ด้วยเหตุนี้ จึงเกิดแรงจูงใจที่บริษัทข้ามชาติที่เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยต้องแสวงหาวิธีการต่างๆ เพื่อให้ธุรกิจของตนอยู่ในขอบเขตของการยกเว้น หรือ วิธีการหลบหลีกที่จะทำให้ธุรกิจของตนได้รับสิทธิประโยชน์ หรือบางกรณีบุคคลชาติที่สามก็เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน กรณีดังต่อไปนี้ เป็นวิธีการต่างๆ ที่บริษัทข้ามชาติได้ทำโดยอาศัยช่องว่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการหลบเลี่ยงภาษีอากร

### 2.2.1. การเข้ามาตั้งบริษัทที่มีแต่ชื่อ (Paper Company)

---

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

<sup>12</sup> **มาตรา 76 ทวิ** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่า การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) เป็นวิธีการหลบเลี่ยงภาษีอากรที่อาศัยช่องว่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยการเข้ามาตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อที่จะได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย แต่การควบคุมหรือการบริหารงานของบริษัทตกอยู่ในอำนาจของบุคคลที่อยู่ในประเทศที่สามที่ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หรือกรณีบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) เพื่อหาช่องทางในการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาในประเทศที่มีอนุสัญญากับประเทศไทย โดยเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทตามกฎหมายไทยในรูปแบบบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือโดยมิได้ประกอบกิจการเป็นกิจจะลักษณะหรือไม่ได้ประกอบกิจการอะไรเลย หรือที่เรียกกันว่า บริษัทที่มีแต่ชื่อ (Paper Company) เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นมาโดยการอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายโดยเฉพาะช่องว่างในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มักจะนิยามความหมายของนิติบุคคลโดยดูการจดทะเบียนตามกฎหมายภายในเป็นหลัก โดยไม่ได้พิจารณาถึงว่า การดำเนินธุรกิจที่แท้จริงนั้นอยู่ที่ใด<sup>13</sup> ทำให้ผู้จัดตั้งบริษัทที่แม้ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาอย่างแท้จริง แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ยังคงมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อยู่ดี ทำให้บริษัทข้ามชาติสามารถเลือกประเทศที่มีสิทธิประโยชน์ในทางภาษีมากที่สุดอันเป็นช่องทางที่กฎหมายเปิดช่องไว้ให้ได้ซึ่งเป็นวิธีการหลบหลีกภาษีวิธีหนึ่งที่ปฏิบัติกันมากที่สุด<sup>14</sup>

## 2.2.2. การให้กู้ยืมเงินด้วยวิธีการตั้งบริษัทลูกของชาติที่สามในการทำธุรกิจ

นอกจากการการเข้ามาตั้งบริษัทที่มีแต่ชื่อ (Paper Company) เพื่อทำการแอบอ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว อีกวิธีหนึ่งที่บริษัทข้ามชาติมักดำเนินการ ได้แก่ วิธี Stepping

---

<sup>13</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทย – สหรัฐอเมริกา ข้อ 3 บทนิยามทั่วไป

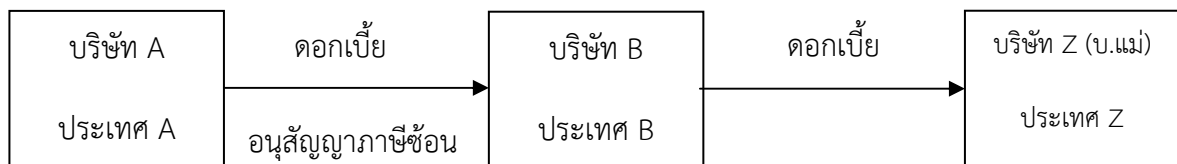
1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น (ญ) คำว่า "คนชาติ" หมายถึง

(1) บุคคลธรรมดาทั้งปวงที่เป็นคนชาติหรือมีสัญชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

(2) นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน สมาคมและหน่วยอื่นใดทั้งปวงที่มีสถานภาพดังกล่าวนี้ตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

<sup>14</sup> สุพัตรา อนันตพงศ์, ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ, เอกอรรถศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง : 2538.

- Stone หรือ Conduit Finance Company ยกตัวอย่างเช่น ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ B ระบุให้ยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับดอกเบี้ยที่จ่ายจากประเทศ A ไปให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B แต่บริษัท Z ที่เป็นบริษัทแม่ของ A และไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ A และ B แต่ต้องการให้บริษัท A กู้ แต่ถ้าให้กู้โดยตรงก็จะเกิดภาระภาษีโดนหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายภายในของประเทศ A สิ่งที่บริษัท Z ทำคือ การเข้าไปจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศ B แล้วทำการกู้จาก A ผ่าน B ก็จะได้รับยกเว้นไม่โดนหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ยิ่งไปกว่านั้น หากในประเทศ B ยินยอมให้นำดอกเบี้ยจ่ายให้ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เต็มจำนวน เมื่อ B จ่ายดอกเบี้ยให้ Z ซึ่งเป็นบริษัทแม่ ก็ไม่มีภาระภาษีแต่อย่างใด สามารถอธิบายได้ตามภาพดังนี้<sup>15</sup>



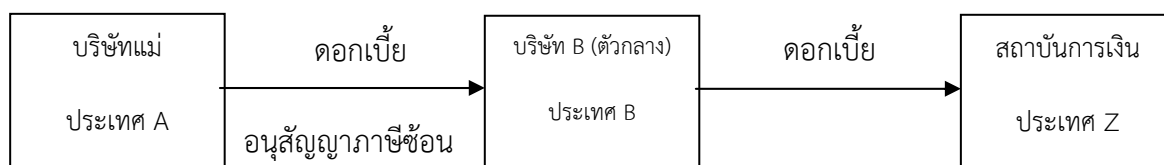
ภาพที่ 1. การเลี่ยงภาษีแบบ Treaty Shopping วิธี Stepping - Stone

### 2.2.3. การจัดตั้งบริษัทตัวกลางโดยมีวัตถุประสงค์ในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Borrowing Finance Companies)

นอกจากวิธีทั้งสองข้างต้นแล้ว ในกรณีที่บริษัทแม่ต้องการยืมเงินทุนจากสถาบันการเงินที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศตนซึ่งดอกเบี้ยที่จ่ายจะถูกหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราเต็มตามที่กฎหมายภายในกำหนดโดยไม่ได้รับสิทธิปรับลดลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ในขณะที่สถาบันการเงินหรือผู้ให้กู้ยืมเองก็จะไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นกัน ดังนั้น สถาบันการเงินหรือผู้ให้กู้ยืมย่อมต้องการได้รับดอกเบี้ยเต็มจำนวน จึงกลายเป็นภาระของบริษัทแม่ที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้น บริษัทแม่จึงต้องแก้ปัญหาภาระภาษีนี้โดยการจัดตั้งบริษัทตัวกลางในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ

<sup>15</sup> วรชาติ เรืองรุจิระ, ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยบริษัทข้ามชาติภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย, เอกอภิศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง : 2545.

ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ (ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ย) แล้วจึงให้บริษัทตัวกลางเป็นผู้กู้เงินจากสถาบันการเงินหรือผู้ให้กู้ (ประเทศที่บริษัทตัวกลางตั้งอยู่ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยที่จ่ายออกจากประเทศตน) และให้บริษัทแม่กู้เงินจากบริษัทตัวกลางอีกทอดหนึ่ง ดอกเบี้ยที่บริษัทแม่จ่ายให้บริษัทตัวกลาง และจากบริษัทตัวกลางไปสู่สถาบันการเงิน หรือผู้ให้กู้ก็จะปราศจากภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายได้<sup>16</sup>



ภาพที่ 2. การหลบหลีกภาษีแบบ Treaty Shopping วิธี Borrowing Finance Companies

### 2.3. กรณีศึกษาการหลบหลีกการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ

#### 2.3.1. กรณีศึกษาที่ 1 การขายสินค้าออนไลน์ของ “Amazon UK”

Amazon UK เป็นบริษัทในสหราชอาณาจักร ซึ่งดำเนินธุรกิจขายปลีกสินค้าต่างๆ ผ่านเว็บไซต์ [www.amazon.co.uk](http://www.amazon.co.uk) โดยผู้ซื้อสินค้าสามารถเลือกและสั่งซื้อสินค้าพร้อมชำระเงินผ่านเว็บไซต์ดังกล่าวได้เลย โดยในปีพ.ศ. 2552 Amazon UK ได้โอนกิจการให้กับ Amazon EU Sarl ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศลักเซมเบิร์ก โดยที่ยังคงมีการดำเนินธุรกิจในสหราชอาณาจักรอยู่ แต่รับผิดชอบเพียงการส่งสินค้าเท่านั้น ส่วน Amazon EU Sarl มีหน้าที่ดำเนินธุรกิจผ่านเว็บไซต์ [www.amazon.co.uk](http://www.amazon.co.uk) รวมถึงการ

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 110.

ออกใบกำกับภาษีสำหรับลูกค้าและจัดทำใบกำกับภาษีแบบ Routing Invoice ผ่านประเทศลักเซมเบิร์ก สำหรับการซื้อสินค้าของ Amazon UK ที่ซื้อสินค้าจากผู้ขายในสหราชอาณาจักรด้วย<sup>17</sup>

การวางโครงสร้างทางธุรกิจดังกล่าว Amazon UK ได้ชี้แจงว่ากิจกรรมทางธุรกิจต่างๆ ที่กระทำในสหราชอาณาจักรไม่เพียงพอที่จะทำให้การดำเนินการเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ดังนั้น เงินได้จากการขายของ Amazon UK จึงต้องเสียภาษีในประเทศลักเซมเบิร์ก สหราชอาณาจักรไม่มีสิทธิเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก Amazon UK การกระทำดังกล่าวย่อมทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากกำไรที่ต้องถูกเก็บภาษีถูกกีดกันหรือโยกย้ายออกไปจากประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ด้วยวิธีการต่างๆ เช่น การทำให้ไม่ปรากฏสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) เมื่อปรากฏสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้เท่านั้น โดยนิยามของสถานประกอบการถาวร ยังอาศัยการมีตัวตน (Physical Presence) ด้วยเหตุนี้ หากสามารถวางแผนดำเนินธุรกิจโดยผ่านระบบออนไลน์ ก็จะทำให้ไม่ปรากฏสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้นั้นเอง และถ้ามีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศที่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า (Tax Haven) ก็จะไม่มีการเสียภาษีจากการดำเนินธุรกิจในที่ใดเลย (Double Non – Taxation)<sup>18</sup>

### 2.3.2. กรณีศึกษาที่ 2 การจ่ายค่าโฆษณาให้ Facebook และ Google

ปัญหาด้านการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายค่าโฆษณาให้กับกูเกิล และ Facebook นั้น อาจจะสามารถกล่าวได้ว่าเกิดจากการวางแผนภาษีโดยการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทมักจะทำการติดต่อเพื่อลงโฆษณาและชำระเงินค่าแก่บริษัทต่างประเทศโดยตรงไม่ผ่านตัวแทนบริษัท โดยมีการโอนเงินชำระผ่านไปยังต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการ

<sup>17</sup> ฐานิสสร มาสุจันท์, *การนำแนวทางป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้ในประเทศไทย*, เอก์ตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2557.

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 34.

เว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Tax Agreement : DTA) กับประเทศไทย ทั้งนี้เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเป็นการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) นั่นเอง นอกจากนี้การวางแผนภาษีของบริษัทสื่อโฆษณาออนไลน์อย่าง Facebook ในสหราชอาณาจักรก็มีการจ่ายภาษีโดยย้ายรายได้ของบริษัทโดยใช้วิธีการบัญชีที่เรียกว่า วิธีราคาโอน (Transferred Pricing) เพื่อไปลงบัญชีในประเทศที่มีผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่า อันได้แก่ประเทศไอร์แลนด์ซึ่งมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าสหราชอาณาจักร โดยผ่านโครงสร้างการดำเนินการที่ซับซ้อนซึ่งทางที่ปรึกษากฎหมายภาษีระหว่างประเทศได้วางแผนไว้ ดังนั้น แม้จะเป็นการโยกย้ายรายได้ไปลงบัญชีในประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศที่ก่อให้เกิดรายได้ Facebook ก็ไม่ได้ทำผิดกฎหมายแต่อย่างใดแม้จะเป็นการหลบหลีกการจ่ายภาษีให้กับประเทศที่ก่อให้เกิดรายได้ก็ตาม<sup>19</sup> การตั้งสำนักงานในประเทศต่างๆ มักเกิดขึ้นเพื่อให้บริษัทมีภาพที่มั่นคงและให้บริการกับลูกค้าที่น่าเชื่อถือเป็นหลักแหล่ง แต่เมื่อต้องมีการซื้อขายชำระราคากัน ก็จะไปทำธุรกรรมกันที่ประเทศที่มีผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่า ดังเช่น “กูเกิลไทยแลนด์” บริษัทจะมีหน้าที่รับผิดชอบงาน 3 ส่วน คือ ส่วนแรก การตลาด ส่วนที่สองที่มียขายและส่วนที่สามฝ่ายปฏิบัติการ โดยจะมีทีมงานขายที่เข้าถึงกลุ่มธุรกิจทุกขนาดทั้งขนาดเล็ก กลางและใหญ่ แต่ไม่มีอำนาจในการปิดการขาย กล่าวคือ เมื่อต้องชำระราคา “กูเกิลไทยแลนด์” จะต้องให้ทางบริษัทแม่ซึ่งจดทะเบียนอยู่ที่ต่างประเทศเป็นผู้รับเงินแทน โดยสถานการณ์เช่นนี้เกิดขึ้นกับกูเกิลในต่างประเทศ เช่น บริษัทกูเกิลในประเทศอังกฤษเช่นกัน นอกจากนี้ ในประเทศอินโดนีเซียซึ่งประสบปัญหาในลักษณะดังที่กล่าวมา แต่กรณีของกูเกิลในภูมิภาคอาเซียนประเทศที่บริษัทดังกล่าวจะทำการบันทึกบัญชีรายได้คือประเทศสิงคโปร์นั่นเอง โดยปัญหานี้ทำให้กระทรวงการคลังของอินโดนีเซียประกาศติดตามสอบสวนกูเกิลจริงจังตั้งแต่ปีที่แล้ว โดยนางศรีมุลยานี อินดราวัตี รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประเทศอินโดนีเซียได้มีการเปิดเผยว่า จากการสำรวจของกรมสรรพากรของประเทศอินโดนีเซียพบว่าสามารถเก็บภาษีรายได้จากกูเกิลราว 4% ของรายได้ค่าโฆษณาจริงที่เกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากมูลค่าตลาดโฆษณาดิจิทัลของอินโดนีเซียมีขนาดใหญ่มาก ซึ่งสามารถประเมินไว้ที่ประมาณ 800 ล้านเหรียญสหรัฐ เมื่อปี 2558 ที่ผ่านมา โดย 70% ของรายได้ในส่วนนี้เป็นของทั้งกูเกิลและ Facebook นั่นเอง<sup>20</sup> จึงสามารถกล่าวได้ว่า ในการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) นั้น นอกจากจะมีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) แล้ว ยังมีการใช้กลยุทธ์อื่นๆ (เช่น วิธีราคาโอน หรือ Transfer Pricing) มาใช้ประกอบกันด้วย

<sup>19</sup> Stephanie Soong Johnston, *U.K. Lawmaker Slams Facebook For Paying Zero Corporate Tax In 2012*, The Insurance Tax Review (November 2013): 2.

<sup>20</sup> เจาะเบื้องลึก 'อินโดฯ-กูเกิล' จูบปากจ่ายภาษี / ไทยวังเวง !! , หนังสือพิมพ์ผู้จัดการ (17 มิถุนายน 2560), <https://mgronline.com/cyberbiz/detail/9600000061751> (สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2561).

จากประเด็นปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นนี้ ส่งผลให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติได้น้อยลง โดยพิจารณาจากข้อมูลของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งหนังสือพิมพ์ประชาชาติธุรกิจได้นำมาเปิดเผยว่า ในงบการเงินปี 2559 ระบุว่าบริษัท กูเกิล (ประเทศไทย) จำกัด แจ้งรายได้รวม 535.34 ล้านบาท กำไรสุทธิ 19.87 ล้านบาท และมีการชำระภาษีเงินได้ 20.25 ล้านบาท ในขณะที่ Facebook แจ้งข้อมูลงบการเงินปี 2558 แจ้งรายได้ 7.13 ล้านบาท กำไรสุทธิ 3.82 แสนบาท และมีรายการภาษีเงินได้ 1.31 แสนบาทเท่านั้น โดยการแจ้งรายได้ดังกล่าวเป็นการยากที่กรมสรรพากรจะตรวจสอบได้ เพราะธุรกรรมทางการเงินในการจ่ายค่าโฆษณาต่าง ๆ จะถูกส่งตรงไปต่างประเทศเลย ถึงแม้ว่าในปัจจุบันกฎหมายจะครอบคลุมแล้ว แต่ปัญหาคือกรมสรรพากรไม่สามารถติดตามและตรวจสอบรายรับของบริษัทต่างชาติได้อยู่ดี นอกจากนี้ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ยังระบุว่าในปี 2559 ที่ผ่านมา Facebook มีรายได้ทั่วโลกวมถึง 27,638 ล้านเหรียญสหรัฐ (940,975 ล้านบาท) และมีกำไรสุทธิ 10,217 ล้านเหรียญสหรัฐ (357,595 ล้านบาท) คิดเป็นอัตรากำไรสูงถึง 38% เพราะต้นทุนของ Facebook ต่ำมากแต่การเสียภาษีให้กับประเทศที่เป็นแหล่งเกิดรายได้นั้นต่ำมาก จึงเห็นได้ว่า แม้ในต่างประเทศเองก็ประสบปัญหาในลักษณะเดียวกับประเทศไทยเช่นกัน<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> เพชบุรี กายภาษีแค่หลักแสน สรรพากรเร่งกรม.ปิดช่องโหว่, หนังสือพิมพ์ประชาชาติธุรกิจ (19 มิถุนายน 2560), [https://www.prachachat.net/webmobile/news\\_detail.php?newsid=1497802439](https://www.prachachat.net/webmobile/news_detail.php?newsid=1497802439) (สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2561).

### บทที่ 3 แนวทางการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ของ OECD

จากสภาพปัญหาของการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) อันก่อให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) อันส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจในการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศได้อย่างไม่เต็มที่ จนกระทั่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ต้องพิจารณาในการร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น (Model Tax Convention) ตามแผนปฏิบัติการ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances อันมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการเจรจาในการจัดทำหรือปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการไม่เสียภาษีในประเทศใดๆ เลย (Double Non – Taxation) โดยระบุให้คู่สัญญาของอนุสัญญาภาษีซ้อนทำการบรรจุมาตรการขั้นต่ำ (Minimum Standard) เพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ในทางที่ไม่ถูกต้องดังกล่าว ได้แก่ **ประการแรก** การบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) ว่าจะมุ่งจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ก่อให้เกิดโอกาสการไม่เสียภาษีหรือการลดภาษีที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้อง และ **ประการที่ 2** การบัญญัติมาตรการในการระบุว่ามิมีสถานการณ์การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น โดยแต่ละประเทศสมาชิกต้องทำการเลือก 1 ใน 3 มาตรการ ได้แก่ **มาตรการที่ 1** การบัญญัติหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นอย่างย่อ (Simplified Version) หรืออย่างละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ **มาตรการที่ 2** การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ **มาตรการที่ 3** การบัญญัติหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) อย่างละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวโดยควบคู่กับกลไกที่ให้ผลเช่นเดียวกับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพและครอบคลุมการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในหลายรูปแบบ โดยภารกิจในการบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้สามารถบรรลุได้โดยการเจรจาแก้ไขกับประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับอันเป็นการตกลงในรูปแบบของทวิภาคี (Bilateral Tax Agreements) หรือ โดยการที่แต่ละประเทศ



สมาชิกเข้าร่วมในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 โดยในบทนี้จะเป็นการศึกษา มาตรการขั้นต่ำ (Minimum Standard) ตาม BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ของ OECD รวมถึงวิธีการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรการขั้นต่ำไป บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการเกิดปัญหาในการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางที่ไม่ถูกต้องได้

### 3.1. มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ในการกำหนดตามแนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญา ภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances)

สืบเนื่องจากปัญหาในการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD จึงจัดทำแผนปฏิบัติการ 15 แผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว โดยมีการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) เพื่อให้แต่ละประเทศสมาชิกนำไปปฏิบัติ โดยมาตรฐาน ขั้นต่ำปรากฏอยู่ในแผนปฏิบัติการ 4 แผนปฏิบัติการ ได้แก่ แผนปฏิบัติการที่ 5 เกี่ยวกับการตอบโต้มาตรการ ภาษีที่เป็นภัยอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นโดยคำนึงถึงความโปร่งใสและเนื้อหา (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance), แผนปฏิบัติการ 6 อันเกี่ยวกับการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances), แผนปฏิบัติการ 13 เกี่ยวกับการจัดทำเอกสารราคาโอนและ รายงานของแต่ละประเทศ (Transfer Pricing Documentation and Country – by - Country Reporting) และแผนปฏิบัติการ 14 อันเกี่ยวข้องกับการปรับปรุงกลไกในการระงับข้อพิพาทให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective)

ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ปัญหาในการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) เป็นหนึ่งในสาเหตุหลักที่ส่งผลให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นประเด็นสำคัญที่ทำให้องค์การเพื่อความร่วมมือ

ทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ต้องทำการพัฒนาบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและคำแนะนำเกี่ยวกับการกำหนดกฎหมายภายในประเทศเพื่อป้องกันการได้รับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่เหมาะสมด้วยเหตุนี้ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances หรือ แนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องจึงแนะนำให้แต่ละประเทศสมาชิกปรับปรุงบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยกำหนดต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (Model Tax Convention) เพื่อให้มีมาตรการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Anti - Abuse Provisions) ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสมาชิกได้ร่วมตกลงกับประเทศอื่น โดยให้มีมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีส่วนสำคัญในการป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยกำหนดให้ประเทศสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) มีพันธที่จะนำมาตรการในการป้องกันการเกิดการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างน้อยในแต่ละประเทศจะมีระดับขั้นต่ำสุดในการป้องกันการเกิดการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Abuse) อย่างไรก็ดี เนื่องจากการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำนี้เกี่ยวข้องกับ การจัดการภายในเขตอำนาจรวมถึงการต่อรองอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละประเทศเอง ดังนั้น กำหนดการ ระยะเวลาที่เป็นกำหนดการว่าแต่ละประเทศสมาชิกจะต้องดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำให้แล้วเสร็จจึงควรมี ความยืดหยุ่น กล่าวคือ ประเทศสมาชิกจะต้องดำเนินการบรรลุมาตรฐานขั้นต่ำไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเมื่อ ได้รับการร้องขอจากประเทศสมาชิกอื่นและการเข้าร่วมในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ทั้งนี้ จะไม่เป็นการบังคับว่าจะต้องทำการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำลังจะทำหรือการ แก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่เดิมแล้วภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้<sup>22</sup> ทั้งนี้ OECD ได้มีการจัดทำรายงาน สดท้าย หรือ Final Report ในปี ค.ศ. 2015 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ACTION PLAN 6 : 2015 Final Report) เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ทาง กฎหมาย ทั้งกฎหมายระดับภายในประเทศและระดับระหว่างประเทศ โดยให้ประเทศสมาชิกทำการปรับปรุง อนุสัญญาภาษีซ้อนและหลักเกณฑ์ภายในประเทศ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางที่ไม่ถูกต้อง โดย OECD ได้มีการอธิบายถึงบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือ/ และกฎหมายภายใน

---

<sup>22</sup> OECD, *Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping* [Online], 2020 Available From: <https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-second-peer-review-report-on-treaty-shopping.pdf>. [15 April 2020]

ของประเทศที่มีส่วนในการป้องกันการมอสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ไม่ถูกต้องในรายงานสุดท้ายดังกล่าวไว้ดังนี้

23

จากรายงานสุดท้าย หรือ Final Report จะเห็นได้ว่า OECD ได้ให้ความสำคัญอย่างมากกับกรณีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) ซึ่งเป็นกรณีที่มีการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีอันมิชอบด้วยกฎหมายจากข้อจำกัดของอนุสัญญาซ้อนเอง โดยผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา หากผู้ได้รับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามที่ไม่ใช่รัฐคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสอง จึงเป็นการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม หรือ Tax Treaty Shopping นั้นเอง โดยกรณีดังกล่าวรวมถึงการเข้ามาตั้งบริษัทที่มีแต่ชื่อ (Paper Company) เพื่อรับผลประโยชน์แทนผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามที่ไม่ใช่รัฐคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อน (Nominee) และการให้กู้ยืมเงินด้วยวิธีการตั้งบริษัทลูกของชาติที่สามในการทำธุรกิจ (Conduit Finance Company)<sup>24</sup> ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 อีกด้วย จะเห็นได้ว่า กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับการทดสอบว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นผู้ที่มีสิทธิในการรับผลประโยชน์ที่แท้จริงหรือไม่ จะเห็นได้ว่ากรณีการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) นั้นเป็นสิ่งที่ไม่น่าพึงปรารถนาสำหรับแต่ละประเทศเนื่องจากประการแรก ผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเกิดจากการเจรจาต่อรองเพื่อเอื้อผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจระหว่างรัฐคู่สัญญา การที่มีบุคคลซึ่งไม่ได้เป็นรัฐคู่สัญญาเข้ามาแสวงหาผลประโยชน์ในทางที่ไม่ถูกต้องในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่คู่สัญญาได้ทำการตกลงกันไว้ย่อมทำให้หลักการผลตอบแทนซึ่งกันและกันระหว่างรัฐ (The Principle of Reciprocity) สูญเสียไปรวมถึงจุดสมดุลในการให้สัมปทาน (The Balance of Concessions) ได้ถูกเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการแสวงหาผลประโยชน์ในทางที่ไม่ถูกต้องดังกล่าว นอกจากนี้ประการที่ 2 เกิดกรณีที่รายได้ที่ไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษีโดยสิ้นเชิงหรือไม่ได้รับการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่ซึ่งเป็นที่ประเทศคู่สัญญาไม่พึงประสงค์เช่นกัน ยิ่งไปกว่านั้นประการที่ 3 การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนี้ส่งผลให้รัฐคู่สัญญาที่เป็นรัฐถิ่นที่อยู่ขาดแรงจูงใจในการที่จะเข้าร่วมทำสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจากรัฐถิ่นที่อยู่ได้รับสิทธิ

<sup>23</sup> OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report* [Online], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. [12 November 2019]

<sup>24</sup> Supra. Note 23, p 19.

ประโยชน์อยู่แล้วโดยไม่ต้องเสียผลประโยชน์ใดเป็นการตอบแทนตามหลักการผลตอบแทนซึ่งกันและกัน (The Principle of Reciprocity) เนื่องจากไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันนั่นเอง<sup>25</sup> ด้วยเหตุนี้ วัตถุประสงค์หลักของ BEPS Action Plan 6 จึงมี 3 ประการดังต่อไปนี้

- 1) พัฒนารูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนและหลักเกณฑ์ภายในประเทศ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไม่เหมาะสม โดย OECD ได้จำแนกพฤติกรรมการใช้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่เหมาะสมไว้ 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก เป็นกรณีที่บุคคลใดพยายามหลบเลี่ยงข้อจำกัดที่มีในอนุสัญญาภาษีซ้อน อาทิ การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) และประการที่สอง ได้แก่กรณีที่บุคคลใดละเมิดบทบัญญัติของกฎหมายภายในประเทศมาใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน
- 2) ระบุว่า การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนมิควรมีวัตถุประสงค์ เพื่อหลบหลีกภาษีโดยการทำให้เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บในทีเดียว (Double Non – Taxation)
- 3) แต่ละประเทศควรมีการพิจารณานโยบายทางภาษีของตนก่อนที่จะเข้าทำการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นเพิ่มเติม และพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนปัจจุบันที่มีอยู่ว่าทำให้เกิดกรณีที่ไม่มีภาระภาษีทั้งสองประเทศ (Double Non – Taxation) หรือไม่อีกด้วย<sup>26</sup>

จากวัตถุประสงค์ของ BEPS Action Plan 6 ข้างต้นนี้ OECD จึงได้มีการกำหนดให้แต่ละประเทศสมาชิกมีมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) สำหรับ BEPS Action Plan 6 เพื่อเป็นการป้องกันสถานการณ์ที่อาจเกิดการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวได้ โดยประกอบไปด้วย 2 องค์ประกอบหลักๆ ได้แก่

---

<sup>25</sup> Supra. Note 22, p. 3.

<sup>26</sup> Supra. Note 23, p 13.

### 3.1.1. การบัญญัติข้อความแสดงเจตนารมณ์โดยชัดแจ้ง (The Express Statement)

**ประการแรก** การบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในส่วนอารัมภบท (Preamble) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าจะมุ่งขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ก่อให้เกิดโอกาสการไม่เสียภาษีหรือการลดภาษีที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยการใช้จ่ายประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้อง หรือเพื่อหลบหลีกภาษีโดยการทำให้เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บในทีเดียว (Double Non – Taxation) นั้นเอง โดยในการระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นคำมั่นว่าจะมุ่งป้องกันการเกิดการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) และ การหนีภาษีที่ผิดกฎหมาย (Tax Evasion) นั้น ในร่างต้นแบบฯ ได้ระบุให้ประเทศที่เข้าร่วมในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ทำการระบุเป็นคำมั่นว่า ในการเจรจาร่วมกันเพื่อทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น แต่ละประเทศมีความมุ่งมั่นที่จะกำจัดภาษีที่ซ้ำซ้อนโดยไม่ให้ออกาสเปิดช่องในการหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี โดยให้ระบุข้อความดังต่อไปนี้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

“อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ ประเทศ B

ด้วยความมุ่งมั่นที่จะพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจและขยายโอกาสในความร่วมมือกันด้านภาษี และความมุ่งมั่นเพื่อกำจัดภาษีเงินได้และภาษีที่เกิดจากส่วนของทุนที่ซ้ำซ้อน และมุ่งป้องกันการเปิดช่องให้เกิดการไม่ต้องเสียภาษีในประเทศใดเลย หรือ การลดภาระภาษีอันเกิดจากการหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี (รวมถึงการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามซึ่งเป็นการแสวงหาผลประโยชน์ทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของคนชาติที่สามด้วย)

จึงทำการตกลงร่วมกันว่า.....”<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> PREAMBLE TO THE CONVENTION

(State A) and (State B)

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

โดยการระบุข้อความดังกล่าวมีความสำคัญในการกำหนดหลักในการแปลความและการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นไปตามกฎทั่วไปของ Vienna Convention on the Law of Treaties ซึ่งกำหนดให้การแปลความและการปรับใช้อนุสัญญาเป็นไปตามบริบทและวัตถุประสงค์รวมถึงความมุ่งหมายในการจัดทำอนุสัญญาขึ้นมานั่นเอง<sup>28</sup>

### 3.1.2. การบัญญัติหลักเกณฑ์เพื่อพิจารณากรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น

ในส่วนของมาตรฐานขั้นต่ำใน**ประการที่ 2** นี้ ได้แก่การบัญญัติมาตรการในการระบุว่ามิใช่สถานการณ์การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น โดยแต่ละประเทศสมาชิกต้องทำการเลือก 1 ใน 3 มาตรการดังต่อไปนี้

- **มาตรการที่ 1** การบัญญัติหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นอย่างย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ
- **มาตรการที่ 2** การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ
- **มาตรการที่ 3** การบัญญัติหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด

---

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)

Have agreed as follows:.....

<sup>28</sup> Supra. Note 21, p 92.

(Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวโดยควบคู่กับมาตรการ PPT ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าวอยู่แล้ว<sup>29</sup>

จากมาตรฐานขั้นต่ำประการที่ 2 นี้จะเห็นได้ว่าประกอบไปด้วยหลักการสำคัญ 2 หลักการ ได้แก่ *หลักการแรก* หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) โดยแบ่งเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) และฉบับละเอียด (Detailed Version) และ*หลักการที่สอง* หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ดังนี้

### 3.1.2.1. หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule)

ตามร่างต้นแบบฯ ของ OECD ได้กำหนดหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอันเป็นการกำหนดมาตรการเฉพาะเจาะจงในการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ โดยใน Final Report ของ BEPS Action Plan 6 ได้มีบทบัญญัติที่ระบุมมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไว้ใน Article 10 โดยมีโครงสร้างของแต่ละย่อหน้าดังนี้

“หัวข้อที่ 10 การมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

---

<sup>29</sup> OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping Inclusive Framework on BEPS: Action 6* [Online], 2019, p. 16. Available From: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264312388-en.pdf?expires=1588011859&id=id&acname=guest&checksum=F9A8863E65A108B04EE2FBEE34AD991D>. [17 January 2020]

1. เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับรัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งได้หากบุคคลดังกล่าวไม่ใช่ “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ” ตามในวรรค 2
2. เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับนิยามของสถานการณ์ที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในสามารถเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติที่จะรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ โดยครอบคลุมบุคคลดังต่อไปนี้
  - a. บุคคลธรรมดา
  - b. การแบ่งเขตการปกครองที่รัฐคู่สัญญาที่เป็นเจ้าของ
  - c. หน่วยธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และบริษัทร่วม
  - d. หน่วยงานเพื่อการกุศลและกองทุนบำนาญ
  - e. หน่วยงานอื่นๆ ที่เข้าเกณฑ์การเป็นเจ้าของ
  - f. การจัดการในลักษณะกองทุนรวมต่างๆ
3. บทบัญญัติที่จะมอบสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนกับยอดเงินได้ที่ได้รับโดยบุคคลที่ไม่มีคุณสมบัติตามข้างต้นนี้ แต่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจที่แท้จริงในรัฐถิ่นที่อยู่และเงินได้นั้นเกิดจากลักษณะที่แท้จริงของธุรกิจนั้นๆ
4. บทบัญญัติที่จะมอบสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลที่ไม่มีคุณสมบัติตามข้างต้นนี้ แต่มีส่วนในการถือครองในหน่วยลงทุนโดยตรง
5. บทบัญญัติที่มอบอำนาจแก่หน่วยงานของรัฐคู่สัญญาที่จะมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลซึ่งถูกปฏิเสธตามเกณฑ์ในวรรค 1 – 4
6. เป็นวรรคเกี่ยวกับนิยามเพื่อความชัดเจนในวรรคที่ 1 – 5”<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Supra. Note 23, p 21.



จากบทบัญญัติใน Article 10 ข้างต้นนี้ เป็นการกำหนดขอบเขตในการปรับใช้กับบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา โดยในวรรคแรกบัญญัติให้รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลที่ไม่มีคุณสมบัติครบตามความในวรรค 2 ซึ่งให้คำนิยามว่า “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ” ได้แก่ผู้ใดบ้างโดยถ้าเข้านิยามเป็น “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ” ตามความในวรรคนี้แล้วย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ต่อมาในวรรค 3 เป็นบทบัญญัติที่จะมอบสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีที่บุคคลที่ไม่มีคุณสมบัติตามความในวรรคก่อน แต่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจที่แท้จริงในรัฐถิ่นที่อยู่ และเงินได้นั้นเกิดจากลักษณะที่แท้จริงของธุรกิจนั้น ในส่วนของวรรค 4 นั้นเป็นกฎเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนุพันธ์ต่างๆ ที่อนุญาตให้หน่วยลงทุน (Entity) ซึ่งถูกถือครองโดยบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาแต่มีการลงทุนโดยแท้จริง ในส่วนของวรรคที่ 5 นั้น เป็นบทบัญญัติที่เปิดช่องให้รัฐคู่สัญญาสามารถที่จะมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลซึ่งถูกปฏิเสธตามเกณฑ์ในวรรคก่อนหน้านี้ได้ และสุดท้ายในวรรคที่ 6 เป็นส่วนที่ให้นิยามอื่นๆ เพื่อให้การปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปอย่างถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัตินั้นเอง โดยผู้เขียนจะขอกล่าวถึงความในวรรคที่ 1, 2 และ 3 ซึ่งสามารถสะท้อนถึงหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ดังนี้

ตามความในวรรคแรกที่กล่าวว่า “รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งได้หากบุคคลดังกล่าวไม่ใช่ “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ”” นั้น ใน BEPS Action Plan 6 Final Report 2015 ของ OECD ได้แนะนำถ้อยคำที่ควร ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยแบ่งเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) และฉบับละเอียด (Detailed Version) ไว้ดังนี้

#### ฉบับย่อ

1. หากไม่มีข้อยกเว้นตามความในหัวข้อนี้ รัฐคู่สัญญาต้องมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติ

#### ฉบับละเอียด

1. หากไม่มีข้อยกเว้นตามความในหัวข้อนี้ รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ (นอกเหนือจากสิทธิประโยชน์ภายใต้

วรรค 3 แห่งข้อ 4, วรรค 2 แห่งข้อ 9 หรือข้อ 25) เว้นแต่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา นั้น  
เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติตามความในวรรค 2 ณ เวลาที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น<sup>31</sup>

ตามความในวรรค 1 นี้ได้บัญญัติให้บุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ได้รับ สิทธิประโยชน์ตาม  
อนุสัญญาภาษีซ้อนถ้าบุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติตามความในวรรค 2 โดยที่สิทธิประโยชน์นั้น ต้อง  
สอดคล้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของรัฐคู่สัญญาในหัวข้ออื่นๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยและไม่เป็นการกีด  
กันการรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามความในข้ออื่นๆ ที่มีการมอบสิทธิประโยชน์ให้กับบุคคลที่  
ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกด้วย อย่างไรก็ตาม ความตามวรรค 1 ไม่ได้เป็นการขยายขอบเขต  
ในการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น แม้ว่าบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา  
จะเข้านิยามการเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้แล้ว  
แต่ยังคงต้องเข้าเงื่อนไขหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติข้ออื่นๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อรับสิทธิ  
ประโยชน์อีกด้วย เช่น หากบทบัญญัติระบุว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเกี่ยวกับ  
เงินปันผลได้ต้องเป็นผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงและสิทธิประโยชน์นั้นจะต้องไม่ถูกจำกัดสิทธิ์โดยกฎการป้องกันการ  
การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้องอื่นๆ อีกด้วย โดย OECD ได้ระบุว่าความตามวรรค 1 ต้องนำไปปรับใช้  
ทุกครั้งที่มีการมอบสิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา

ต่อมาในวรรคที่ 2 เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่สามารถเป็นบุคคลผู้มี  
คุณสมบัติตามความที่ OECD กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีถ้อยคำดังต่อไปนี้

#### ฉบับย่อ

2. ตามวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อนี้ ผู้มีถิ่นที่อยู่แห่งรัฐคู่สัญญาหากเป็นบุคคล  
ดังต่อไปนี้:

#### ฉบับละเอียด

2. ผู้มีถิ่นที่อยู่แห่งรัฐคู่สัญญาเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติเมื่อตอนที่สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา  
ภาษีซ้อนเกิดขึ้น ผู้มีถิ่นที่อยู่นั้น:<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Supra. Note 23, p 23 - 24.

<sup>32</sup> Supra. Note 23, p 24 - 25.

ในวรรคที่ 2 นั้นประกอบไปด้วย 6 ย่อยหน้าย่อยในการอธิบายประเภทของผู้มีคุณสมบัติในแต่ละประเภทโดยมีลักษณะเป็นการประเมินคุณสมบัติด้วยตนเองโดยไม่ต้องทำการร้องขออนุมัติจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเป็นการล่วงหน้า อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจยังคงมีสิทธิ์ที่จะทำการตรวจสอบและตัดสินว่าการมอบสิทธิประโยชน์นั้นผู้เสียภาษีตีความโดยถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้ ผู้เขียนจะทำการยกตัวอย่างถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ OECD ได้แนะนำในส่วนของความเป็นเจ้าของ / การกีดกร่อนฐานภาษี ดังนี้

#### ฉบับย่อ

e) บุคคลนอกเหนือจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติตามย่อหน้าย่อย a) – d) เป็นเจ้าของทั้งทางตรงและทางอ้อมมากกว่า 50% ของสิทธิประโยชน์ทั้งหมด

#### ฉบับละเอียด

e) บุคคลนอกเหนือจากบุคคลธรรมดาถ้า

\_\_\_\_\_ i) อย่างน้อยครึ่งรอบปีภาษี บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและเป็นผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้ย่อหน้าย่อย a), b) หรือ d) หรือหัวข้อย่อย i) ของย่อหน้าย่อย c) นี้ เป็นเจ้าของหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมอย่างน้อย 50% ของหุ้นที่มีสิทธิ์ออกเสียงและมีมูลค่าอย่างน้อย 50% ของชั้นของหุ้นทั้งหมด หรือในกรณีการเป็นเจ้าของโดยอ้อมผู้เป็นตัวกลางในการถือหุ้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา และ

\_\_\_\_\_ ii) เงินได้รวมน้อยกว่า 50% ในรอบปีภาษีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ถูกจ่ายหรือตั้งค้างทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่ผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่เป็นฝ่ายมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้ย่อหน้าย่อย a), b) หรือ d) หรือหัวข้อย่อย i) ของย่อหน้าย่อย c) ในย่อหน้านี้ซึ่งเป็นรายการที่สามารถหักได้ ทั้งนี้ไม่รวมการจ่ายค่าตอบแทนเกี่ยวกับการบริการหรือทรัพย์สินที่มีรูปร่างซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า<sup>33</sup>

กรณีของการทดสอบสัดส่วนความเป็นเจ้าของของนิติบุคคล (Ownership and Base Erosion Test) จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเดิมที่เคยกล่าวไว้ข้างต้นว่า ขอบเขตด้านบุคคลของอนุสัญญาภาษีซ้อนหากเป็นนิติบุคคลแล้วจะพิจารณาจากการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตามกฎหมายภายในประเทศคู่สัญญานั้นๆ เท่านั้น แต่ตามร่างต้นแบบฯ ของ OECD นี้กำหนดให้มีการทดสอบสัดส่วนการถือหุ้นภายในนิติบุคคล โดยนิติ

<sup>33</sup> Supra. Note 23, p. 30.

บุคคลที่ผ่านการเป็นผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องมีผู้ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เป็นคู่สัญญานั้นและต้องถือครองหุ้นในนิติบุคคลดังกล่าวมาไม่ต่ำกว่าครึ่งรอบปีภาษีนั้นๆ อีกด้วย และหากเป็นผู้ถือหุ้นทางอ้อม ผู้ที่ทำหน้าที่สื่อกลางในการถือหุ้นนั้นจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกด้วย โดยคำว่า “หุ้น” หรือ “Shares” นั้น ให้ความหมายรวมถึงผลประโยชน์ใดๆ ที่สามารถเทียบได้กับหุ้นที่ผู้รับผลประโยชน์ไม่ได้จดทะเบียนในรูปแบบบริษัทอีกด้วย นอกจากนี้จะกำหนดเรื่องสัดส่วนของผู้ถือหุ้นแล้ว ยังกำหนดในการทดสอบการกัดกร่อนของฐานภาษี (Base Erosion Test) อีกด้วย กล่าวคือ ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นจะต้องมีรายได้รวมน้อยกว่าร้อยละ 50 ในรอบปีภาษีที่ได้จ่ายหรือค้างจ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ทั้งนี้ไม่รวมรายการค้าตามปกติตามราคาของค่าตอบแทนเกี่ยวกับการบริการซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า (Arm’s Length Payment)<sup>34</sup>

นอกจากนี้ ในวรรคที่ 3 อันกล่าวถึงรูปแบบการประกอบธุรกิจที่แท้จริง (Active Conduct of Business) ซึ่งใน Final Report BEPS Action Plan 6 ปีค.ศ. 2015 ของ OECD ได้ระบุถ้อยคำไว้ดังนี้

#### ฉบับย่อ

4. a) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาไม่ว่าจะเป็นผู้มีคุณสมบัติหรือได้รับสิทธิประโยชน์ตามวรรค 3 ซึ่งเป็นการมอบสิทธิประโยชน์โดยอ้างถึงประเภทของเงินได้ไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์อีกถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประกอบธุรกิจในรัฐคู่สัญญาที่กล่าวถึงในครั้งแรก (นอกเหนือไปจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการสร้างและบริหารการลงทุนให้กับบัญชีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้น เว้นแต่ธุรกิจนั้นถูกดำเนินการโดยธนาคาร บริษัทประกัน นายหน้าหลักทรัพย์ที่ได้รับการจดทะเบียน หรือองค์กรอื่นใดตามที่รัฐคู่สัญญาทำการตกลงกัน) และประเภทเงินได้นั้นต้องเกี่ยวข้องกับลักษณะของธุรกิจนั้น

b) ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับประเภทของเงินได้จากธุรกิจที่ดำเนินการอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือได้รับประเภทเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจากองค์กรที่เกี่ยวข้องกันแล้วนั้น เงื่อนไขภายในหัวข้อย่อย a) ควรใช้ในการพิจารณาประเภทของเงินได้นั้นถ้าธุรกิจที่ประกอบในรัฐคู่สัญญาที่กล่าวถึงในครั้งแรกนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างมีสาระสำคัญกับธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในหรือองค์กรที่

<sup>34</sup> Supra. Note 23, p 30 - 31.

เกี่ยวข้องกันในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยในการพิจารณาว่าเนื้อหาการดำเนินธุรกิจนั้นตรงตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าย่อยนี้หรือไม่ให้คำนึงถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แวดล้อมเป็นสำคัญ

c) สำหรับวัตถุประสงค์ของย่อหน้าย่อยนี้ ธุรกิจที่ดำเนินการโดยความเป็นหุ้นส่วนกัน โดยหากบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนและธุรกิจดำเนินงานโดยองค์กรที่เกี่ยวข้องกันให้ถือว่าเป็นการดำเนินงานโดยบุคคลดังกล่าว

#### ฉบับละเอียด

3. a) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีฉบับนี้จากประเภทเงินได้ที่ได้รับจากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติหรือไม่ก็ตาม ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้นประกอบธุรกิจของรัฐคู่สัญญาที่กล่าวถึงในครั้งแรก (นอกเหนือไปจากธุรกิจที่เกี่ยวกับการสร้างและบริหารการลงทุนให้กับบัญชีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้น เว้นแต่ธุรกิจนั้นได้แก่ การธนาคาร ธุรกิจประกัน หรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์นั้นจะถูกดำเนินการโดยธนาคาร หรือ [รายชื่อสถานบันทางการเงินที่คล้ายกับธนาคารที่รัฐผู้ทำสัญญาดกกลงกัน] บริษัทประกัน หรือ นายหน้าหลักทรัพย์ที่ได้รับการจดทะเบียน) และประเภทเงินได้นั้นต้องเกี่ยวข้องกับลักษณะของธุรกิจนั้น

b) ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับประเภทของเงินได้จากธุรกิจที่ดำเนินการอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือได้รับประเภทเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจากองค์กรที่เกี่ยวข้องกันแล้วนั้น เงื่อนไขภายในหัวข้อย่อย a) ควรใช้ในการพิจารณาประเภทของเงินได้นั้นถ้าธุรกิจที่ประกอบในรัฐคู่สัญญาที่กล่าวถึงในครั้งแรกนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างมีสาระสำคัญกับธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่หรือองค์กรที่เกี่ยวข้องกันในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยในการพิจารณาว่าเนื้อหาการดำเนินธุรกิจนั้นตรงตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าย่อยนี้หรือไม่ให้คำนึงถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แวดล้อมเป็นสำคัญ

c) สำหรับวัตถุประสงค์ของย่อหน้าย่อยนี้ กิจกรรมที่ดำเนินการเป็นคณะของบุคคลให้ถือว่าเป็นการดำเนินการของแต่ละบุคคลในขณะนั้นเอง โดยพิจารณาจากหากบุคคลนั้นครอบครองผลประโยชน์เกินกว่า 50% (หรือในกรณีของบริษัทอย่างน้อยหุ้น 50% และมูลค่าหุ้นของบริษัทหรือผลประโยชน์ในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท) หรืออีกบุคคลถือครองอย่างน้อย 50% ของผลประโยชน์ (หรือในกรณีของบริษัท อย่างน้อย 50% ของหุ้นที่มีสิทธิโหวตและมูลค่าหุ้นของบริษัทหรือผลประโยชน์ในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท) ไม่ว่าจะ

จะกรณีไหนก็ตามให้พิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แวดล้อม รวมถึงการที่บุคคลนั้นมีอำนาจควบคุมบุคคลอื่นนั้นด้วย<sup>35</sup>

ความตามภายใต้วรรค 3 นี้เป็นการให้รัฐคู่สัญญาที่มีทางเลือกในการทดสอบที่จะมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยพิจารณาจากประเภทของเงินได้ซึ่งได้รับการดำเนินกิจการที่แท้จริงในรัฐคู่สัญญานั้นเองโดยไม่ใช้การอิงจากตัวบุคคลผู้รับเงินได้เท่านั้น ทั้งนี้ไม่ได้เป็นการส่งเสริมให้มีการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Shopping) เพราะต้องมีการพิจารณาปกติวิสัยและความเป็นเจ้าของของธุรกิจนั้นๆ ด้วย ทำให้แม้จะเป็นผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามความในวรรค 3 แต่ก็อาจจะไม่ได้เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติตามความในวรรค 2 ข้างต้นนี้ได้ โดยผู้ได้รับสิทธิประโยชน์นี้มักจะเป็นรูปแบบของบริษัทซึ่งจะต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อที่ว่า ประการแรกบริษัทนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่แท้จริงในรัฐคู่สัญญา และประการที่ 2 ผลประโยชน์นั้นต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกิจ และในบางกรณีอาจจะมีเงื่อนไขพิเศษที่เกี่ยวข้องกับขนาดของกิจการที่รัฐแหล่งเงินได้อาจจะกำหนดเพิ่มเติมได้ โดยในหัวข้อย่อย a) เป็นการกำหนดกฎทั่วไปที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะต้องเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่แท้จริงและเงินได้นั้นจะต้องเกิดจากการดำเนินงานที่แท้จริงนั้นอีกด้วย ทั้งนี้ นิยามของคำว่าธุรกิจที่ไม่ได้มีนิยามไว้ในหัวข้อทั่วไปของย่อหน้าที่ 2 ของหัวข้อที่ 3 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นให้พิจารณาตามความในกฎหมายภายในประเทศ และการประกอบธุรกิจที่แท้จริง (Active Conduct of Business) นั้นจะต้องมีการปฏิบัติงาน บริหารงาน และมีการว่าจ้างพนักงานโดยแท้จริง ไม่ใช่เป็นบริษัทที่มีเพียงการบริหารเงินลงทุน ยกเว้นธุรกิจธนาคารและประกัน และรายได้ของนิติบุคคลนั้นต้องได้มาจากธุรกิจปกติในประเทศคู่สัญญาอีกด้วย<sup>36</sup> ทั้งนี้ OECD ได้มีการกล่าวเพิ่มเติมใน Commentary ของฉบับละเอียดเกี่ยวกับการจะระบุว่าจะธุรกิจนั้นๆ ได้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจที่ประกอบกิจการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นหรือไม่ให้พิจารณาจากถ้ามีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันในเรื่องของการออกแบบและผลิตหรือการขายผลิตภัณฑ์เดียวกันหรือประเภทเดียวกันหรือมีการให้บริการประเภทเดียวกันโดยธุรกิจของรัฐถิ่นที่อยู่อาจจะมีลักษณะเป็นกระบวนการขั้นต้น (Upstream) หรือขั้นปลาย (Downstream) หรือทำการควบคู่กันกับกิจกรรมที่ทำในรัฐแหล่งเงินได้ก็ได้ สำหรับกิจกรรมที่เป็นส่วนประกอบกันนั้น ไม่จำเป็นจะต้องเป็นผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เหมือนกัน แต่ต้องอยู่ในภาพรวมของอุตสาหกรรมเดียวกันและเกี่ยวข้องกันในลักษณะที่ว่าความสำเร็จและความล้มเหลวของกิจกรรมหนึ่งนั้นส่งผลต่อความสำเร็จและความล้มเหลวของอีกกิจกรรมหนึ่งเช่นกัน นอกจากนี้ ในวรรค 3 ฉบับละเอียดนี้ได้กล่าวถึง

<sup>35</sup> Supra. Note 23, p 36 - 37.

<sup>36</sup> Supra. Note 21, p 30.

เงื่อนไขในกฎทั่วไปในหัวข้อย่อย a) เป็นกรณีที่ธุรกิจได้ก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับโดยบุคคลที่ได้รับทอดมาหรือโดยองค์กรที่เกี่ยวข้องกัน และในหัวข้อย่อย b) ธุรกิจที่ดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้ต้องมีความสัมพันธ์อย่างมีสาระสำคัญกับรัฐแหล่งเงินได้ โดยความสัมพันธ์อย่างมีสาระสำคัญนั้นถูกกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการเกิดการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องจากคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) อย่างแคบ กล่าวคือ การที่บริษัทพยายามจะสร้างความสัมพันธ์เพียงเล็กน้อยเพื่อที่จะมีคุณสมบัติในการรับสิทธิประโยชน์เท่านั้นโดยจะพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดรวมถึงขนาดของธุรกิจในแต่ละรัฐคู่สัญญาอีกด้วย ยิ่งไปกว่านั้น ในหัวข้อย่อย c) ของวรรค 3 นี้ได้กำหนดกฎเพิ่มเติมเพื่อใช้ในกฎในการพิสูจน์เนื้อหาสาระตามความในหัวข้อย่อย a) และ b) โดยกำหนดให้บุคคลหนึ่งมีความสัมพันธ์กับอีกบุคคลหนึ่งถ้าครอบครองผลประโยชน์มากกว่า 50% ของอีกบุคคลนั้น ดังนั้น ในกรณีของบริษัท ถ้าบุคคลหนึ่งถือหุ้นที่มีอำนาจโหวตได้และมูลค่าในการถือครองหุ้นมากกว่า 50% นอกจากนี้ บุคคลหนึ่งจะถูกละเลยว่ามี ความเกี่ยวข้องกับอีกบุคคลหนึ่ง ถ้ามีบุคคลที่สามถือหุ้นมากกว่า 50% ในผลประโยชน์ของทั้งสองบุคคลดังกล่าว เพราะฉะนั้น ในกรณีที่บุคคลทั้งสองนี้เป็นรูปแบบบริษัท ความสัมพันธ์แบบสามบุคคลนี้ได้แก่ การที่มีบริษัททั้งแบบบริษัทเดียวหรือหลายบริษัทมีการถือหุ้นที่มีสิทธิโหวตหรือมีมูลค่ามากกว่า 50% นั้นเอง และท้ายสุดนี้ OECD ได้ระบุว่า ในการพิจารณาว่าบุคคลหนึ่งจะมีความสัมพันธ์กับอีกบุคคลหนึ่งนั้นให้คำนึงถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แวดล้อมประกอบด้วยไม่ว่าจะเป็นการบริษัทหนึ่งควบคุมอีกบริษัทหนึ่งหรือการที่ทั้งสองบริษัทถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันนั่นเอง<sup>37</sup>

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นได้ว่ามาตรการข้างต้นนี้สร้างขึ้นมาเพื่อเป็นอุปสรรคต่อนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อนิติบุคคลอื่นที่สมควรได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริตได้ OECD จึงเน้นว่าหากเป็นสถานการณ์ที่สุจริตเช่น General bona fide provision, Activity provision, Amount of tax provision, Stock exchange provision, Alternative relief provision ก็ควรจะต้องมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อรับรองสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ด้วย โดย OECD ได้เสนอแนะวิธีการที่รับมือกับการเลือกใช้อ่อนภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องที่ครอบคลุมมากขึ้น ได้แก่ หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับละเอียด (Detailed Limitations of Benefits) ซึ่งถูกจัดว่าเป็น กฎเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Special Anti - Avoidance

<sup>37</sup> Supra. Note 23, p. 37 - 42.

Rules – SAAR) โดยมีการเพิ่มเติมบททดสอบหลายๆ บททดสอบในเรื่องขอบเขตด้านบุคคลเอาไว้เพื่อป้องกันการจัดตั้งหน่วยภาษีเพื่อเข้ามาแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องโดยบุคคลที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญานั้นเอง โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความสำคัญกับหลักการดังกล่าวเป็นอย่างมาก โดยอนุสัญญาเกือบทั้งหมดจะบรรจุมาตรการดังกล่าวไว้ด้วย ซึ่งเกณฑ์ในการพิจารณาขบละเอียดนี้ระบุถึงบททดสอบทางวัตถุวิสัย (Objective Tests) ที่มีความละเอียดและครอบคลุมเป็นอย่างมาก ทำให้การพิจารณาบุคคลที่จะมารับสิทธิประโยชน์นั้นไม่ได้พิจารณาเพียงแค่วัตถุประสงค์หรือเจตนาเท่านั้น อันส่งผลให้มาตรการดังกล่าวมีความชัดเจนและการตีความและการบังคับใช้แน่นอนเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน เนื่องจากมีบททดสอบที่แทบจะมีลักษณะเป็นการคำนวณเป็นตัวเลขที่ชัดเจนทำให้การบังคับใช้สามารถทำได้ง่ายกว่า อย่างไรก็ตามมาตรการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถครอบคลุมธุรกรรมทุกรูปแบบที่สามารถรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้<sup>38</sup> ด้วยเหตุนี้ OECD จึงมีมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – หลักการ PPT) ให้แต่ละประเทศเลือกใช้อันจะกล่าวไว้ในหัวข้อถัดไป

### 3.1.2.2. หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test)

ใน Final Report ปี 2015 ของ OECD ได้เสนอหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – หลักการ PPT) อันเป็นหนึ่งในมาตรการต่อต้านการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยวัตถุประสงค์ของหลักการ PPT ที่ BEPS Action Plan 6 ของ OECD ระบุไว้ได้แก่ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าเจตนารมณ์และจุดมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นได้ถูกสะท้อนอยู่ในบทบาทวิสัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว โดยสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นควรเกิดขึ้นเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการที่สุจริต การเคลื่อนไหวของเงินทุนและแรงงานโดยแท้จริง กล่าวคือไม่ได้เกิดจากแรงจูงใจหลักคือผลประโยชน์ทางด้านภาษีเพียงอย่างเดียวเท่านั้น<sup>39</sup> โดยมาตรการดังกล่าวถูกออกแบบมาเพื่อให้มีความกว้างขวางและยืดหยุ่นเพียงพอในการปรับใช้ให้เข้ากับข้อเท็จจริงในธุรกรรมที่หลากหลายและเป็นการทั่วไป

<sup>38</sup> หทัยรัตน์ ทองมาก, *การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย*, เอกอภิตศึกษาปริยฐานิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2558. หน้า 56.

<sup>39</sup> Supra. Note 23, p. 56.



มากขึ้นซึ่งเป็นประโยชน์ต่อรัฐผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก<sup>40</sup> ทั้งนี้ ใน Final Report ของ BEPS Action Plan 6 ได้วางแนวทางในการบังคับใช้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) โดยในเรื่องของสิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) ได้แนะนำให้บัญญัติแนวทางไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 10 เรื่องสิทธิประโยชน์ วรรค 7 ไว้ดังนี้

“โดยไม่กระทบถึงข้อบัญญัติอื่นในอนุสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ในอนุสัญญานี้ อาจไม่ถูกมอบให้ผู้ขอรับผลประโยชน์ หากเงินได้หรือทุนนั้นสามารถพิสูจน์ได้อย่างเพียงพอว่าภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เดียวกัน การเข้าทำธุรกรรมหรือการทำรายการต่างๆ เกิดขึ้นเพื่อหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักคือการให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อน ยกเว้นการมอบสิทธิประโยชน์นั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญานี้”<sup>41</sup>

กล่าวคือ หากวัตถุประสงค์ของธุรกรรมหรือรายการใดที่กระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ ทั้งทางตรงและทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียวและการรับสิทธิประโยชน์นั้นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วนั้น การขอรับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวควรถูกปฏิเสธไป อย่างไรก็ตาม สามารถสังเกตได้ว่าได้มีการเปิดโอกาสให้ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ยังคงสามารถรับสิทธิประโยชน์ได้อยู่หากการได้รับสิทธิประโยชน์นั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นข้อยกเว้นของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ในขณะเดียวกัน แม้ตามข้อเท็จจริงผู้รับสิทธิประโยชน์จะได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนผ่านหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>40</sup> Supra. Note 38, p. 61.

<sup>41</sup> Supra. Note 23, 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 circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”

(Limitations of Benefits – LOB Rule) ที่กล่าวไว้ข้างต้นนี้ไว้แล้ว ก็อาจจะยังคงถูกปฏิเสธภายใต้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) นี้ได้ ด้วยเหตุนี้จึงอาจสรุปได้ว่าแม้การได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะผ่านการทดสอบตามหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) แล้ว ยังต้องผ่านการทดสอบจากหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) อีกชั้นหนึ่งจึงจะสามารถรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้โดยสมบูรณ์นั่นเอง ยิ่งไปกว่านั้น หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญยังบัญญัติให้รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการขอรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หากมีข้อสงสัย ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ต่างๆ อันสามารถเชื่อได้อย่างมีเหตุผลว่าวัตถุประสงค์หลักของการทำธุรกรรมหรือรายการต่างๆ นั้นเกิดขึ้นเพียงเพื่อต้องการสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว จึงอาจกล่าวได้ว่าหลักการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้แน่ใจว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นได้ถูกนำมาใช้ตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงนั่นเอง<sup>42</sup> ยกตัวอย่างเช่น กรณีของนิติบุคคลหนึ่งเข้ามาประกอบธุรกิจในรัฐถิ่นที่อยู่ จึงถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่แล้วตามหลักของ LOB Rule แต่เนื่องจากนิติบุคคลดังกล่าวถูกควบคุมโดยบุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา อีกทั้งยังเข้ามาเพื่อประกอบธุรกิจเพียงเพื่อสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น จึงกล่าวได้ว่านิติบุคคลดังกล่าวเข้ามาประกอบธุรกิจ Conduit Arrangement รัฐแหล่งเงินได้คู่สัญญาย่อมมีสิทธิ์ที่จะปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหากพิจารณาตามหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญดังที่อธิบายไว้ข้างต้นนี้<sup>43</sup>

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาคำว่า “สิทธิประโยชน์” (“Benefit”) นั้น ให้นำรวมถึงการลดภาษี การยกเว้นภาษี การเลื่อนการชำระภาษี การที่รัฐคืนภาษีให้ (Limitations) เป็นต้นนั้น ซึ่งได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ (State of Source) ภายในข้อ 6 ถึงข้อ 22 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงการบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อที่ 23 และรวมถึงการคุ้มครองผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้มีสัญชาติของรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อที่ 24 หรือข้อจำกัดอื่นๆ ที่คล้ายคลึงกันนี้ ยิ่งไปกว่านั้น ยังให้หมายความรวมถึงข้อจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาในส่วนของประเภทเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ อันเกิดในรัฐแหล่งเงินได้โดยจ่ายให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่น (ผู้เป็นเจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริง) ภายใต้

<sup>42</sup> Supra. Note 23, p 17 - 18.

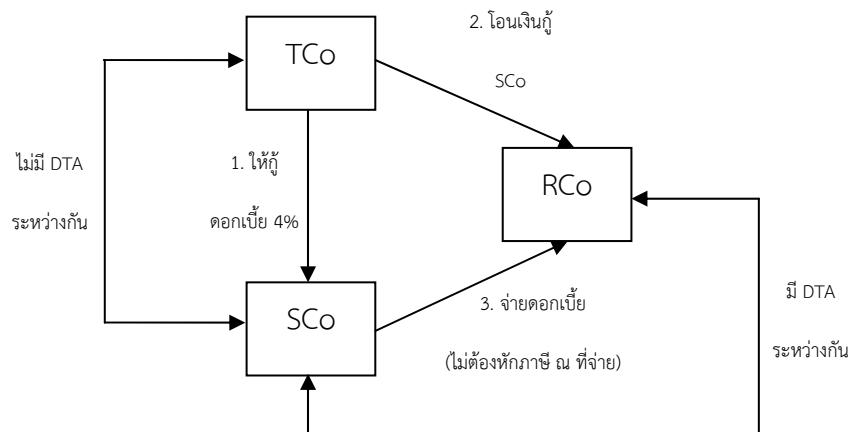
<sup>43</sup> วรนาถ ตันติศิริวิทย์, *ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test)*, เอกอภิศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2561, หน้า 43.

บทบัญญัติในข้อที่ 10 – 12 นอกจากนี้ยังรวมถึงข้อจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาในการจัดเก็บภาษีจากการเพิ่มทุนที่ได้รับจากการขายทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่น ภายใต้บทบัญญัติในข้อที่ 13 ยิ่งไปกว่านั้น หากในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีสิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้นมา (เช่น บทบัญญัติในการประหยัดภาษี – Tax Sparing Provision) ก็ให้รวมเข้าเป็นสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในหลักการนี้ด้วย<sup>44</sup>

ในส่วนของคำว่า “ผลประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม” (“that resulted directly or indirectly in that benefit”) นั้นเนื่องจากหลักการ PPT มุ่งที่จะกำหนดความหมายให้เป็นการกว้างๆ อีกทั้งยังประสงค์ให้รวมถึงสถานการณ์ที่มีบุคคลอ้างที่จะใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจากธุรกรรมที่ไม่ได้เป็นวัตถุประสงค์หลักในการมอบสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ โดยใน Final Report ของ OECD นั้นได้ทำการยกตัวอย่างเช่น บริษัท TCo เป็นบริษัทมีถิ่นที่อยู่ภายในรัฐ T ได้ทำการซื้อกิจการอันรวมถึงหุ้นและหนี้สินของบริษัท SCo ซึ่งเป็นบริษัทมีถิ่นที่อยู่ภายในรัฐ S โดยก่อนหน้าที่บริษัท SCo ได้ถูกถือหุ้นโดยบริษัทแม่ โดยที่บริษัท SCo ได้มีการกู้ยืมเงินและคิดดอกเบี้ยร้อยละ 4 โดยจะทำการจ่ายเมื่อทวงถาม ทั้งนี้ รัฐ T และ รัฐ S ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ทำให้เมื่อบริษัท SCo ทำการจ่ายดอกเบี้ยแก่บริษัท TCo ต้องทำการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 25 ตามกฎหมายภายในของรัฐ S ในขณะที่เดียวกัน รัฐ S และ รัฐ R มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยที่มีบทบัญญัติไม่ต้องทำการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยที่จ่ายโดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและเป็นเจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริงโดยบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่น ด้วยเหตุนี้ บริษัท TCo จึงทำการโอนเงินกู้ยืมไปยังบริษัท RCo บริษัทลูกอันมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R แทนโดยแลกกับตัวสัญญาใช้เงิน 3 ฉบับและจ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 3.9 ต่อปี จากตัวอย่างนี้จะเห็นได้ว่าบริษัท RCo ได้อาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S ที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยว่าเป็นการกู้ยืมเงินมาจากเหตุผลทางการค้าโดยปกติวิสัย แต่หากพิจารณาถึงข้อเท็จจริงแล้วแสดงให้เห็นว่าวัตถุประสงค์สำคัญที่บริษัท TCo โอนเงินกู้ยืมไปยังบริษัท RCo เพียงเพื่อต้องการรับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และรัฐ S นั้น เมื่อนั้นหลักการ PPT จึงสามารถปรับใช้เพื่อปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เนื่องจากผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นเพียงผลทางอ้อมจากการโอนเงินกู้ยืมนั่นเอง<sup>45</sup> ทั้งนี้สามารถอธิบายได้ตามแผนภาพด้านล่างนี้<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Supra. Note 23, p.56.

<sup>45</sup> Supra. Note 23, p.57.



ในการพิจารณาถ้อยคำที่ว่า “ธุรกรรมหรือการทำรายการต่างๆ” (“transaction or arrangement”) นั้น OECD ได้ระบุว่าควรตีความให้มีความหมายโดยกว้างและรวมถึงธุรกรรมใดๆ ข้อตกลงร่วมกัน แผนงาน ธุรกรรมหรือชุดของธุรกรรมตามที่กฎหมายบังคับหรือไม่ก็ตามอันรวมถึงการก่อให้เกิด, การมอบหมาย, การเข้าซื้อกิจการ, การโอนเงินได้หรือทรัพย์สินหรือสิทธิในส่วนของที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่เกิดขึ้น โดยให้หมายความรวมถึงการทำรายการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการก่อตั้ง, การเข้าซื้อกิจการ, การดูแลรักษาผู้รับเงิน ได้รวมถึงบุคคลผู้มีสิทธิ์เอกเช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้ให้รวมถึงการจัดการที่เป็น ขั้นตอนเพื่อให้บุคคลนั้นถูกจัดให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐฯหนึ่ง<sup>47</sup> เช่น การเปลี่ยนที่ประชุมของคณะกรรมการบริหารของบริษัท (Board of Directors Meeting) เพื่อที่จะสามารถอ้างได้ว่าบริษัทได้ทำการเปลี่ยนถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ทำกรการจัดประชุมขึ้น<sup>48</sup> รวมถึงการทำธุรกรรมเพียงหนึ่งอย่างนี้อาจส่งผลให้เกิดสิทธิประโยชน์หรือการ ปฏิบัติการของชุดธุรกรรมที่ซับซ้อนที่ท้ายสุดแล้วจะส่งผลให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ กรณีดังกล่าวนี้บทบัญญัติในหลักการ PPT ก็จะถูกปรับใช้เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ การหาเหตุผลรองรับใน วัตถุประสงค์ของการดำเนินการต่างๆ และทุกคนที่เกี่ยวข้องในการเข้าร่วมทำธุรกรรมหรือการดำเนินการ ร่วมกันทำการใดๆ เพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีความสำคัญในการกำหนดการทดสอบ ประเด็นที่ว่า วัตถุประสงค์ของรายการและบุคคลดังกล่าวนั้นคืออะไร โดยพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ แวดล้อมของการดำเนินการหรือเหตุการณ์นั้นๆ โดยพิจารณาเป็นรายกรณีไป อย่างไรก็ตามไม่มีความจำเป็นที่ จะต้องหาข้อสรุปที่เด็ดขาดในการพิสูจน์ความตั้งใจของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือการดำเนินการดังกล่าว

<sup>46</sup> Supra. Note 43, p 44.

<sup>47</sup> Supra. Note 23, p 57.

<sup>48</sup> Supra. Note 43, p 45.

หากแต่ต้องมีการวิเคราะห์เชิงภาวะวิสัย (Objective Analysis) ในข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่เกี่ยวข้อง และควรมีข้อสรุปที่หนักแน่นว่าการทำธุรกรรมหรือการทำรายการนั้นมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อรับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้นเพียงแค่การทบทวนผลของการดำเนินการใดๆ นั้นโดยส่วนใหญ่จะไม่สามารถสรุปถึงจุดมุ่งหมายที่แท้จริงของรายการนั้นๆ ได้ อย่างไรก็ตามหากพิจารณาแล้ว รายการดังกล่าวมีเหตุผลที่สามารถอธิบายได้มีเพียงจากสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จะได้รับเพียงอย่างเดียว ก็อาจสรุปตามหลัก PPT ว่า การดำเนินการนั้นเพียงเพื่อรับสิทธิประโยชน์นั่นเอง โดยที่บุคคลใดๆ ก็ไม่สามารถหลบหลีกการทดสอบตามหลักการ PPT ได้โดยการอ้างว่าธุรกรรมหรือการดำเนินการนั้นไม่ได้กระทำขึ้นเพื่อรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว แต่ต้องมีการชั่งน้ำหนักของพยานหลักฐานทั้งหมด รวมถึงการพิจารณาถึงการตีความที่แตกต่างกันนั้นก็ต้องได้รับการพิจารณาอย่างเป็นกลางด้วย<sup>49</sup>

ในส่วนของถ้อยคำที่ระบุว่า “หนึ่งในวัตถุประสงค์หลัก” (“one of the principle purposes”) ของหลักการ PPT นั้นให้หมายความถึงเพียงแค่หนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนก็เพียงพอแล้ว ไม่ต้องถึงกับเป็นวัตถุประสงค์เพียงข้อเดียวหรือวัตถุประสงค์หลักของธุรกรรมหรือการดำเนินการนั้นๆ โดยเฉพาะ เช่น แต่ละบุคคลอาจจะมีการขายทรัพย์สินด้วยเหตุผลนานัปการ เพียงแต่ก่อนการทำการขายนั้นบุคคลดังกล่าวกลายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาโดยมีหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น แม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์สำคัญอื่นๆ เช่น เพื่อความสะดวกในการขายทรัพย์สินหรือการลงทุนจากเงินได้ที่ได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นก็ตามหลักการ PPT ก็สามารถที่จะนำมาบังคับใช้ในการทดสอบการขายทรัพย์สินดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องแล้วมีเหตุผลพอที่จะสรุปได้ว่าการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ได้เป็นหลักสำคัญในการพิจารณา รวมถึงไม่มีเหตุผลอันสมควรในการทำธุรกรรมใดๆ อันส่งผลให้ได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อการดำเนินการนั้นมีการเกี่ยวโยงกับกิจกรรมเชิงพาณิชย์และรูปแบบของการดำเนินการนั้นไม่ได้มีผลผลักดันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ดังนี้จะไม่อาจบังคับใช้ตามหลักการ PPT ได้ นอกจากนี้ในส่วนของการดำเนินการใดๆ นั้น ได้แก่การดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ที่คล้ายคลึงกันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฉบับ ยกตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A เข้าทำสัญญากับสถาบันการเงินที่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการลงทุน (Conduit Arrangement) ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ทำการลงทุนในหุ้นกู้เพื่อผลประโยชน์สูงสุดของผู้เสียภาษีนั้นในรัฐ B

---

<sup>49</sup> Supra. Note 23, p 57.

ที่มีอนุสัญญาภาษีแทนที่จะเป็นรัฐ A หากข้อเท็จจริงและสภาพการณ์แสดงให้เห็นว่าการดำเนินการดังกล่าวมีขึ้นเพื่อรับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนก็สมควรพิจารณาว่าการรับผลประโยชน์นั้นเป็นวัตถุประสงค์หลักของการดำเนินการดังกล่าว ในทำนองเดียวกันการหลบหลีกภาษีตามกฎหมายภายในประเทศก็ควรได้รับการพิจารณาว่ามีวัตถุประสงค์หลักในการรับสิทธิประโยชน์เช่นกัน<sup>50</sup> จึงสามารถกล่าวสรุปได้ว่า การทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญตามหลักการ PPT Rule นั้น ควรจะพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ โดยรอบของแต่ละธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ เป็นกรณีไป โดยการที่แต่ละรัฐคู่สัญญาจะทำการปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีซ้อนนั้น ไม่จำเป็นจะต้องมีหลักฐานในการพิสูจน์เสมอไป เพียงแค่มีเหตุผลประกอบในการพิจารณาเพียงพอที่จะสรุปว่า ธุรกรรมหรือการจัดการต่างๆ นั้นมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้นก็เพียงพอแล้ว<sup>51</sup>

นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบกับมาตรการอื่นที่มีแนวทางใกล้เคียงกัน เช่น หลักทดสอบวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หลักทดสอบวัตถุประสงค์หลัก และหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรแล้วเชื่อว่าหลักการนี้มีประสิทธิภาพมากกว่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถปรับใช้กับการวางแผนหลบหลีกภาษีที่ครอบคลุมทุกรูปแบบ ด้วยเหตุนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่า หลักการ PPT ได้พัฒนาขึ้นจากการนำแนวคิดของหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) โดยประกอบร่วมกับแนวทางของหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีในต่างประเทศหลายมาตรการมาผสมผสานกันก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมากยิ่งขึ้นกว่าการนำกฎเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Special Anti - Avoidance Rules – SAAR) ซึ่งใช้ป้องกันในรายละเอียดกรณีเท่านั้น<sup>52</sup> ด้วยเหตุนี้ มาตรการดังกล่าวจึงเป็นเพียงการกำหนดบทบัญญัติที่สามารถตีความได้กว้างและมีลักษณะมุ่งทดสอบเชิงอัตวิสัย (Subjective Test) มาก โดยหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) นี้ กำหนดให้ในการจะมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ใดจะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่แท้จริงเป็นสำคัญ เพราะฉะนั้น แม้ผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะผ่านข้อกำหนดในมาตรการเฉพาะเจาะจง (หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิ

<sup>50</sup> Supra. Note 23, p 58.

<sup>51</sup> Supra. Note 43, p 46.

<sup>52</sup> ฐาปัทม์ สันตัดโชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, เอกัตศึกษาปริญญานิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2560, หน้า 78 – 79.

ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีสwiss) ยังต้องผ่านในการพิจารณามาตรการทั่วไปก่อนจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกด้วย ซึ่งมาตรการทั่วไปจะมุ่งเน้นที่เจตนารมณ์ของกฎหมาย (Legal Nature) ความเป็นเจ้าของและการประกอบธุรกิจที่แท้จริงของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ซึ่งเป็นเรื่องของข้อเท็จจริงจะต้องมีการพิจารณาเป็นรายๆ ไป จึงอาจกล่าวได้ว่า หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) นั้นเป็นการวางแนวทางในการปรับใช้ที่ยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ในการป้องกันได้อย่างครอบคลุมทุกรูปแบบนั่นเอง ด้วยเหตุนี้ มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีสwiss จึงมีลักษณะเป็นบททดสอบ (Test) เพื่อพิจารณาว่า ผู้มาขอรับสิทธิประโยชน์นั้นเป็นผู้สมควรได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีสwiss โดยแท้จริงมิได้เป็นเพียงการจัดตั้งนิติบุคคลเพียงเพื่อต้องการผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีสwiss เท่านั้น<sup>53</sup> เมื่อประเทศคู่สัญญาเห็นว่าเป็นการกระทำที่ขัดเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีสwiss เช่น เป็นกิจกรรมหรือสัญญาต่างๆ ที่จัดทำขึ้นเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีสwiss เท่านั้น ประเทศคู่สัญญามีสิทธิ์ที่จะปฏิเสธในการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีสwiss นั้นได้อีกด้วยซึ่งจะเห็นได้ว่า ร่างต้นแบบฯ นี้ได้เปิดให้มีการใช้ดุลพินิจแก่ประเทศคู่สัญญาในการให้และปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีสwiss ของอนุสัญญาภาษีสwiss<sup>54</sup>

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาตามหลักการ PPT ที่อธิบายไว้ข้างต้นนี้จะพบว่า การที่หลักการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถปรับใช้กับการวางแผนหลบหลีกภาษีที่ครอบคลุมทุกรูปแบบ จึงเป็นเพียงการกำหนดบทบัญญัติที่สามารถตีความได้กว้างและมีลักษณะมุ่งทดสอบเชิงอัตวิสัย (Subjective Test) มาก แม้จะมีการกำหนดให้มีการวิเคราะห์เชิงภาวะวิสัย (Objective Analysis) ในข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่เกี่ยวข้องในส่วนของการพิสูจน์ว่าวัตถุประสงค์หลักของธุรกรรมหรือการดำเนินการใดๆ นั้นเป็นไปเพื่อต้องการรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีสwiss เท่านั้น ก็ยังคงต้องอาศัยการใช้ดุลพินิจของประเทศคู่สัญญาในการให้และปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีสwiss ของอนุสัญญาภาษีสwiss เป็นอย่างมากอยู่ดี ด้วยเหตุนี้ หากประเทศสมาชิกทำการเลือกมาตรการที่ 2 กล่าวคือการบรรจุหลักการ PPT ไว้ในอนุสัญญาภาษีสwiss เพียงอย่างเดียว ก็อาจจะประสบกับปัญหาในเรื่องการทดสอบในเชิงอัตวิสัยอันนำไปสู่ความไร้ประสิทธิภาพในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีสwiss ปัญหาการตีความ ปัญหาการพิสูจน์และปัญหาความขัดแย้งกับหลักการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีสwiss ในทางที่ไม่ถูกต้องอื่นๆ ได้<sup>55</sup> ซึ่งท้ายสุดแล้วความไม่แน่นอนและความไม่ชัดเจนในเรื่อง

<sup>53</sup> Supra. Note 23, p 10.

<sup>54</sup> Supra. Note 21, p 55.

<sup>55</sup> Supra. Note 52, p 72 - 73.

ขอบเขตของธุรกรรมที่มาตรการนี้ครอบคลุมถึงนี้ย่อมส่งผลร้ายต่อผู้เสียภาษีโดยตรงเนื่องจากเกิดความยากลำบากในการวางแผนภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายและอาจส่งผลให้แม้เป็นการวางแผนภาษีที่สุจริตแต่ก็อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>56</sup>

เมื่อพิจารณาหลักการทั้ง 2 หลักการข้างต้นนี้แล้วจะพบว่าแต่ละมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้นมีจุดแข็งและจุดอ่อนที่แตกต่างกัน เนื่องจากแต่ละมาตรการได้รับการออกแบบมาเพื่อรับมือกับการจัดวางโครงสร้างและวิธีการในการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องที่แตกต่างกัน อาทิเช่น LOB Rule นั้นอาศัยบททดสอบที่มีลักษณะเชิงวัตถุวิสัย (Objective Test) มีฐานะเป็นกฎต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่เฉพาะเจาะจงมุ่งทดสอบธุรกรรมที่อาจเป็นการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องที่สามารถอ้างอิงเกณฑ์ทางกฎหมาย การพิสูจน์การเป็นเจ้าของและกิจกรรมทั่วไปของหน่วยภาษี ทำให้เกิดความแน่นอนในการตีความธุรกรรมต่างๆ กว่า PPT Rule ที่เป็นการทดสอบในเชิงลักษณะอัตวิสัย (Subjective Test) แต่ก็เป็นการวิเคราะห์วัตถุประสงค์หลักของธุรกรรมต่างๆ อย่างมีเหตุมีผลเป็นกรณีไป เพื่อให้สามารถรองรับปัญหาในการแสวงหาสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ในข้อเท็จจริงที่กว้างและยืดหยุ่นขึ้น<sup>57</sup> ด้วยความที่แต่ละมาตรการจึงไม่มีความสมบูรณ์โดยตัวของแต่ละมาตรการเอง จึงส่งผลให้ในการพิจารณาเลือกมาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำของแต่ละประเทศนั้นควรนำหลายๆ มาตรการมาปรับใช้โดยไม่ขึ้นกับมาตรการใดมาตรการหนึ่งเพื่อให้การป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนี้บรรลุผลและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุนี้ OECD จึงมีการนำเสนอมาตรการที่ 1 อันได้แก่ผสมผสานระหว่างมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Supra. Note 23, p. 61.

<sup>57</sup> Supra. Note 23, p 57.

<sup>58</sup> Supra. Note 23, p. 58.



อย่างไรก็ดี การนำมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) และ มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 มาตรการตามมาตรการที่ 1 นั้นอาจจะไม่เหมาะสมหรือไม่มีความจำเป็นในบางประเทศได้ เนื่องจากในบางประเทศนั้นได้มีกฎหมายภายในประเทศที่มีบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) ซึ่งมีหลักการใกล้เคียงกับ PTT Rule อยู่แล้ว หรือในบางประเทศศาลได้มีการวางหลักและ พัฒนาเครื่องมือ ซึ่งสามารถใช้รับมือกับการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่แล้ว<sup>59</sup> ด้วยเหตุนี้ OECD จึงเสนอมาตรฐานขั้นต่ำในมาตรการที่ 2 ที่ระบุให้ประเทศสมาชิกเลือกใช้มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ได้เพียงอย่างเดียว หรือประเทศสมาชิกจะเลือกมาตรฐานขั้นต่ำในมาตรการที่ 3 อันได้แก่การนำมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด (Detailed Version) มาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้เพียงอย่างเดียว โดยยังคงกำหนดให้ใช้ควบคู่กับเครื่องมือที่ให้ผลคล้ายกับมาตรการ PPT ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการวางโครงสร้างการส่งผ่าน (Conduit Arrangement) หรือปัญหาอื่นๆ ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีวิธีจัดการไว้<sup>60</sup> โดยสาเหตุที่ยังคงให้มี LOB Rule ฉบับละเอียดไว้น่าจะมีสาเหตุที่ว่า OECD ได้ถือว่า LOB Rule Detailed Version นั้นเป็นมาตรการที่แข็งแกร่งเพียงพอที่จะป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้เกือบทุกรูปแบบ เนื่องจากมีการระบุเทคนิคการแสวงหาอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องที่มีการใช้อยู่จริงในทางปฏิบัติรวมถึงเทคนิคบางอย่างซึ่งมีความซับซ้อนและก่อให้เกิดปัญหามากกว่าปกติรวมถึงตัวอย่างที่สะท้อนถึงกรณีดังกล่าวไว้ในฉบับละเอียดเป็นที่เรียบร้อยแล้ว<sup>61</sup> ในขณะที่ LOB Rule ฉบับย่อ (Simplified Version) ได้มีการลดทอนบททดสอบบางประการเพื่อลดขั้นตอนและความซับซ้อนของการทดสอบ อันอาจจะนำไปสู่การเกิดช่องโหว่ทางกฎหมายที่จะหลบหลีกภาษีได้<sup>62</sup>

<sup>59</sup> Supra. Note 23, p 22.

<sup>60</sup> Supra. Note 23, p. 55 - 56.

<sup>61</sup> Supra. Note 23, p 22.

<sup>62</sup> เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์, วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรสารสนั*, (มีนาคม 2563), หน้า 109.

นอกจากนี้ ใน Final Report ปี 2015 ของ OECD ได้ระบุให้แต่ละประเทศควรมีการพิจารณานโยบายทางภาษีของตนก่อนที่จะเข้าทำการเจรจาสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นเพิ่มเติม และพิจารณาสนธิสัญญาภาษีซ้อนปัจจุบันที่มีอยู่ว่าทำให้เกิดกรณีที่ไม่มีภาระภาษีทั้งสองประเทศ (Double Non – Taxation) หรือไม่อีกด้วย โดยให้เน้นพิจารณาถึงประโยชน์ที่แท้จริงของการทำสนธิสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ การมุ่งขจัดการซ้ำซ้อนกันของภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญามากกว่าที่จะพิจารณานโยบายด้านอื่นๆ โดยหากประเทศคู่สัญญาเป็นดินแดนที่ปลอดภาระภาษี (Tax Haven) หรือ มีอัตราภาษีที่ต่ำมากแล้ว ย่อมไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด จึงสมควรเข้าร่วมทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศนั้นๆ<sup>63</sup> และในส่วนของวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี ทาง OECD ได้แนะนำว่าควรมีการพิจารณาถึงความเต็มใจและความสามารถของประเทศคู่สัญญานั้น ที่จะปฏิบัติตามข้อตกลงในสนธิสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความตกลงด้านภาษีระหว่างประเทศได้หรือไม่ อาทิเช่น ความสามารถในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกัน โดยหากประเทศคู่สัญญานั้นไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลทางด้านภาษี โดยอาจจะมีความหมายภายในบัญญัติห้ามไว้ว่าข้อมูลทางภาษีนั้นต้องปกปิดเป็นความลับ ก่อให้เกิดอุปสรรคในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีกัน ส่งผลให้เกิดความไม่โปร่งใสในการจัดเก็บภาษี ปัจจัยดังกล่าวจึงเป็นข้อพิจารณาที่สำคัญในการเข้าร่วมเป็นคู่สัญญาในสนธิสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่<sup>64</sup> นอกจากนี้ ทาง OECD ยังได้แนะนำถึงการพิจารณา ทบทวนบทบัญญัติในสนธิสัญญาภาษีซ้อน ที่มีอยู่แล้วว่าจะสมควรพิจารณาแก้ไข ปรับปรุง เพิ่มเติมหรือยกเลิก ข้อตกลงที่มีอยู่หรือไม่ หากข้อตกลงนั้นไม่ทันต่อเหตุการณ์ในปัจจุบัน หรือ สภาพเศรษฐกิจ การค้า และการลงทุนในปัจจุบัน อันอาจส่งผลให้เกิดการกีดกันและโยกย้ายฐานกำไรได้อีกด้วย อีกทั้งยังต้องไม่ให้เกิดกรณีที่ปลอดภาระภาษีทั้ง 2 ประเทศ (Double Non – Taxation) ด้วย<sup>65</sup>

### 3.2. วิธีการนำแนวทางตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาปรับใช้ในแต่ละประเทศ

นอกจากประเด็นเกี่ยวกับการเลือกมาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำที่ OECD กำหนดขึ้นให้แต่ละประเทศทำการพิจารณาแล้วดังที่ได้บรรยายไว้ในหัวข้อก่อนหน้านี้ ประเด็นที่

---

<sup>63</sup> Supra. Note 23, p 91.

<sup>64</sup> Supra. Note 23, p 88.

<sup>65</sup> Supra. Note 15, p 46.

เกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละประเทศมาปรับใช้ก็เป็นประเด็นที่สำคัญอย่างยิ่งยวดที่แต่ละประเทศควรให้ความสำคัญเช่นกัน เนื่องจากการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำนั้นเกี่ยวข้องอย่างมากกับการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในประเทศและวิธีการในทางปฏิบัติต่างๆ รวมถึงการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แต่ละประเทศสมาชิกทำกับอีกประเทศอื่นๆ อีกด้วย<sup>66</sup> โดยภารกิจในการบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ แต่ละประเทศสมาชิกต้องดำเนินการเมื่อประเทศสมาชิกอื่นทำการร้องขอ โดยการผูกพันว่าจะทำการบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำโดยอาจจะทำการเจรจาแบบทวิภาคีกับคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับไป หรือเข้าร่วมในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 อันจะทำให้ประเทศที่เข้าร่วมเป็นภาคีนั้นเกิดทางเลือกในวิธีการที่จะปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ กล่าวคือ สามารถทำการเจรจาได้ทั้งแบบทวิภาคีและ / หรือผ่านสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ซึ่งทาง OECD ระบุว่าไม่ได้เป็นการบังคับเนื่องจากในแต่ละประเทศย่อมมีมาตรการในการบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำเป็นของตนเอง ทั้งนี้ การเข้าร่วมเป็นภาคีดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานขั้นต่ำที่แต่ละประเทศต้องปฏิบัติตาม ซึ่งในหลายประเทศก็ได้มีการเลือกที่จะไม่เข้าร่วมเป็นสมาชิกในพหุภาคีดังกล่าวหรือเข้าร่วมเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้นเนื่องจากแต่ละประเทศมีเหตุผลทางด้านกฎหมายและนโยบายในการบริหารประเทศที่แตกต่างกันนั่นเอง<sup>67</sup> ทั้งนี้ จากการติดตามผลการดำเนินการตาม BEPS Action Plan 6 ในปีปัจจุบัน (ค.ศ. 2020) หรือ การทำ Peer Review จากแต่ละประเทศสมาชิกแล้วพบว่า วิธีการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำของ OECD โดยการเข้าร่วมเป็นหนึ่งในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting นั้นได้รับการพิสูจน์แล้วว่าเป็นวิธีที่มีประสิทธิผลที่สุด โดยจากการเก็บข้อมูลเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 2019 พบว่าประเทศสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จำนวน 91 ประเทศ (จากทั้งหมด 129 ประเทศ โดยมี 2,145 ข้อตกลงระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน) ได้ทำการปรับปรุงเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีและได้ทำการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำแล้ว ในขณะที่เดียวกันพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – MLI ก็ได้ทำการปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบทวิภาคีไปแล้ว 60 ฉบับ ซึ่งทาง OECD ได้คาดการณ์ไว้ว่าผลกระทบจากพหุภาคี MLI

---

<sup>66</sup> Supra. Note 22, p. 3.

<sup>67</sup> Supra. Note 29, p. 17.

นี้จะเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วเนื่องจากมีหลายๆ ประเทศให้สัตยาบันแล้วรวมถึงมีอีกหลายประเทศที่จะเข้าร่วมเป็นภาคีในเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซึ่งครอบคลุมเป็นวงกว้างนี้<sup>68</sup>

### 3.2.1. อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Treaties)

วิธีการนำแนวทางตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาปรับใช้ภายในประเทศวิธีการแรกได้แก่ การเจรจาแก้ไขกับประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับอันเป็นการตกลงในรูปแบบของทวิภาคี (Bilateral Tax Agreements) ซึ่งจะมีผลผูกพันเฉพาะรัฐคู่สัญญาเท่านั้น ทำให้การปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้เป็นไปตามแนวทางของมาตรฐานขั้นต่ำที่ OECD กำหนดนั้นต้องทำการเจรจาแยกแต่ละประเทศซึ่งน่าจะใช้เวลาในการเจรจาและขั้นตอนภายในประเทศและระหว่างประเทศมากกว่า การเจรจาจะเสร็จสิ้น ทำให้เกิดต้นทุนในการเจรจาที่สูง นอกจากนี้ การเจรจาในรูปแบบทวิภาคีจะมีลักษณะเป็นการที่ต่างฝ่ายต่างแก้ไขโดยไม่ได้คำนึงถึงบริบทรอบด้าน ซึ่งการแก้ไขปัญหาการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้นเป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาโดยภาพรวมของทั้งเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้ การเจรจาแบบทวิภาคีนั้น เป็นการเจรจาต่อรองกันเพียงรัฐคู่สัญญา 2 ฝ่ายทำให้อำนาจในการต่อรองมีส่วนสำคัญในการเจรจา โดยเฉพาะระหว่างรัฐที่มีอำนาจทางเศรษฐกิจมากกว่าย่อมมีความได้เปรียบมากกว่ารัฐที่มีอำนาจทางเศรษฐกิจน้อยกว่า ซึ่งอาจจะถูกโน้มน้าวให้มีความยืดหยุ่นในข้อตกลงที่อาจจะเอื้อในการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) อันจะส่งผลให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายในการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ นอกจากนี้ การเจรจาแบบทวิภาคีนั้นไม่สามารถมีทางเลือกในการที่จะตั้งข้อสงวนหรือมีทางเลือกในการนำบทบัญญัติต่างๆ ไปปรับใช้ภายในประเทศได้ ทำให้ความสำเร็จในการเจรจานั้นขึ้นอยู่กับว่าแต่ละฝ่ายยืดหยุ่นในจุดยืนของตนเองได้มากน้อยเพียงใดซึ่งมักจะเป็นเรื่องของผลประโยชน์ทางภาษี ซึ่งหากแต่ละรัฐคู่สัญญาไม่สามารถยืดหยุ่นจุดยืนของตนเองเพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐตนเองการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนก็อาจไม่บรรลุผลได้<sup>69</sup>

<sup>68</sup> Supra. Note 22, p. 9.

<sup>69</sup> เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์, วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรสารคดี*, (มกราคม 2563), หน้า 65 – 70.

### 3.2.2. สนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty –

MLI

#### 3.2.2.1. หลักการพื้นฐานของ สนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty – MLI

ดังที่กล่าวไว้ก่อนหน้านี้ ปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) เป็นปัญหาที่ผู้นำในเวทีระดับโลกให้ความสำคัญ เนื่องจากอาจส่งผลกระทบต่อประเทศที่มีระดับเศรษฐกิจระดับเล็กและระดับกลางและอาจลุกลามถึงประเทศที่มีระดับเศรษฐกิจขนาดใหญ่ OECD โดยได้รับการสนับสนุนจากกลุ่มประเทศที่มีศักยภาพทางเศรษฐกิจค่อนข้างสูงทำการศึกษาและจัดทำสนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty - MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ซึ่งในช่วงปลายเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2016 ได้มีการยอมรับและนำไปปรับใช้กว่าร้อยเขตการจัดเก็บภาษี โดยสนธิสัญญาดังกล่าวเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่มีหลายรัฐ ดินแดนที่มีใช้รัฐ และหรือองค์การระหว่างประเทศเข้าร่วมเป็นสมาชิก เป็นการทำความตกลงระหว่างประเทศมากกว่าสองประเทศขึ้นไป หรืออาจกล่าวได้ว่า สนธิสัญญา MLI เป็นเครื่องมือระดับพหุภาคีในการแก้ไขบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดปัญหาและช่วยป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร เพื่อสร้างความมั่นคงของฐานภาษี โดยสามารถป้องกันการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) อีกทั้งยังเป็นนวัตกรรมที่มีประสิทธิภาพมีความรัดกุม ครอบคลุมทั้งด้านนโยบายภาษี (Fiscal Policy) นิติบริบท (Legal Context) บริบทเชิงเศรษฐกิจ (Economic Orientation) เนื่องจากได้มีการระดมความรู้เชิงทฤษฎี ทางปฏิบัติและปัญหาทางเทคนิคของภาษีอากรระหว่างประเทศจากทั้งกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงกลุ่มประเทศที่มีขีดจำกัดในการพัฒนา ก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนรับฟังความคิดเห็นที่แตกต่างกันในแต่ละบริบทของแต่ละประเทศอันนำไปสู่การผ่อนปรนข้อกำหนดและยอมรับข้อจำกัดต่างๆ ทำให้เกิดการเติมเต็มซึ่งกันและกันเพื่ออุดช่องว่างทางกฎหมาย (Loophole) เพื่อไปสู่เป้าหมายสูงสุดเดียวกันนั่นคือ การลดและป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรนั่นเอง<sup>70</sup> ทั้งนี้ OECD ได้ระบุว่า การเข้าร่วมเป็นภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting - MLI นั้นแม้มิใช่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานขั้นต่ำตามที่แผนปฏิบัติการที่ 6 ระบุไว้ แต่มี

<sup>70</sup> Supra. Note 69, p. 65 - 66.

วัตถุประสงค์เพื่อเป็นเครื่องมือในการดำเนินการตามแผนปฏิบัติการที่ 6 ให้สามารถบรรลุผลได้<sup>71</sup> โดยอาศัยความร่วมมือกันทั่วโลกไม่เพียงแต่ประเทศอุตสาหกรรม แต่ยังรวมถึงประเทศกำลังพัฒนาและประเทศเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นใหม่อีกด้วย<sup>72</sup> ซึ่งหนึ่งในหลักการภายใต้แผนปฏิบัติการที่ 15 นี้ประกอบด้วยวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยรัฐภาคีและรัฐคู่สัญญาจะสามารถบังคับใช้ข้อบัญญัติภายใต้สนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นเมื่อรัฐภาคีมีการร่วมลงนาม และยอมรับบทบัญญัติดังกล่าวโดยมีต้องดำเนินการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับไป<sup>73</sup> ทั้งนี้ประเทศภาคีไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องรับเนื้อหาที่ระบุไว้ในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ทั้งหมดโดยสามารถรับเอาเฉพาะบางส่วนหรือทำข้อสงวนในบางเรื่องได้เพื่อเป็นการลดอุปสรรคในการตกลงร่วมกันในระดับพหุภาคีซึ่งมักกินระยะเวลาที่ยาวนานเนื่องจากการทำสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นเป็นการสละอำนาจอธิปไตยบางส่วนของประเทศสมาชิกนั่นเอง<sup>74</sup> จึงสามารถกล่าวได้ว่า สนธิสัญญาพหุภาคี MLI เป็นเครื่องมือในการดำเนินการตามมาตรฐานของ BEPS ที่ OECD ได้พัฒนาขึ้น โดยกำหนดให้มีผลบังคับผูกพันเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมด เพื่อให้ MLI นั้นเป็นที่ยอมรับในประเทศสมาชิกเพื่อให้มีการปรับเปลี่ยนสนธิสัญญาทางภาษีให้มีลักษณะสอดคล้องกันและเป็นเครื่องมือในการพัฒนาหลักเกณฑ์ทางภาษีและการระงับข้อพิพาทต่างๆ เพื่อให้อนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับมีข้อกำหนดที่สอดคล้องกันอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น อาจกล่าวได้ว่า MLI เป็นเครื่องมือที่ไม่จำเป็นต้องใช้บุคลากรและค่าใช้จ่ายในการเจรจาเพื่อแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับแยกกัน ซึ่งการนำเอามาตรการระดับพหุภาคีมาใช้ในรูปแบบสนธิสัญญาพหุภาคีนี้เป็นมาตรการที่มีประสิทธิภาพมากกว่าที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดเพราะสามารถป้องกันการวางแผนภาษีที่มุ่งแต่ผลประโยชน์ทางภาษีอย่างเดียวจนกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอย่างรุนแรงได้ดีกว่า<sup>75</sup> โดยในส่วนของ BEPS Action Plan 6 เรื่องการป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในสถานการณ์ที่ไม่ถูกต้องนี้ได้ถูกบัญญัติไว้ในส่วนที่ 3 การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Abuse) Article 6 และ Article 7 ของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยประเทศที่ทำการลงนามในความตกลงระหว่างประเทศนี้จะต้องเลือกใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) กล่าวคือ ต้องนำแนวทางที่มาตรฐานขั้นต่ำกำหนดไว้มาใช้บังคับนั่นเอง

<sup>71</sup> OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

<sup>72</sup> Supra. Note 23, p 25.

<sup>73</sup> Supra. Note 27, p 63.

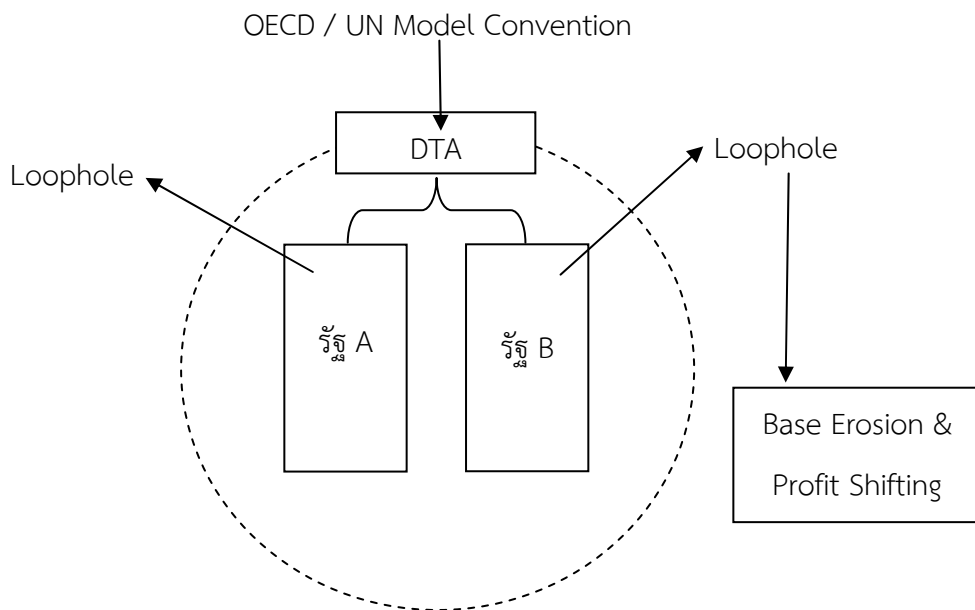
<sup>74</sup> Supra. Note 27, p 64.

<sup>75</sup> Supra. Note 27, p 21 - 22.

### 3.2.2.2. เปรียบเทียบการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) กับสนธิสัญญา

#### พหุภาคี MLI

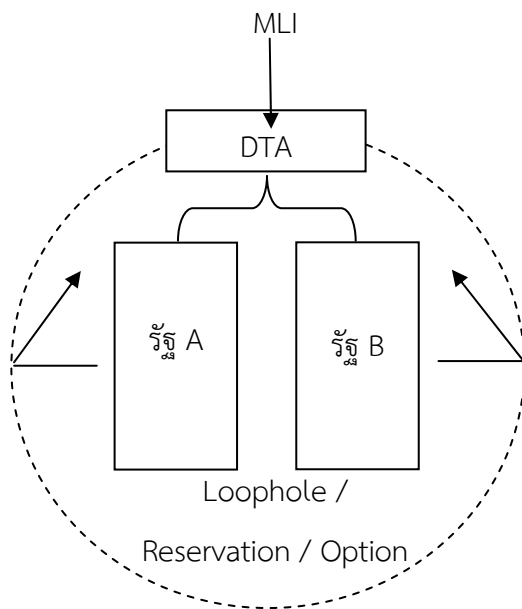
ทั้งนี้ ในการพิจารณาเลือกว่าประเทศสมาชิกนั้นควรจะทำเนิการเลือกใช้วิธีในการเจรจาแบบใดนั้น มีประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไปนี้ *ประการแรก* เนื่องจากสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นเกิดจากการระดมความคิดเห็นจากกลุ่มประเทศสมาชิกภาคีโดยเมื่อเกิดปัญหาขึ้นจะถูกแก้ไขอย่างมีบูรณาการสอดคล้องกันอย่างรวดเร็ว ก่อให้เกิดการความเป็นหนึ่งเดียวกันของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ต้องทำการเจรจาแยกแต่ละประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อนอีกหรือการเจรจาแบบทวิภาคีซึ่งน่าจะใช้เวลาในการเจรจาและขั้นตอนภายในประเทศและระหว่างประเทศมากกว่ารวมถึงต้นทุนในการเจรจาแต่ละรอบอีกด้วย ทำให้วิธีการตาม MLI นั้นสามารถแก้ไขปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยพิจารณาจากแผนภาพดังนี้



ภาพที่ 3. การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่บทของ OECD / UN Convention

ตามภาพดังกล่าวจะเห็นได้ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่บทของ OECD / UN Convention ซึ่งไม่ได้มีสภาพบังคับเป็นกฎหมาย การที่แต่ละรัฐทำการเจรจากันระหว่างประเทศเอง (การเจรจาแบบทวิ

ภาคี) แต่แต่ละประเทศอาจจะทำการปรับเปลี่ยนถ้อยคำ ตั้งข้อสงวน หรือทำการกำหนดตัวเลือกต่างๆ อันอาจก่อให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายและนำไปสู่การกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายฐานกำไรในที่สุด



ภาพที่ 4. การปรับใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่บทของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI

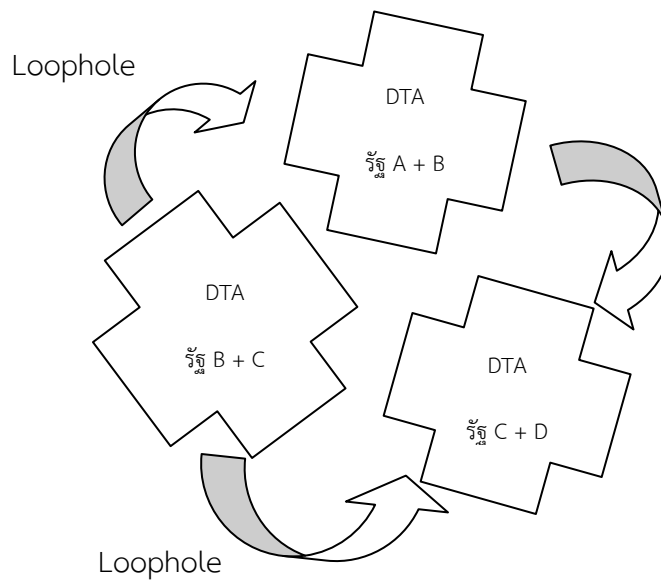
ในขณะที่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่บทของ MLI อันมีสภาพบังคับเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ ทำให้ประเทศภาคีนั้นต้องทำการปฏิบัติตามและหากมีการแก้ไขภาษีซ้อนในภายหลัง ประเทศสมาชิกภาคีย่อมผูกพันในการปรับบทบัญญัติให้เป็นไปตามกรอบของ MLI ดังนั้นการปรับเปลี่ยนถ้อยคำ ตั้งข้อสงวน หรือทำการกำหนดตัวเลือกต่างๆ ย่อมต้องเป็นไปตามกรอบของ MLI เช่นกัน ส่งผลให้ช่องโหว่ของกฎหมายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถบรรเทาลงทำให้ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายฐานกำไรลดน้อยลงตามลำดับตามปรากฏดังภาพข้างต้นนี้<sup>76</sup>

*ประการที่สอง* หากกล่าวถึงการแก้ปัญหาฐานภาษีที่ถูกกีดกร่อนและการโยกย้ายฐานกำไรในบริบทของการเจรจาวิภาคีซึ่งมักกระทำผ่านกระบวนการข้อตกลงร่วมหรือ Mutual Agreement

<sup>76</sup> Supra. Note 69, p. 65 - 66.

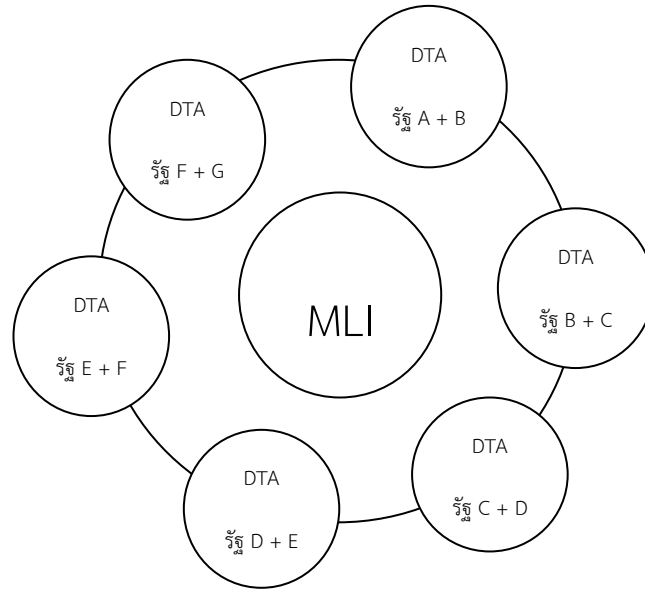


Procedure – MAP ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวไว้ในภาคผนวกท้ายนี้แล้ว การเจรจาตกลงดังกล่าวหากรัฐที่มีอำนาจในการต่อรองต่างกันก็อาจจะเกิดการได้เปรียบเสียเปรียบกันในการจัดเก็บ เทคโนโลยีฐานข้อมูลรวมถึงกลไกในการจัดเก็บภาษีได้ โดยเฉพาะรัฐที่มีกำลังทางเศรษฐกิจน้อยกว่าอาจจะถูกให้ยอมรับช่องว่างทางกฎหมายเพื่อรองรับการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive Tax Planning) ของบริษัทข้ามชาติได้ ยิ่งไปกว่านั้น การเจรจาแบบทวิภาคีมีลักษณะเป็นการต่างฝ่าย ต่างแก้ไขโดยไม่ได้คำนึงถึงบริบทรอบด้าน ตามแผนภาพด้านล่างอันแสดงถึงการแก้ปัญหาแบบทวิภาคีดังนี้



ภาพที่ 5. การแก้ปัญหาแบบทวิภาคี

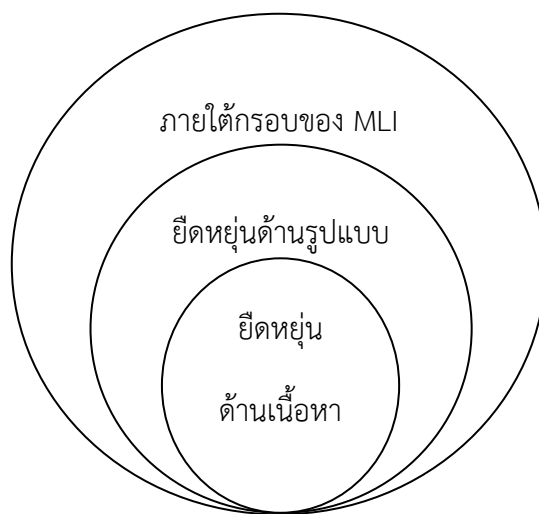
ในขณะที่การแก้ปัญหาแบบพหุภาคี MLI สามารถปิดช่องโหว่ของกฎหมายผ่านบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่สอดคล้องกัน ทำให้เกิดการแก้ไขปัญหาแบบบูรณาการ โดยเฉพาะในการแก้ปัญหาการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) เนื่องจากการแก้ปัญหาแบบพหุภาคี MLI นี้เป็นการที่ทุกประเทศสมาชิกภาคีแสดงเจตนาที่จะป้องกันการหลบหลีกภาษีผ่านเครือข่ายทางภาษีขนาดใหญ่ ทำให้บริษัทข้ามชาติทำการวางแผนภาษีขั้นรุนแรงได้ยากขึ้นนั่นเอง ตามแผนภาพดังต่อไปนี้



ภาพที่ 6. การแก้ปัญหาแบบสนธิสัญญาพหุภาคี MLI

ยิ่งไปกว่านั้น *ประการที่สาม* เมื่อพิจารณาถึงความยืดหยุ่นในการเจรจา ในส่วนของการเจรจา ภายใต้กรอบของสนธิสัญญาพหุภาคีนั้นจะมีความยืดหยุ่นทั้งในเชิงเนื้อหาและด้านรูปแบบ กล่าวคือในเชิง เนื้อหานั้นประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI มีทางเลือกในการที่จะตั้งข้อสงวนหรือ มีทางเลือก ในการนำบทบัญญัติต่างๆ ไปปรับใช้ภายในประเทศได้ 3 ทางเลือกด้วยกัน ได้แก่ แนวทางเลือกที่ 1 ที่จะไม่ปรับใช้ (Opt – Out) หรือการที่ประเทศสมาชิกพหุภาคีทำการรับบทบัญญัติใน MLI มาปรับใช้ภายในประเทศ ของตนเองทุกบทบัญญัติเว้นแต่ที่ตนตั้งข้อสงวนไว้อย่างชัดเจน แนวทางเลือกที่ 2 เป็นทางเลือกที่แต่ละประเทศสมาชิกจะรับบทบัญญัติใน MLI มาปรับใช้ภายในประเทศของตนเองเท่าที่ตน แสดงเจตนาอย่างชัดเจนว่าต้องการจะผูกพัน (Opt – In) และแนวทางเลือกที่ 3 ประเทศสมาชิกพหุภาคี สามารถเลือกที่จะนำบทบัญญัติไปปรับใช้ในช่องทางใดก็ได้ หากมีช่องทาง ที่เหมาะสมในการนำบทบัญญัติไปใช้ได้หลายช่องทาง นอกจากนี้ สนธิสัญญาพหุภาคี MLI ยังมีความยืดหยุ่น ในด้านรูปแบบ กล่าวคือ การที่แต่ละประเทศเข้ามาร่วมเป็นภาคีกันนั้นย่อมเกิดจากความสมัครใจ อีกทั้งยังสามารถมีทางเลือกต่างรวมถึงการตั้งข้อสงวน รวมถึงการเพิกถอนการเป็นสมาชิกโดยหลังการเพิกถอนนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำการตกลงกันไว้นั้นไม่มีผลเปลี่ยนแปลง โดยหากต่อมาต้องการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของประเทศคู่ภาคีนั้นทำให้การเพิกถอนนั้นไม่สามารถทำได้โดยไร้การควบคุมซึ่งจะส่งผลกระทบเป็นวงกว้างได้ ทั้งนี้หากพิจารณาตามแผนภาพด้านล่างนี้จะพบว่า แม้การเจรจาภายใต้กรอบของ

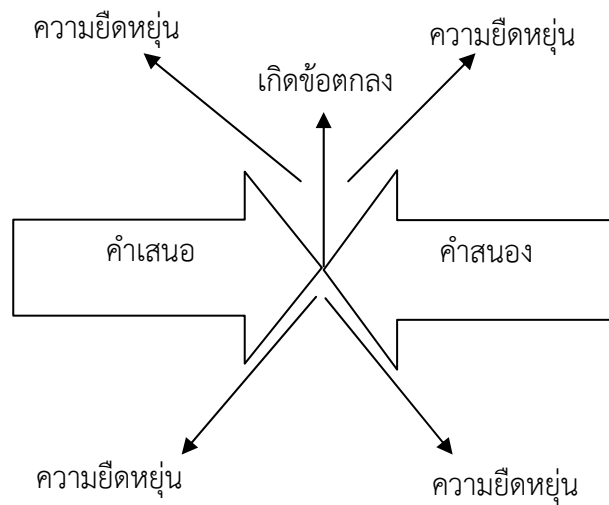
สนธิสัญญาพหุภาคีนั้นจะมีความยืดหยุ่นแต่ยังคงต้องอยู่ภายใต้กรอบและมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) เสมอ เช่น มาตรฐานขั้นต่ำตาม BEPS Action Plan 6 ที่ได้บรรยายไว้ในหัวข้อก่อนนี้เป็นต้น



ภาพที่ 7. ความยืดหยุ่นภายใต้สนธิสัญญาพหุภาคี MLI

อย่างไรก็ดี ในขณะที่การเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีนั้นถือได้ว่าเป็นการเจรจาภาษีระหว่างประเทศซึ่งมีความซับซ้อนและพลวัตสูง การจะจัดการให้เกิดความยืดหยุ่นให้เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อทั้ง 2 ฝ่ายย่อมทำได้ยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อคู่สัญญานั้นมีอำนาจต่อรองมีความแตกต่างกัน ประเทศที่มีอำนาจต่อรองน้อยกว่าก็อาจจะถูกโน้มน้าวให้มีความยืดหยุ่นในการเจรจาข้อตกลงให้มากขึ้นอันจะส่งผลให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายในการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ ในขณะที่ประเทศที่มีอำนาจต่อรองสูงกว่าก็อาจจะลดความยืดหยุ่นในการเจรจาลงเนื่องจากต้องการปกป้องผลประโยชน์ของประเทศตนเอง โดยหากพิจารณาจากแผนภาพด้านล่างจะเห็นได้ว่า การเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีนั้นความยืดหยุ่นจะมีลักษณะเป็นเส้นตรง ความสำเร็จในการเจรจานั้นขึ้นอยู่กับว่าแต่ละฝ่ายยืดหยุ่นจุดยืนของตนเองได้มากน้อยเพียงใดซึ่งมักจะเป็นเรื่องของผลประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้หากแต่ละฝ่ายไม่สามารถผ่อนปรนจุดยืนของตนเองได้แล้วการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนย่อมไม่สำเร็จทำให้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการเจรจานั้นสูญเปล่าไปนั่นเอง<sup>77</sup>

<sup>77</sup> Supra. Note 69, p. 66 - 70.



ภาพที่ 8. ความยืดหยุ่นภายใต้การเจรจาแบบทวิภาคี

ทั้งนี้ จากรายงาน Peer Review ปีค.ศ. 2020 ของ OECD ปรากฏว่ามีอนุสัญญาภาษีบางส่วนที่เลือกที่จะดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำโดยผ่านรูปแบบการเจรจาแบบทวิภาคี ซึ่ง ณ วันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 2019 ปรากฏมีข้อตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreements) 86 ข้อตกลงระหว่างประเทศสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำแล้ว ในขณะที่อีก 14 ข้อตกลงไม่ได้อยู่ในขอบเขตของรายงานฉบับนี้ เนื่องจากสาเหตุ อาทิเช่น เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกก็ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำแล้วเช่นกัน ทั้งนี้ ปรากฏข้อตกลง 430 ข้อตกลงแบบทวิภาคีจาก 2,145 ข้อตกลงที่กล่าวไว้ข้างต้นนี้จะถูกปรับเปลี่ยนภายใต้วิธีการพหุภาคี MLI ในอนาคต สาเหตุที่เป็นเช่นนั้นก็อาจจะเพราะว่าคู่สัญญานั้นมีเพียงฝ่ายเดียวที่เป็นภาคีของพหุภาคี MLI จึงต้องรอให้มีการจับคู่กันก่อนนั่นเอง<sup>78</sup>

### 3.2.2.3. ข้อจำกัดหรือความท้าทายของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI

<sup>78</sup> Supra. Note 22, p. 10.

ถึงแม้ว่า OECD จะได้มีการกล่าวว่าการเจรจาผ่านสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) <sup>79</sup> แต่ก็มีข้อจำกัดหรือความท้าทายบางประการที่แต่ละประเทศควรพิจารณา ดังเช่น *ประการแรก* การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะสามารถส่งผลให้บังคับใช้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับอีก ระหว่างรัฐคู่ภาคีได้นั้นจำเป็นที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะต้องเป็นรัฐภาคีภายใต้สนธิสัญญาพหุภาคี MLI ด้วย ถึงแม้ว่าทั้ง 2 รัฐคู่สัญญาจะเป็นประเทศสมาชิก ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) แล้วก็ตาม ทำให้ปัญหาสำคัญอีกประการของวิธีการดังกล่าวคือการไม่สามารถจับคู่ประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI ที่เป็นคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ด้วยกัน (Mismatches) โดยที่มาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของทั้ง 2 ประเทศคู่สัญญานั้นต้องสอดคล้องกัน รวมถึงการที่คู่ภาคีเลือกใช้แนวทาง (Option) เดียวกัน จึงจะสามารถใช้มาตรการสมมาตร (Symmetrical Application) ได้ แต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่ประเทศภาคีหนึ่งจะบังคับอีกฝ่ายให้ใช้มาตรการเดียวกับตนหรือมาตรการที่ตนคิดว่าเหมาะสมได้ ดังแผนภาพตัวอย่างสถานการณ์ที่ไม่สอดคล้องกัน (Mismatching Situations) ดังนี้

	รัฐ A	รัฐ B
สถานการณ์ที่ 1	PPT	PPT + Simplified LOB
สถานการณ์ที่ 2	PPT	LOB + Anti Conduit
สถานการณ์ที่ 3	PPT + Simplified LOB	LOB + Anti Conduit

ภาพที่ 9. ตัวอย่างสถานการณ์ที่ไม่สอดคล้องกัน (Mismatching Situations)

ในสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งข้างต้นนี้ สนธิสัญญาพหุภาคี MLI ได้สร้างความยืดหยุ่นโดยการเปิดทางเลือก (Options) ในการปรับใช้บทบัญญัติต่างๆ ซึ่งถ้าหากทั้ง 2 รัฐเลือกใช้แนวทางที่แตกต่างกัน ก็จะเป็นการใช้มาตรการอสมมาตร (Asymmetrical Application) โดยจะใช้ได้เมื่อไม่ได้เลือกใช้การ Opt Out อีกทั้งยังต้องมีวัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญาเท่านั้น หรือหากเกิดกรณีจำเป็น

<sup>79</sup> Supra. Note 22, p. 8.

อาจจะต้องมีการเจรจาระดับทวิภาคี (Bilateral Negotiation) เพื่อปรับทางเลือกหรือข้อสงวนร่วมกันได้ โดยจะต้องไม่ขัดต่อกรอบใหญ่ของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI และมาตรฐานขั้นต่ำอีกด้วย

นอกจากนี้ การที่แต่ละประเทศสามารถตั้งข้อสงวนหรือทางเลือกได้ อาจจะเป็นการยากที่จะสามารถตกลงหาจุดความยืดหยุ่นที่เหมาะสม (Balanced Flexibility) ได้ ถึงแม้ว่าความยืดหยุ่นในการเจรจาจะเป็นหนึ่งในจุดเด่นของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ก็ตาม เนื่องจากแต่ละประเทศภาคีย่อมมีปัญหาเชิงเทคนิคและซับซ้อนมากขึ้นต่างกัน ทำให้แม้โดยหลักแล้วการตั้งข้อสงวนนั้นไม่สามารถลดหย่อนผ่อนปรนได้แต่ก็อาจจะถูกคัดค้านโดยประเทศภาคีอื่นได้เช่นเดียวกัน ส่งผลให้การปรับเงื่อนไขต่างๆ ให้สอดคล้องกัน (Incredibly Difficult Matching) ทำได้ยากขึ้น โดยอาจจะทำให้แต่ละประเทศคู่สัญญาต้องทำการเจรจาสองฝ่าย (Bilateral Negotiation) นอกรอบเพื่อตกลงปรับทางเลือกหรือข้อสงวนกันอีกครั้ง (Mini - Treaty Negotiations)<sup>80</sup> และแม้สามารถทำการตกลงกันได้แล้วแต่ยังต้องมีการให้สัตยาบัน (Ratification) ซึ่งแต่ละประเทศอาจจะมีขั้นตอนภายในประเทศที่ยุ่ยากซับซ้อนกว่าจะผ่านในแต่ละขั้นตอน ทำให้โดยท้ายที่สุดแล้วอาจจะนำไปสู่การที่บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่สามารถนำไปปฏิบัติได้จริง แม้ว่าจะอยู่ภายใต้กรอบใหญ่และมาตรฐานขั้นต่ำของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI แล้วก็ตาม ยิ่งไปกว่านั้น ข้อจำกัดใน *ประการที่สอง* สามารถเกิดขึ้นในกรณีที่มีประเทศสมาชิกเข้าร่วมเป็นภาคีในภายหลัง ก็ต้องทำการปรับข้อสงวนหรือทางเลือกที่เคยทำไว้เพื่อรองรับประเทศสมาชิกใหม่และยังต้องผ่านกระบวนการให้สัตยาบันอีกรอบ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วผลลัพธ์ก็ไม่ได้ต่างจากการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับไปและอาจจะเกิดต้นทุนในการเจรจาที่น้อยกว่าในบางกรณีอีกด้วย นอกจากนี้ ข้อจำกัดที่สำคัญ *ประการที่สาม* อันได้แก่ข้อจำกัดที่อยู่นอกขอบเขตของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI กล่าวคือ ถึงแม้ว่าสนธิสัญญาดังกล่าวจะถูกมองว่าเป็นนวัตกรรมใหม่ สามารถป้องกันปัญหาการกีดกันฐานภาษีและโยกย้ายกำไรได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในประเทศที่กำลังพัฒนานั้นย่อมมีผลกระทบในด้านต่างๆ รวมถึงผลกระทบในระยะยาวในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ รวมถึงผลประโยชน์ ปัจจัยทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองของแต่ละประเทศภาคี และความละเอียดอ่อนในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้บางประเภทอาจมีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับประเทศภาคีคู่สัญญาที่เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว นอกจากนี้ ผลกระทบต่อกฎหมายทั้งสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติอันเป็นกฎหมายภายในประเทศของตนก็ต้องได้รับการพิจารณาเช่นกัน เนื่องจาก อนุสัญญาภาษีซ้อน

---

<sup>80</sup> Irma Mosquera, *The Principal Purpose Test (PPT), the BEPS Inclusive Framework and MLI*, CIAT Inter – American Center of Tax Administrations (4 July 2019) Available From: <https://www.ciat.org/the-principal-purpose-test-ppt-the-beps-inclusive-framework-and-ml/?lang=en>

นั้นมีฐานะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ การจะให้ผลบังคับใช้ภายในประเทศนั้นต้องมีการแปรสภาพ (Transformation) เสียก่อนเป็นการอนุวัติการตามอนุสัญญาระหว่างประเทศ (Implementation Law) อันจะส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีฐานะเสมือนเป็นพระราชบัญญัติตามกฎหมาย ภายในประเทศ ซึ่งวิธีการอนุวัติการย่อมมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศว่ามีการปรับใช้ทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศ<sup>81</sup> ทฤษฎีใดนั่นเอง<sup>82</sup>

#### 3.2.2.4. เนื้อหาในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI

เมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI แล้วพบว่าส่วนที่เกี่ยวข้องกับ BEPS Action Plan 6 ได้ถูกบัญญัติไว้ในส่วนที่ 3 การใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Abuse) Article 6 ได้อธิบายไว้ว่า ประเทศต่างๆ ที่ร่วมลงนามต้องเขียนคำแถลงหรืออาร์มภทไว้อย่างชัดเจนโดยอ้างถึงความประสงค์ที่จะพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจและเพื่อยกระดับความร่วมมือด้านภาษี เพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับการป้องกันต่อต้านการใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องภายใต้ BEPS Action Plan 6 ว่า

“มีความประสงค์ที่จะพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจและเพื่อยกระดับความร่วมมือด้านภาษี”<sup>83</sup>

“มีความประสงค์ที่จะก่อให้เกิดเจตนารมณ์ร่วมกันในการจัดการจัดเก็บภาษีซ้อน โดยไม่สร้างโอกาสอันจะก่อให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีหรือการลดภาระภาษีโดยวิธีการหลบหลีกภาษีและการหนีภาษี ซึ่งรวมถึงการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) หรือการมุ่ง

---

<sup>81</sup> ปัจจุบันความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศแบ่งได้เป็น 3 ทฤษฎี ได้แก่ ทฤษฎีเอกนิยม (Monism) ทฤษฎีทวินิยม (Dualism) และทฤษฎีประสาน (Coordination Theory)

<sup>82</sup> เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์, วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรศาสตร์*, (กุมภาพันธ์ 2563), หน้า 65 – 69.

<sup>83</sup> “Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co – operation in tax matters”

รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนทางอ้อมของผู้มีถิ่นที่อยู่ในเขตอำนาจรัฐที่สามเพื่อบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น”<sup>84</sup>

ซึ่งการระบุค่าแกลงการดังกล่าวนั้นสอดคล้องกับอาร์มภทในอนุสัญญาต้นแบบที่ BEPS Action Plan 6 แนะนำให้บัญญัติไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนหน้านี้แล้ว<sup>85</sup> ซึ่งการดำเนินการตามอาร์มภทนี้ก็เปรียบเสมือนว่าเพียงพอต่อการดำเนินการตามมาตรฐานขั้นต่ำในส่วนของ การ บัญ ญัติ ข้อ ความ แส ด ง เจ ต น า ร ม ณ์ โ ด ย ชั ด แ จ้ ง แ ล้ ว ยั ง ไป ก ว า นั้ น หากมีการบัญญัติข้อความดังกล่าวไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว โดยอ้างถึงความประสงค์ที่จะร่วมกันในการ ขจัดกาจัดเก็บภาษีซ้อน โดยไม่สร้างโอกาสอันจะก่อให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีหรือการลดภาระภาษีโดยวิธีการ หลบหลีกภาษีและการหนีภาษีแล้ว แต่ประเทศที่เข้าร่วมเป็นภาคียังสามารถสงวนสิทธิ์ไม่นำข้อความตาม อาร์มภทมาใช้ได้ในส่วนของถ้อยคำที่เกี่ยวกับการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) หรือการใช้ถ้อยคำที่กว้างกว่ามากเพื่อครอบคลุมการวางแผนภาษีที่มีวัตถุประสงค์ทาง ภาษีในทางที่ไม่ถูกต้องได้อีกด้วย<sup>86</sup>

นอกจากนี้ ในส่วนที่ 3 การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Abuse) Article 7 เรื่องการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ BEPS Action Plan 6 ได้ระบุทางเลือกไว้ 3 ทางเลือกดังนี้ ทางเลือกแรก เลือกใช้ หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test) และ หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับ

<sup>84</sup> Supra. Note 23, p 25.

<sup>85</sup> “อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ A และ ประเทศ B

ด้วยความมุ่งมั่นที่จะพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจและขยายโอกาสในความร่วมมือกันด้าน ภาษี และความมุ่งมั่นเพื่อกำจัดภาษีเงินได้และภาษีที่เกิดจากส่วนของทุนที่ซ้ำซ้อน และมุ่งป้องกันการ เปิดช่องให้เกิดการไม่ต้องเสียภาษีในประเทศใดเลย หรือ การลดภาระภาษีอันเกิดจากการ หลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี (รวมถึงการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่ สามซึ่งเป็นการแสวงหาผลประโยชน์ทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของคนชาติที่สามด้วย)

จึงทำการตกลงร่วมกันว่า.....”

<sup>86</sup> Supra. Note 23, p 26.



สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) หรือ ทางเลือกที่สอง เลือกใช้ หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test) เพียงอย่างเดียว หรือ ทางเลือกสุดท้าย เลือก หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ประกอบกับเครื่องมืออื่น เช่น กฎป้องกันการหลบหลีกภาษีภายในประเทศ หรือหลักบรรทัดฐาน ของศาล (Judicial Doctrines) อันสามารถก่อให้เกิดผลในการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ที่ยังไม่ได้รับการจัดการจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ หรือกฎในอนุสัญญา ภาษีซ้อนว่าด้วยเรื่องหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test) เพื่อจำกัดรายการที่เกิด จากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company)<sup>87</sup>

นอกจากนี้ ในส่วนของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test) นั้น OECD ยังได้แนะนำแนวทางในการบังคับใช้ โดยกำหนดไว้ในส่วนของอารัมภบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่าง ชัดแจ้งว่า รัฐคู่สัญญาทั้งสองที่เข้าร่วมอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะป้องกันมิให้เกิดการเลี่ยงภาษีและการใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Shopping) ขึ้นโดยผู้เสียภาษีต้องสามารถ ชี้แจงพร้อมแสดงหลักฐานว่า สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของ อนุสัญญาภาษีซ้อน อันปรากฏในข้อที่ 29 ในส่วนของสิทธิประโยชน์ดังนี้

“โดยไม่กระทบถึงข้อบัญญัติอื่นในอนุสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ในอนุสัญญานี้อาจไม่ถูกมอบให้ผู้ขอรับ ผลประโยชน์ หากเงินได้หรือทุนนั้นสามารถพิสูจน์ได้อย่างเพียงพอว่าภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ เดียวกัน การเข้าทำธุรกรรมหรือการทำรายการต่างๆ เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพียงอย่างเดียวคือการให้ได้มา ซึ่งผลประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมจากอนุสัญญาภาษีซ้อน ยกเว้นการมอบสิทธิประโยชน์นั้น สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญานี้”<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Supra. Note 23, p 27.

<sup>88</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

นอกจากในส่วนที่ 3 การใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Abuse) แล้ว เพื่อให้การป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องสามารถบรรลุผลได้อย่างมีประสิทธิภาพจะต้องอาศัยกระบวนการการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีประสิทธิภาพเช่นกัน โดยมาตรการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศตามที่ OECD ได้กำหนดไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนได้แก่ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure – MAP) อันมีจุดมุ่งหมายเพื่อขจัดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมีต้องอาศัยกลไกตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศซึ่งผู้เขียนได้กล่าวอธิบายไว้ในภาคผนวกที่ 1 อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP) มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วนั้น ปรากฏว่ามีข้อจำกัดและอุปสรรคหลายประการที่ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุนี้ ส่วนที่ 6 ของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ได้มีการตกลงในเรื่องวิธีการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งผู้เขียนได้อธิบายไว้โดยสังเขปในภาคผนวกที่ 2 ท้ายนี้แล้วเช่นกัน

นอกจากนี้ ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.1. ว่ากฎหมายภาษีอากรภายในประเทศไทยอันได้แก่ประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้มีมาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรที่ชัดเจนอย่างในต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti Avoidance Rule - GAAR) โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้นจะเป็นมาตรการโดยเฉพาะกับข้อเท็จจริงหนึ่งๆ โดยเป็นการเข้าควบคุมการทำธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่ง โดยอ้างอิงกับมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรม เช่น การอ้างอิงกับราคาประเมินของกรมที่ดินในการจัดเก็บค่าธรรมเนียม กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรมีเพียงบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเพียงบางกรณีเท่านั้น อาทิ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4) และ มาตรา 65 ตรี (15) ในเรื่องเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ ในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรต่างๆ จึงต้องปรับใช้มาตรการหรือการตีความในบทบัญญัติจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องเจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางและหลักการอื่นๆ เช่น หลักตัวการตัวแทนมาเพื่อปรับใช้กับปัญหาในการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเนื่องจากประเทศไทยไม่มีกฎหมายเฉพาะที่จะครอบคลุมถึงกรณีดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ ในการตัดสินคดีต่างๆ ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีจะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการตีความและปรับใช้กฎหมายต่างๆ ให้เข้ากับข้อเท็จจริงในแต่ละคดี รวมถึงต้องตัดสินคดีไปตามหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งสัญญา (Principle of Autonomy of the

---

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

Will) และ หลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) อันอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นมาตรฐานในการพิจารณาคดีนำไปสู่ความไม่มีประสิทธิภาพในการป้องกันการใช้อินนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงควรมีการบัญญัติหลักการต่อต้านการเลี่ยงภาษีเป็นบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะเนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการบังคับกับความมั่งคั่งประชาชนจึงเป็นกฎหมายมหาชนต้องตีความอย่างแคบและเคร่งครัด แต่ปัจจุบันผู้พิจารณาคดีกลับต้องใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชนอันมีเจตนารมณ์เพื่อปรับใช้กับนิติกรรมสัญญาทั่วไปเท่านั้น<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> Supra. Note 52, p 78 - 79.

## บทที่ 4 แนวทางการนำหลักการป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ของ OECD ในประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิกที่จะรับนโยบายป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรในแผนปฏิบัติการที่ 6 (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS Action Plan 6) และแผนปฏิบัติการอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงการพิจารณาเข้าร่วมเป็นประเทศภาคีใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting หรือ MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 อีกด้วย อย่างไรก็ตาม จากรายงานของ OECD ในค.ศ. 2020 (Second Peer Review Report) ประเทศไทยยังไม่ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ตามแนวทางของ OECD มาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำร่วมกับประเทศอื่นๆ อยู่ทั้งหมด 61 ฉบับ อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยเองก็มีการบัญญัติมาตรการต่อต้านการแสวงหาสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้องเช่นกัน อันจะเห็นได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย – สหรัฐอเมริกาข้อที่ 18 ซึ่งปรากฏหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation – On – Benefits Provisions) ซึ่งเป็นการพิจารณาไม่ให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่ผู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์ในสหรัฐอเมริกาหากเงินได้นั้นได้ถูกจ่ายผ่านจากประเทศอื่นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือเศรษฐกิจ นอกจากนี้ยังมีหลักเจ้าของผลประโยชน์ (Beneficial Owner Limitation) และหลักการจำกัดการผ่อนผัน (Subject to Tax or Limitation) อีกด้วย จึงเห็นได้ว่าประเทศไทยเองได้มีการตระหนักถึงการเลือกใช้ออนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้องเช่นกัน<sup>90</sup>

### 4.1. การปรับปรุงกฎหมายเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (Tax Treaty Abuse) ในประเทศไทย

ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ว่า กฎหมายภายในของประเทศไทยเอง ไม่มีมาตรการที่แน่ชัดในการทดสอบคุณสมบัติของผู้อ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษีซ้อน หรือ เพื่อทดสอบความแท้จริงของธุรกรรมที่บริษัทข้ามชาติกระทำขึ้น เป็นไปเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเพียงอย่างเดียวหรือไม่ เจ้าหน้าที่จึงต้องอาศัยหลักกฎหมายเรื่องนิติกรรมลวงและนิติกรรมอำพรางเพื่อโต้แย้งความน่าเชื่อถือของธุรกรรมดังกล่าว โดยหากว่านิติกรรมดังกล่าวเป็นนิติกรรมลวงหรือนิติกรรมอำพรางแล้วย่อมตกเป็นโมฆะ เจ้าหน้าที่สามารถยกความเป็น

<sup>90</sup> Supra. Note 23, p 4.

โมฆะนั้นขึ้นกล่าวอ้างและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงหรือนิติกรรมที่ถูกอำพรางเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้<sup>91</sup> ซึ่งเป็นการอาศัยเพียงดุลพินิจและความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่รัฐในการตีความและพิจารณาธุรกรรมต่างๆ ซึ่งบางครั้งอาจจะมีผลกลับซับซ้อนจนยากที่จะตีความได้ ด้วยเหตุนี้การนำร่างต้นแบบฯ ซึ่งมีการตีความที่ชัดเจนมากขึ้นมาใช้กับประเทศไทยน่าจะเป็นหนทางที่ช่วยเจ้าหน้าที่รัฐในการพิจารณาว่า บุคคลหรือธุรกรรมที่จะเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เข้าข่ายเป็นการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) อันก่อให้เกิดการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่จะนำไปพัฒนาประเทศมีจำนวนน้อยลงนั่นเอง

#### 4.1.1. ความจำเป็นในการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาใช้ในประเทศไทย

การที่ประเทศไทยมีนโยบายในการส่งเสริมการค้าเสรีเป็นอย่างมากส่งผลให้การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ที่เป็นคู่ค้ามีความจำเป็นอย่างมากซึ่งอาจจะมึนกลลงทุนผู้ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือบางกรณีอาจจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแต่เห็นว่ามีอนุสัญญาในประเทศอื่นที่มอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้มากกว่า ทำให้เกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) โดยการแอบอ้างเป็นผู้ที่มีสิทธิในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศนั้นๆ โดยเมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำร่วมกับประเทศต่างๆ แล้ว ประเทศไทยได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นประเทศที่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า (Tax Haven Countries) ซึ่งอาจจะเป็นแรงจูงใจให้นักลงทุนเข้ามาลงทุนในประเทศไทยพยายามจะเข้าไปเป็นผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าว อย่างไรก็ตามหากพิจารณาจากกฎหมายภายในหรือแม้แต่ในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนเอง กลับไม่ได้มีมาตรการเพื่อการระงับหรือป้องกันปัญหาดังกล่าวโดยเฉพาะ รวมถึงประเด็นดังกล่าวไม่ได้รับความสนใจเท่าที่ควรจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีในประเทศไทย ทั้งที่ในต่างประเทศได้ให้ความสนใจ มีการศึกษา การพัฒนาในเรื่องต่างๆ เพื่อป้องกันการการปัญหาดังกล่าวอีกด้วย โดยเหตุผลหนึ่งอาจจะเป็นไปได้ว่า หากมีการเปิดโอกาสให้มีการ

<sup>91</sup> Supra. Note 4, p 109-111.

แสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) แล้วอาจจะเป็นการสนับสนุนให้มีการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น แต่ก็ต้องแลกกับการที่รัฐอาจจะสูญเสียเม็ดเงินจากการจัดเก็บภาษีเนื่องจากโดนกีดกันร่อนฐานภาษีและมีการโยกย้ายเงินกำไรออกไป<sup>92</sup> ซึ่งหากพิจารณาข้อมูลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในช่วงไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2563 (เดือนตุลาคม – ธันวาคม 2562)<sup>93</sup> ประกอบกับข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ 2562 (เดือนตุลาคม 2561 – กันยายน 2562)<sup>94</sup> ตามลำดับดังนี้

### ตารางผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิประจำช่วงไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2563

ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิในช่วงไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2563<sup>1/</sup>  
(ตุลาคม - ธันวาคม 2562)

หน่วย : ล้านบาท

ที่มาของรายได้	ปีนี้	ปีที่ผ่านมา	เปรียบเทียบปีกับปี		ปมก. ตาม เลขกร. ปม.	เปรียบเทียบปีกับปี	
			จำนวน	ร้อยละ		จำนวน	ร้อยละ
1. กรมสรรพากร	393,176	412,446	(19,270)	(4.7)	386,652	6,524	1.7
2. กรมสรรพสามิต	157,664	131,343	26,321	20.0	164,555	(6,891)	(4.2)
3. กรมศุลกากร	26,127	28,649	(2,522)	(8.8)	26,500	(373)	(1.4)
<b>รวมรายได้ 3 กรม</b>	<b>576,967</b>	<b>572,438</b>	<b>4,529</b>	<b>0.8</b>	<b>577,707</b>	<b>(740)</b>	<b>(0.1)</b>
4. รัฐวิสาหกิจ	72,387	65,514	6,873	10.5	66,452	5,935	8.9
5. หน่วยงานอื่น	37,326	50,359	(13,033)	(25.9)	37,206	120	0.3
5.1 ส่วนราชการอื่น	31,172	44,837	(13,665)	(30.5)	32,066	(894)	(2.8)
5.2 กรมธนารักษ์	6,154	5,522	632	11.4	5,140	1,014	19.7
<b>รวมรายได้ทั้งหมด (Gross)</b>	<b>686,680</b>	<b>688,311</b>	<b>(1,631)</b>	<b>(0.2)</b>	<b>681,365</b>	<b>5,315</b>	<b>0.8</b>
<b>หัก<sup>2/</sup></b>	<b>80,912</b>	<b>91,668</b>	<b>(10,756)</b>	<b>(11.7)</b>	<b>83,951</b>	<b>(3,039)</b>	<b>(3.6)</b>
<b>รวมรายได้สุทธิ (Net)</b>	<b>605,768</b>	<b>596,643</b>	<b>9,125</b>	<b>1.5</b>	<b>597,414</b>	<b>8,354</b>	<b>1.4</b>

หมายเหตุ <sup>1/</sup> ตัวเลขเบื้องต้น ณ วันที่ 7 มกราคม 2563  
<sup>2/</sup> รายการหัก (1) คืนภาษีเงินกรมสรรพากร 71,085 ล้านบาท (เดือนตุลาคม - พฤศจิกายน 2562 เป็นตัวเลขจริง เดือนธันวาคม 2562 เป็นตัวเลขคาดการณ์) (2) อัตราร้อยคืนกรมสรรพากร 1,894 ล้านบาท (3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 10% 4,937 ล้านบาท (เดือนตุลาคม - พฤศจิกายน 2562 เป็นตัวเลขจริง เดือนธันวาคม 2562 เป็นตัวเลขคาดการณ์) (4) เงินปันผลขององค์กร 2,996 ล้านบาท (เดือนตุลาคม - พฤศจิกายน 2562 เป็นตัวเลขจริง เดือนธันวาคม 2562 เป็นตัวเลขคาดการณ์)  
 ที่มา: กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมธนารักษ์ กรมบัญชีกลาง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา  
 จัดทำโดย : ส่วนนโยบายรายได้ สำนักงานนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

<sup>92</sup> โกสินทร์ เจริญสวัสดิ์ดีกิจ, *แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-treaty shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย*, เอกศศึกษาปริญญาโทเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2549.

<sup>93</sup> สำนักงานนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, *ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 6/2563* [Online], 2 พฤษภาคม 2563. แหล่งที่มา <https://www.mof.go.th/th/view/attachment/file/3134363139/ข่าวแถลงกระทรวงการคลังฉบับที่%206-2563%20%28ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิในช่วงไตรมาสแรกของปีงบประมาณ%202563...%29.pdf>

<sup>94</sup> สำนักงานสรรพากร, *ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ พ.ศ. 2562* [Online], 2 พฤษภาคม 2563. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/suphanburi/5500.0.html>

ตารางข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรแยกตามประเภทภาษีปีงบประมาณ 2562

ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากร แยกตามประเภทภาษี  
ปีงบประมาณ 2562 (ตุลาคม 2561 - กันยายน 2562)

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	31.605	30.074	25.919	45.813	38.613	81.346	58.263	42.272	40.062	29.868	27.000	43.429	494.264
2.ภาษีเงินได้นิติบุคคล	19.015	18.635	21.701	19.530	15.458	20.025	19.082	55.769	73.139	18.307	40.994	71.734	393.389
3.ภาษีมูลค่าเพิ่ม	64.262	65.555	60.184	86.436	79.527	84.064	85.019	98.338	89.652	84.373	86.187	83.987	967.584
4.ภาษีสรรพสามิต	8.594	7.794	9.362	9.142	6.870	6.151	5.802	8.538	8.300	9.180	6.995	7.282	94.010
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	6.372	6.556	5.937	6.028	5.660	6.539	6.436	6.852	6.749	7.030	5.933	6.723	76.815
8.ค่าปรับ+รายได้อื่นๆ	0.282	0.248	0.184	0.188	0.328	0.414	0.306	0.287	0.220	0.224	0.470	0.225	3.376
รวม	130.130	128.862	123.287	167.137	146.456	198.539	174.908	212.056	218.122	148.982	167.579	213.380	2,029.438

หมายเหตุ - ข้อมูลตามตาราง นี้เป็นข้อมูลสำนักงานสรรพากรจัดเก็บ และส่วนราชการอื่นจัดเก็บแทนกรมสรรพากร (ไม่มีประมาณการภาษีท้องถิ่น)

Last update : Thursday, Februar 20, 2020

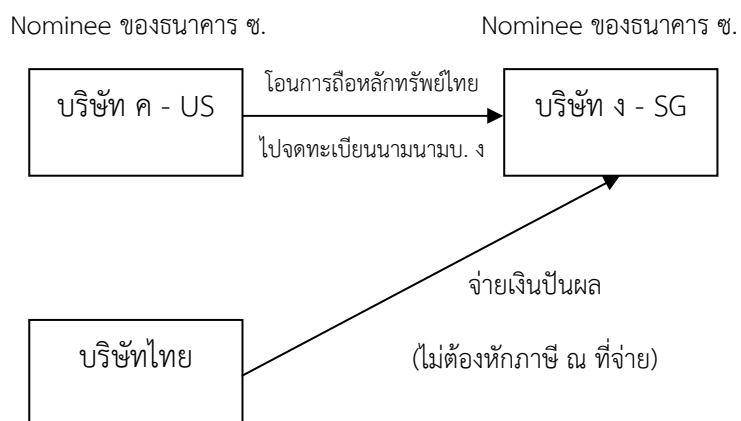
จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นมาจากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรร้อยละ 57 จากยอดรวมรายได้จัดเก็บในช่วงไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2563 โดยที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น คิดเป็นร้อยละ 44 จากยอดรวมที่กรมสรรพากรทำการจัดเก็บในปีงบประมาณ 2562 ด้วยเหตุนี้ จึงกล่าวได้ว่า หากมีการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรเกิดขึ้นในประเทศไทยย่อมส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการพัฒนาประเทศ เนื่องจากรายได้หลักของรัฐบาลอันได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมถูกทำให้จัดเก็บรายได้ดังกล่าวได้น้อยลงนั่นเอง<sup>95</sup>

นอกจากนี้ ในแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค0706/3104 ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2547 ได้ปรากฏตัวอย่างสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดปัญหาในการใช้อินสัจญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยปรากฏข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

“ธนาคาร ซ. เป็นสาขาของธนาคารต่างประเทศ ประกอบกิจการธนาคารในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย ธุรกิจประเภทหนึ่งที่ธนาคารฯ ดำเนินการ คือ การดูแลเก็บรักษาหลักทรัพย์ให้แก่ลูกค้า รวมถึงการเป็นผู้ทำการขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า ปัจจุบันหลักทรัพย์ไทยที่ธนาคารฯ ดูแลเก็บรักษาจะระบุชื่อ “บริษัท ค-US Nominee ของธนาคารฯ” เป็นผู้ถือหลักทรัพย์ ธนาคารฯ มีความประสงค์จะโอนการถือหลักทรัพย์ โดยธนาคารฯ จะโอนหลักทรัพย์ทั้งหมดที่ปัจจุบันจดทะเบียนในนาม

<sup>95</sup> Supra. Note 43, p 56 - 57.

ของ “บริษัท ค-US Nominee ของธนาคารฯ” ไปจดทะเบียน ในนามของ “บริษัท ง - Singapore Nominee ของธนาคารฯ” (บริษัท ง เป็นบริษัทซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์) ภายหลังจากโอนทะเบียนหลักทรัพย์ สาขาในประเทศสิงคโปร์ของธนาคารฯ จะเป็นผู้ให้บริการแก่บริษัทหลักทรัพย์ที่รับโอนมาและจะเป็นผู้ทำการแทนขายหลักทรัพย์แทนลูกค้า โดยบริษัท ง จะเป็นตัวแทนถือหลักทรัพย์แทนลูกค้าของธนาคารฯ และจะมีชื่อเป็นผู้ถือหลักทรัพย์ในทะเบียนผู้ถือหุ้น บริษัท ง ไม่มีหน้าที่อื่นนอกจากการเป็นผู้มีชื่อในฐานะเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงจากการขายหลักทรัพย์ดังกล่าวได้แก่ ลูกค้าของธนาคารฯ ซึ่งมีได้เป็นผู้มีถิ่นอยู่ในประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากกำไรจากการขายหลักทรัพย์ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัท ไทยจ่ายเงินได้ดังกล่าวออกไปให้แก่บริษัท ง ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัท ไทยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากรตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสาธารณรัฐสิงคโปร์ ได้ยกเว้นภาษีเงินได้จากกำไรจากการขายหลักทรัพย์ให้แก่ผู้มีเงินได้ที่มิถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ และให้เก็บภาษีได้ในประเทศสิงคโปร์เท่านั้น ดังนั้น หากบริษัท ง ซึ่งเป็นผู้มีชื่อเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์และเป็นผู้มีภูมิลำเนาถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ บริษัท ง จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสาธารณรัฐสิงคโปร์” โดยสามารถสรุปเป็นแผนภาพดังนี้



โดยกรมสรรพากรได้มีการตอบข้อหารือดังกล่าวไว้ดังนี้

“บริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ออกหุ้น



เมื่อบริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยจ่ายเงินได้ที่เป็นผลประโยชน์จากการโอนหุ้นออกไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทตัวแทนค้าหลักทรัพย์ในประเทศไทยมีหน้าที่หักและนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 15 แล้วนำภาษีดังกล่าวส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเป็นอย่างอื่น กรณีตามข้อเท็จจริง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ได้แก่ บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้น ถึงแม้บริษัท ก. จะเป็นตัวแทนในการถือหลักทรัพย์ให้กับลูกค้าของธนาคารฯ บริษัท ก จึงต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัท ก เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผลได้จากทุนหรือกำไรจากการขายหลักทรัพย์ ตามข้อ 13 ของอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้ประเทศที่มีเงินได้มีถิ่นอยู่เป็นผู้จัดเก็บ ดังนั้น บริษัท ก จึงไม่ต้องถูกหักภาษีจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด”

จากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในกรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการพิจารณากรณีการทำธุรกรรมข้ามชาติตามข้อเท็จจริงข้างต้นนี้ ไม่สามารถตรวจจับความผิดปกติของธุรกรรมว่าเป็นการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้นั้น เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีปฏิบัติตามแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action Plan 6) แม้ประเทศไทยจะได้ทำการตกลงเข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิก (Associate Member) ของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) อันมีผลผูกพันมีข้อผูกมัดที่จะต้องนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำมาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องตามแผนปฏิบัติการที่ 6 (BEPS Action Plan 6) แล้วก็ตาม<sup>96</sup>

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศทำกับนานาชาติจำนวน 61 ฉบับแล้วพบว่า มีการนำมาตรการเพื่อป้องกันปัญหาในการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามอยู่บ้าง โดยมีการบัญญัติหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี

<sup>96</sup> Supra. Note 43, p 59 - 60.

ซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) โดยพิจารณาไม่ให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่ผู้ที่ไม่มียึดถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นๆ ถ้าเงินได้นั้นจ่ายโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจหรือเศรษฐกิจที่แท้จริง เป็นเพียงการจ่ายเป็นทางผ่านเพื่อรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังเช่นในอนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกา (ฉบับที่มีผลใช้บังคับในรอบปีภาษีสิ้นสุดวันที่ 1 มกราคม 2541) ข้อที่ 18 เรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ หรือในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับทุกประเทศนั้นจะปรากฏหลักการเจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริง (Beneficial Ownership) โดยเป็นการจำกัดการได้รับสิทธิประโยชน์ในอัตราภาษีที่ลดลงจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเฉพาะกับเจ้าของผลประโยชน์ (Beneficial Ownership) และแม้จะปรากฏเจ้าของตามกฎหมาย (Legal Owner) หรือ เจ้าของอย่างเป็นทางการที่ไม่ได้เป็นเจ้าของผลประโยชน์ และเจ้าของผลประโยชน์ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาประเทศเดียวกันนั้นก็จะได้ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวจำกัดการใช้กับเงินได้เพียงบางประเภทเท่านั้น อาทิเช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิต่างๆ เป็นต้น นอกจากนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศอิสราเอล, มาเลเซีย และพม่ายังปรากฏหลักการจำกัดการผ่อนผัน (Limitation On Relief) อีกด้วย<sup>97</sup> โดยใน Final Report ของ OECD ได้แนะนำไว้ในย่อหน้าที่ 5 ในส่วนของหัวข้อ Entitlement To Benefits ไว้ว่าหากมีบุคคลในรัฐคู่สัญญาถูกปฏิเสธในการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากไม่เข้านิยามของผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง แต่หากมีการร้องขอผ่านกระบวนการของกฎหมายภายในประเทศหรือกฎหมายปกครอง รัฐคู่สัญญายังคงสามารถพิจารณามอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้โดยพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องและสภาพการณ์แวดล้อมแล้วว่าได้สร้างขึ้นมารับผลประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้นหรือไม่<sup>98</sup> นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับสาธารณรัฐชิลีและประเทศโอมานรวมถึงประเทศยูเครนและประเทศอิสราเอลในหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่นับว่ามีมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) โดยปรากฏถ้อยคำที่ว่า

“The provisions of this Article shall not apply if it was **the main purpose or one of the main purposes** of any person concerned with the creation of assignment of the

<sup>97</sup> Supra. Note 23, p 75.

<sup>98</sup> Supra. Note 23, p 45 - 46.

debt – claim in respect of which the interest is paid to take advantage of this Article by means of that creation or assignment.”

ซึ่งเป็นการบัญญัติเป็นแนวทางให้แต่ละรัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ถ้าหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญคือการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) เท่านั้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์สำคัญในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศอิสราเอลนั้นมีการกล่าวถึงการให้อำนาจเจ้าหน้าที่พนักงานประเมินในการปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ใน Article 23 Limitation of Benefits ดังนี้

“The competent authorities of the Contracting States, upon their mutual agreement, may deny the benefits of this Convention to any person, or with respect to any transaction, if in their opinion the receipt of those benefits, under the circumstances, would constitute an abuse of the Convention according to its purposes”

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้มีถ้อยคำคล้ายกับบทบัญญัติตามหลักการของมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) แต่จะปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ได้นั้นต้องอาศัยผู้มีอำนาจในการประเมินของทั้ง 2 รัฐคู่สัญญาทำการตกลงร่วมกัน แต่หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญนั้นจะมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่พนักงานประเมินสามารถปฏิเสธได้เลย ทั้งนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยไม่มีการมอบอำนาจดังกล่าวให้กับเจ้าหน้าที่พนักงานประเมินได้เลย

ยิ่งไปกว่านั้น หากพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ในอดีตจะพบว่าหลักการจำกัดการผ่อนผัน (Limitation of Relief) ปรากฏในข้อ 22 โดยในข้อที่ 13 วรรค 3 กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามหลักการจำกัดการผ่อนผันก่อนที่จะทำการยกเว้นภาษีสำหรับผลกำไรจากการขายหุ้นในประเทศไทยซึ่งมีบริษัทแม่ในประเทศสิงคโปร์ โดยไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นการเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ทั้งนี้ จะต้องปฏิบัติตามหลักการจำกัด

การผ่อนผันที่ระบุให้บริษัทสิงคโปร์จะต้องทำการส่งเงินที่เป็นรายได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยกลับเข้าสู่ประเทศสิงคโปร์เพื่อทำการเสียภาษีจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น Capital Gain ที่ได้รับข้างต้นโอนไปยังบริษัทแม่ในประเทศสิงคโปร์จึงจะไม่ต้องเสียภาษีให้ประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ถ้าไม่ได้ทำการโอนกลับไปเสียภาษีในประเทศสิงคโปร์แล้วก็ต้องถูกหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอันเป็นการเสียภาษีให้กับประเทศไทยนั่นเอง ดังนั้นจึงไม่เกิดกรณี Double Non – Taxation จากการทำ Treaty Shopping นั่นเอง อย่างไรก็ตามในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ฉบับปัจจุบัน (ฉบับมีผลบังคับใช้ 15 กุมภาพันธ์ 2559) ได้มีการยกเลิกข้อ 22 หลักการจำกัดการผ่อนผัน (Limitation of Relief) ดังกล่าวไป อันก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดการยกเว้นภาษีซ้ำซ้อน (Double Non – Taxation) ประจวบกับปัจจุบันประเทศสิงคโปร์มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่นำกลับเข้ามาในประเทศสิงคโปร์เอง อาทิ เงินปันผล เงินกำไรจากสาขา และเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ อีกทั้งยังมีระบบจัดเก็บภาษีแบบ Territorial Basis ด้วยเหตุนี้ ไม่ว่าเงินได้ประเภทดังกล่าวจะไม่ถูกส่งกลับไปยังประเทศสิงคโปร์หรือเป็นเงินได้ที่ยกเว้นภาษีในประเทศสิงคโปร์เองจึงไม่เกิดภาระภาษีที่ใดเลยก็ไม่ควรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอีก<sup>99</sup>

ตามที่ได้กล่าวไว้ก่อนหน้านี้ว่า OECD ได้มีความพยายามในการกำหนดหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไว้เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่า บุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์มีคุณสมบัติที่กำหนดไว้ (Qualified Person) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีของนิติบุคคลที่มักทำการวางแผนภาษีเพื่อแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) ผ่านการสร้างธุรกรรมทางการค้าที่ไม่มีประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ประเทศไทยจึงควรนำการทดสอบสัดส่วนความเป็นเจ้าของของนิติบุคคล (Ownership and Base Erosion Test) ที่กำหนดให้นิติบุคคลจะต้องมีผู้ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 โดยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เป็นคู่สัญญานั้นและต้องถือครองหุ้นในนิติบุคคลดังกล่าวมาไม่ต่ำกว่าครึ่งรอบปีภาษีนั้นๆ อีกด้วย และนำข้อกำหนดในการทดสอบการกีดกันของฐานภาษี (Base Erosion Test) มาปรับใช้ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย กล่าวคือ การกำหนดให้ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นจะต้องมีรายได้รวมน้อยกว่าร้อยละ 50 ในรอบปีภาษีที่ได้จ่ายหรือค้างจ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา นอกจากนี้ ควรกำหนดว่า นิติบุคคลนั้นต้องมีการประกอบธุรกิจที่แท้จริง (Active Conduct

<sup>99</sup> Supra. Note 52, p 88 -89.

of Business) โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ตามร่างต้นแบบฯ ที่กล่าวไว้ก่อนหน้านี้<sup>100</sup> นอกจากนี้ ประเทศไทย ควรกำหนดมาตรการทั่วไปเพื่อเป็นหลักในการพิจารณาการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย โดยกำหนดให้ต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่แท้จริงเป็นสำคัญ โดยมุ่งเน้นที่ เจตนาารมณ์ของกฎหมาย (Legal Nature) ความเป็นเจ้าของและการประกอบธุรกิจที่แท้จริงของผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศคู่สัญญา ซึ่งเป็นเรื่องของข้อเท็จจริงจะต้องมีการพิจารณาเป็นรายๆ ไป ยิ่งไปกว่านั้น ประเทศไทยควร ระบุข้อสงวนสิทธิ์ในการจะปฏิเสธในการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหากพิจารณาตาม มาตรการทั่วไปนี้แล้วเป็นการกระทำที่ขัดเจตนาารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น เป็นกิจกรรมหรือสัญญา ต่างๆ ที่จัดทำขึ้นเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น เพื่อเป็นการให้โอกาสประเทศไทยในการใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับ การให้และปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>101</sup>

ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นที่ต้องนำมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาปรับใช้ เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยยังมิได้ทำการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการ ป้องกันการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอย่างจริงจัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบัญญัติมาตรการการ ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ (Special Anti - Avoidance Rules – SAAR) อย่างเช่น มาตรการ จำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) หรือ มาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) อย่างเช่น มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) โดยมีเพียง อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกาที่นำมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลมาบังคับใช้เท่านั้น<sup>102</sup>

#### 4.1.2. การปรับใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ในประเทศไทย

<sup>100</sup> Supra. Note 21, p 21-43.

<sup>101</sup> Supra. Note 21, p 21-43.

<sup>102</sup> Supra. Note 43, p -60 - 61.

เมื่อพิจารณาถึงความจำเป็นในการนำมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) มาปรับใช้ใน ประเทศไทยแล้ว ประเด็นถัดไปที่ต้องทำการพิจารณาคือ การนำแนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อน มาใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยการปรับใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD ตามแผนปฏิบัติการที่ 6 หรือ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances กับประเทศไทยเพื่อป้องกันการกีดกันการถอนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร

#### 4.1.2.1. การนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มา บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญา

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 มาตรการขั้นต่ำ (Minimum Standard) ที่ OECD กำหนดให้แต่ละประเทศสมาชิกทำการบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ **ประการแรก** การบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) ว่าจะมุ่งจัดภาษีซ้ำซ้อน โดยไม่ก่อให้เกิดโอกาสการไม่เสียภาษี หรือ การลดภาษีที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้อง และ **ประการที่ 2** การบัญญัติมาตรการในการระบุว่ามิใช่สถานการณ์การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น โดยแต่ละประเทศสมาชิกต้องทำการเลือก 1 ใน 3 มาตรการ ได้แก่ **มาตรการที่ 1** การบัญญัติหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นอย่างย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ **มาตรการที่ 2** การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ **มาตรการที่ 3** การบัญญัติหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวโดยควบคู่กับกลไกที่ให้ผลเช่นเดียวกับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) โดยภารกิจในการบัญญัติ มาตรฐานขั้นต่ำในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้สามารถบรรลุได้โดยการเจรจาแก้ไขกับประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับอันเป็นการตกลงในรูปแบบของทวิภาคี (Bilateral Tax Agreements) หรือ โดยการที่แต่ละประเทศสมาชิกเข้าร่วมในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ซึ่งได้บรรยายไว้ในบทที่ 3 แล้ว ดังนั้น ในส่วนนี้จะเป็นการพิจารณาในส่วนของประเทศไทยเองว่าจะเลือกวิธีการใดในการนำหลักเกณฑ์ตาม

มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยเริ่มจากการศึกษาการปฏิบัติตาม มาตรฐานขั้นต่ำของประเทศต่างๆ ดังนี้

จากการศึกษารายงาน Second Peer Review ของ OECD พบว่าประเทศในภูมิภาค ตะวันออกเฉียงใต้ซึ่งมีประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศภูมิภาคนั้นพบว่า ประเทศบรูไน ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์และประเทศเวียดนามเป็นประเทศสมาชิกของ OECD เช่นเดียวกับประเทศไทย ได้มีความก้าวหน้าในการปฏิบัติตาม BEPS Action Plan 6 ของ OECD โดยนำมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) มาปรับใช้ในแต่ละประเทศ ดังนี้

เมื่อก้าวถึงประเทศบรูไนพบว่ากำลังทำการพัฒนาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศต่างๆ อยู่ 18 ฉบับให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ (Model Tax Convention) และกำลังพิจารณาในการ เข้าร่วมเป็นภาคีใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting หรือ MLI จึงยังไม่มี การปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) นั้นเอง

ในส่วนของประเทศอินโดนีเซียนั้น มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศต่างๆ อยู่ 68 ฉบับ และได้มีการร่วมลงนามเป็นภาคีใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting หรือ MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ในปีค.ศ. 2017 โดยรายงานว่า มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องอยู่ 47 ฉบับ และปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำโดย บัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) เรียบร้อยแล้ว โดยเลือกมาตรการที่ 2 การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ใน อนุสัญญาภาษีซ้อนและเลือกที่จะนำมาตรฐานขั้นต่ำนี้ปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการผ่านรูปแบบ MLI เมื่อ MLI มีผลบังคับใช้

โดยประเทศมาเลเซียนั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศต่างๆ อยู่ 72 ฉบับและได้มีการร่วมลงนามเป็นภาคีใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting หรือ MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ในปีค.ศ. 2018 อีกด้วย โดยในการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำนั้นประเทศมาเลเซียได้มีการบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) เรียบร้อยแล้ว โดยเลือกมาตรการที่ 2 การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน และเลือกที่จะนำ มาตรฐานขั้นต่ำนี้ปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการผ่านรูปแบบ MLI เมื่อ MLI มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม

ประเทศมาเลเซียได้เลือกวิธีการเจรจาแบบทวิภาคีกับบางประเทศ อาทิเช่น ออสเตรเลีย บาห์เรน บรูไน เยอรมนี มองโกเลีย โมร็อกโก นอร์เวย์ ศรีลังกา สวิสเซอร์แลนด์ ประเทศไทยและเวียดนาม

ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์นั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศต่างๆ อยู่ 86 ฉบับและได้มีการร่วมลงนามเป็นภาคีใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting หรือ MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ในปีค.ศ. 2017 และมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน ปีค.ศ. 2019 เช่นเดียวกับประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์ได้มีการบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) เรียบร้อยแล้ว โดยเลือกมาตรการที่ 2 การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ และเลือกที่จะนำมาตรฐานขั้นต่ำนี้ปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการผ่านรูปแบบ MLI เมื่อ MLI มีผลบังคับใช้

นอกจากนี้ ในส่วนของประเทศเวียดนามนั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศต่างๆ อยู่ 72 ฉบับและเช่นเดียวกับประเทศไทยและประเทศบรูไนที่ยังไม่มีการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศเวียดนามนั่นเอง<sup>103</sup>

ดังที่กล่าวไว้ข้างต้นนี้ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ในประการแรกอันได้แก่การบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) ว่าจะมุ่งขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ก่อให้เกิดโอกาสการไม่เสียภาษีหรือการลดภาษีที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ถูกต้อง ซึ่งวัตถุประสงค์ในการบัญญัติข้อความดังกล่าวก็เพื่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างประเทศโดยตกลงที่จะบัญญัติเจตนารมณ์ร่วมกันเป็นคำมั่นว่า รัฐคู่สัญญามีเจตนาชัดเจนที่จะร่วมกันที่จะขจัดภาษีซ้อน (Double Taxation) โดยที่ไม่ก่อให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีในทีเดียว (Double Non – Taxation) หรือการลดภาษีโดยการหนีหรือหลบหลีกหรือการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอีกด้วย นอกจากนี้การบัญญัติข้อความดังกล่าวย่อมเป็นการช่วยให้การตีความและการปรับใช้บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความชัดเจนขึ้นโดยจะต้องตีความหรือปรับใช้ให้เหมาะสมกับจุดมุ่งหมายดังกล่าวอีกด้วย โดยหากพิจารณาตามที่ประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้แล้วพบว่าส่วนใหญ่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำโดยทำการบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) แล้ว

<sup>103</sup> Supra. Note 22.



ในส่วนของมาตรฐานขั้นต่ำที่ OECD กำหนดให้ประเทศสมาชิกทำการเลือกมาตรการในการระบุมีสถานการณ์การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น เพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้น เมื่อพิจารณาหลักการของมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) จะเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น จะต้องเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์ที่ผ่านคุณสมบัติที่กำหนดไว้ (Qualified Person) เมื่อพิจารณามาตรการดังกล่าวในฉบับละเอียด (Detailed Limitations of Benefits) ซึ่งถูกจัดว่าเป็น กฎเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Special Anti - Avoidance Rules – SAAR) นั้นจะพบว่าปรากฏเกณฑ์ในการพิจารณาอันเป็นบททดสอบทางวัตถุวิสัย (Objective Tests) ที่มีความละเอียดและครอบคลุมเป็นอย่างมาก ทำให้การพิจารณาบุคคลที่จะมารับสิทธิประโยชน์นั้นไม่ได้พิจารณาเพียงแค่วัตถุประสงค์หรือเจตนาเท่านั้น อันส่งผลให้มาตรการดังกล่าวมีความชัดเจนและการตีความและการบังคับใช้นั้นค่อนข้างแน่นอนเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน เนื่องจากมีบททดสอบที่แทบจะมีลักษณะเป็นการคำนวณเป็นตัวเลขที่ชัดเจนทำให้การบังคับใช้สามารถทำได้ง่ายกว่า ยกตัวอย่างเช่นกรณีของการทดสอบสัดส่วนความเป็นเจ้าของของนิติบุคคล (Ownership and Base Erosion Test) ซึ่ง OECD ได้กำหนดให้มีการทดสอบสัดส่วนการถือหุ้นภายในนิติบุคคล โดยนิติบุคคลที่ผ่านการเป็นผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องมีผู้ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 โดยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เป็นคู่สัญญานั้นและต้องถือครองหุ้นในนิติบุคคลดังกล่าวมาไม่ต่ำกว่าครึ่งรอบปีภาษีนั้นๆ อีกด้วย หรือในกรณีของการทดสอบการกัดกร่อนของฐานภาษี (Base Erosion Test) ซึ่งระบุให้ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นจะต้องมีรายได้รวมน้อยกว่าร้อยละ 50 ในรอบปีภาษีที่ได้จ่ายหรือค้างจ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่ผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ทั้งนี้ไม่รวมรายการค่าตามปกติตามราคาของค่าตอบแทนเกี่ยวกับการบริการซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า (Arm's Length Payment) อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถครอบคลุมธุรกรรมทุกรูปแบบที่สามารถรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ในขณะที่มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) นั้นได้ถูกพัฒนาขึ้นจากการนำแนวคิดของหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) โดยประกอบร่วมกับแนวทางของหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีในต่างประเทศหลายมาตรการมาผสมผสานกันก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง อันส่งผลให้มาตรการดังกล่าวสามารถตีความได้กว้างและมีลักษณะมุ่งทดสอบเชิงอัตวิสัย (Subjective Test) มาก โดยหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) นี้ กำหนดให้ในการจะมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ใดจะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่แท้จริงเป็นสำคัญ โดยเปิดให้มีการใช้ดุลพินิจแก่ประเทศคู่สัญญาในการปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของอนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีที่มีสถานการณ์ที่อาจเป็นการแสวงหาผลประโยชน์จาก

อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ ดังนั้น มาตรการดังกล่าวจึงมีความยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ในการป้องกันได้อย่างครอบคลุมทุกรูปแบบอันเป็นการส่งเสริมหรืออุดหนุนของมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) นั้นเอง

เมื่อพิจารณาในบริบทของประเทศไทยแล้วพบว่า ปัจจุบันอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยมีการนำหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้กับเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิเป็นส่วนใหญ่ โดยมีการลดอัตราภาษีลงแต่มีการกำหนดเพดานอัตราและเงื่อนไขที่แตกต่างกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ด้วยความแตกต่างนี้เองอาจเป็นแรงจูงใจในการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Shopping) ในประเภทเงินได้ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำมานานแล้ว อาทิเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ทำกับประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส และเนเธอร์แลนด์ก็ไม่ได้ปรากฏการนำหลักการดังกล่าวมาใช้กับประเภทเงินได้ใดๆ ในอนุสัญญาเลย นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศเซเชลส์ บัลแกเรีย และสหรัฐอเมริกาก็ได้มีการนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับประเภทเงินได้อื่นๆ บ้าง โดยใช้คำว่า “เจ้าของผู้รับประโยชน์” หรือ “เจ้าของผลประโยชน์” (Beneficial Owner) หรือ “ผู้ได้รับผลประโยชน์” (Beneficially Entitled) ทั้งนี้ ยังไม่ปรากฏขอบททั่วไปของหลักการการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ที่จะสามารถปรับใช้ได้กับเงินได้ทุกประเภท ส่งผลให้โดยภาพรวมแล้วอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยยังขาดความสมบูรณ์และประสิทธิภาพในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง ด้วยเหตุนี้ เมื่อพิจารณาถึงจุดเด่นและจุดด้อยของทั้งมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) และมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) แล้ว ประเทศไทยจึงควรที่จะพิจารณาในการเลือกมาตรการทางเลือกที่ 1 โดยนำทั้ง 2 มาตรการมาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากประเทศไทยยังคงต้องการมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ซึ่งได้รับการกล่าวว่าเป็นหนึ่งในมาตรการที่ครอบคลุมที่สุดในการรับมือกับการเลือกใช้ออนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้องที่อาศัยลักษณะทางกฎหมาย การเป็นเจ้าของในและกิจกรรมทั่วไปของผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาได้หลากหลายรูปแบบ ในขณะที่มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) สามารถจัดการกับการเลือกใช้ออนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้องที่นอกเหนือจากขอบเขตของมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) การ

ผสมกันของทั้ง 2 มาตรการน่าจะนำไปสู่การป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นนั่นเอง<sup>104</sup>

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 แม้ว่ามาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) จะมีจุดเด่นที่จะสามารถปรับใช้กับการวางแผนหลบหลีกภาษีที่ครอบคลุมทุกรูปแบบก็ตาม แต่ก็ยังมีจุดด้อยที่สำคัญอันได้แก่มีการกำหนดให้มีการวิเคราะห์เชิงภาวะวิสัย (Objective Analysis) ในข้อเท็จจริงและสภาพการณ์ที่เกี่ยวข้องในการพิสูจน์เป็นอย่างมาก จึงต้องอาศัยการใช้ดุลพินิจของประเทศคู่สัญญาในการให้และปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอย่างมากอยู่ดี ซึ่งประเทศไทยอาจจะต้องมีการเตรียมความพร้อมและความเชี่ยวชาญของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการตีความ อาทิเช่น เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรเองหรือแม้แต่ศาล ด้วยเหตุนี้ หากประเทศไทยทำการเลือกมาตรการที่ 2 กล่าวคือการบรรจุหลักการ PPT ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียวอาจเกิดปัญหาการตีความ ปัญหาการพิสูจน์และปัญหาความขัดแย้งกับหลักการป้องกันการเลือกใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอื่นๆ ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความไม่แน่นอนและความไม่ชัดเจนในเรื่องขอบเขตของธุรกรรมที่มาตรการนี้ครอบคลุมถึงนี้ย่อมก่อให้เกิดความยากลำบากในการวางแผนภาษีรวมถึงแม้เป็นการวางแผนภาษีที่สุจริตแต่ก็อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ และในที่สุดผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนักลงทุนอาจจะตัดสินใจไม่พิจารณาเข้ามาลงทุนในประเทศไทยเนื่องจากความไม่แน่นอนในนโยบายภาษีดังกล่าวนั่นเอง

อย่างไรก็ดี เป็นที่น่าสังเกตว่าเมื่อพิจารณาจากประเทศสมาชิกที่อยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ซึ่งน่าจะมีภูมิหลัง พื้นฐานในด้านต่างๆ อาทิเช่น เศรษฐกิจ สังคม และการเมืองใกล้เคียงกับประเทศไทยแล้วพบว่า ทุกประเทศสมาชิกล้วนเลือกมาตรการที่ 2 ได้แก่ การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเหตุผลน่าจะเป็นเพราะว่า มาตรการดังกล่าวเป็นการวางแผนทางในการปรับใช้ที่ยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างครอบคลุมทุกรูปแบบซึ่งเป็นประโยชน์ต่อรัฐผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก<sup>105</sup> ยิ่งไปกว่านั้น มาตรการดังกล่าวยังบัญญัติให้รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการขอรับ

<sup>104</sup> Supra. Note 23, p. 117.

<sup>105</sup> Supra. Note 43, p 61.

สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หากมีข้อสงสัย ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ต่างๆ อันสามารถเชื่อได้  
อย่างมีเหตุผลว่าวัตถุประสงค์หลักของการทำธุรกรรมหรือรายการต่างๆ นั้นเกิดขึ้นเพียงเพื่อต้องการสิทธิ  
ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว อันเป็นการเปิดโอกาสให้แต่ละประเทศยังคงไว้ซึ่งอำนาจ  
อธิปไตยในการที่จะตอบรับหรือปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีและผู้ขอรับสิทธิ  
ประโยชน์นั้นมีพฤติกรรมที่อาจเป็นการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ ใน  
ขณะเดียวกันหากพิจารณาถึงมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน  
(Limitations of Benefits – LOB Rule) ซึ่งอาจถูกมองว่าเป็นอุปสรรคต่อนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อ  
แสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว อันอาจมีผลกระทบต่อนิติบุคคลอื่นที่สมควรได้รับ  
สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริตได้ ส่งผลเสียทำให้บรรยากาศการลงทุนในประเทศเหล่านี้  
รวมถึงประเทศไทยไม่น่าลงทุนด้วย ซึ่งรัฐบาลไทยมีนโยบายในการส่งเสริมการลงทุนในประเทศ เพื่อเพิ่ม  
ความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ระดับปานกลาง (Middle Income Trap) และ  
เติบโตอย่างยั่งยืน<sup>106</sup> อีกทั้งไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าผลประโยชน์ทางภาษีในแต่ละประเทศนั้นเป็นหนึ่งในปัจจัย  
หลักที่นักลงทุนใช้ในการพิจารณาว่าจะเข้ามาลงทุนในประเทศนั้นๆ หรือไม่ ด้วยเหตุผลดังกล่าวมานี้ น่าจะเป็น  
สาเหตุที่ประเทศต่างๆ ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เลือกที่จะบัญญัติเพียงมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์  
สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือมาตรการที่ 2 จากมาตรฐานขั้นต่ำที่ OECD กำหนดขึ้นไว้  
นั่นเอง

ยิ่งไปกว่านั้น หากพิจารณาถึงมาตรการทางเลือกที่ 3 อันได้แก่การบัญญัติมาตรการจำกัดสิทธิ  
ของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับ  
ละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวเนื่องจาก OECD เล็งเห็นว่าเป็นมาตรการที่แข็งแกร่งเพียง  
พอที่จะป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้เกือบทุกรูปแบบ เนื่องจากมีการระบุเทคนิค  
การแสวงหาอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องที่มีการใช้อยู่จริงในทางปฏิบัติรวมถึงเทคนิคบางอย่างซึ่งมี  
ความซับซ้อนและก่อให้เกิดปัญหามากกว่าปกติรวมถึงตัวอย่างที่สะท้อนถึงกรณีดังกล่าวไว้ในฉบับละเอียดเป็น  
ที่เรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม ทาง OECD ยังกำหนดให้ปรับใช้ควบคู่กับกลไกที่ให้ผลเช่นเดียวกับหลักการ

<sup>106</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, *นโยบายทั่วไป + สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าโครงการ*  
[Online], Available From:  
[https://www.boi.go.th/index.php?page=policies\\_for\\_investment\\_promotion&language=th](https://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion&language=th). [25  
มีนาคม 2563]

ทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) หรือปัญหาอื่นๆ ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีวิธีจัดการไว้ กล่าวคือในประเทศนั้นๆ ได้มีกฎหมายภายในประเทศที่มีบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) ซึ่งมีหลักการใกล้เคียงกับ PPT Rule อยู่แล้ว โดยเฉพาะการวางหลักและพัฒนาเครื่องมือในการตีความต่างๆ จากองค์กรในประเทศนั้นๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากคดีความที่เกิดขึ้นในศาล ซึ่งการวางหลักดังกล่าวแล้วจะมีผลผูกพันในคดีอื่นๆ ด้วยมักจะปรากฏในประเทศที่มีระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี หรือระบบกฎหมายที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร (Common Law) ในขณะที่ประเทศไทยมีระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย หรือระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) และระบบศาลมักจะใช้วิธีพิจารณาโดยระบบไต่สวน ถึงแม้ว่าศาลไทยมักจะอ้างอิงคำพิพากษาในคดีก่อนๆ แต่โดยหลักแล้วศาลไม่จำเป็นต้องผูกพันตามคำพิพากษาในคดีก่อนๆ อันอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการตีความได้ อีกทั้งในประเทศไทยเองไม่ได้มีบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) ไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) มีเพียงบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเพียงบางกรณีเท่านั้น อาทิ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตรี (15) ในเรื่องเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนเป็นต้น ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงอาจจะยังมีตัวเลือกมาตรการที่ 3 ที่จะบัญญัติมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวในอนุสัญญาภาษีซ้อนตามเหตุผลดังกล่าวข้างต้นนี้

#### 4.1.2.2. วิธีการนำแนวทางตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญา

ในส่วนวิธีการที่ประเทศไทยจะทำการอนุวัติการมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) เพื่อนำมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น หากประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิกพหุภาคี MLI แล้วก็จะสามารถเลือกได้ว่าจะทำการอนุวัติการผ่านการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) เป็นรายอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับไป หรือจะทำการอนุวัติการผ่านกลไกของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI หรือจะพิจารณาใช้ทั้ง 2 วิธีการควบคู่กันก็สามารถกระทำได้ ซึ่งหากพิจารณาในบริบทของประเทศไทยที่อาจจะมียุทธศาสตร์ในการต่อรองทางเศรษฐกิจที่น้อยกว่าบางประเทศแล้ว การเจรจาแบบทวิภาคีนั้นประเทศไทยอาจจะเกิดข้อเสียเปรียบในการต่อรองผลประโยชน์ทางภาษีได้ อันอาจก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายส่งผลให้เกิด

ปัญหาการกีดกันก่อนฐานเงินได้และการโยกย้ายกำไรได้ นอกจากนี้ หากการเจรจาไม่ประสบผลสำเร็จเนื่องจากการเจรจาไม่สามารถตอบสนองจุดยืนของประเทศไทยที่ทางกระทรวงการคลังทำการกำหนดนโยบายไว้ ก็อาจส่งผลให้การเจรจาประสบความสำเร็จล้มเหลว เกิดต้นทุนในการเจรจาที่สูงขึ้นอีก ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงควรพิจารณาเลือกการเจรจาผ่านสนธิสัญญาพหุภาคี MLI เนื่องจากมีความยืดหยุ่นทั้งในเชิงเนื้อหาและรูปแบบโดยยังอยู่ภายใต้กรอบใหญ่ของ MLI และมาตรฐานขั้นต่ำ ทำให้ประเทศไทยสามารถเกิดทางเลือกในการตั้งข้อสงวนต่างๆ ได้โดยข้อพิจารณาเกี่ยวกับอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจที่น้อยกว่าก็น่าจะลดความสำคัญลงอีกด้วย ซึ่งหากศึกษาตามรายงานของ OECD แล้วพบว่าประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ส่วนใหญ่ เลือกวิธีการอนุวัติการผ่านกลไกของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยมีเพียงประเทศมาเลเซียที่เลือกวิธีการเจรจาแบบทวิภาคีกับบางประเทศเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 วิธีการในการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) โดยผ่านการเป็นสมาชิกพหุภาคี MLI นั้น มีข้อจำกัดในการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนจะส่งผลให้สามารถบังคับใช้ได้ ระหว่างรัฐคู่ภาคีได้นั้นจำเป็นที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะต้องเป็นรัฐภาคีภายใต้สนธิสัญญาพหุภาคี MLI ด้วย กล่าวคือ การไม่สามารถจับคู่ประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI ที่เป็นคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยกัน (Mismatches) โดยมาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของทั้ง 2 ประเทศคู่สัญญานั้นต้องสอดคล้องกันด้วย อันอาจส่งผลให้แต่ละประเทศคู่สัญญาต้องทำการเจรจารอบนอกไปอีก (Mini – Treaty Negotiations) อีกทั้งยังอาจจะต้องทำการเจรจาในเรื่องเกี่ยวกับข้อสงวน ซึ่งแต่ละประเทศโดยเฉพาะประเทศที่อยู่ต่างภูมิภาคซึ่งมักจะมีพื้นฐานทางเศรษฐกิจสังคม และการเมืองแตกต่างกันอาจจะเป็นการยากที่จะสามารถตกลงให้ปรับใช้มาตรการที่สอดคล้องกันได้<sup>107</sup> ยิ่งไปกว่านั้น เนื่องจากสนธิสัญญาพหุภาคี MLI เป็นการดำเนินการตามความตกลงระหว่างประเทศซึ่งเป็นการกระทำระหว่างรัฐบาลต่อรัฐบาลหรือกับองค์กรระหว่างประเทศอันเป็นเรื่องของกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งประเทศไทยได้นำแนวคิดตามทฤษฎีความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศแบบทวินิยม (Dualism) เช่นเดียวกับกับหลายประเทศทั่วโลก โดยกฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับรัฐ ในขณะที่กฎหมายภายในจะทำหน้าที่ในการกำหนดสิทธิหน้าที่ของปัจเจกชนภายในรัฐ ดังนั้น กฎหมายทั้งสอง

---

<sup>107</sup> Irma Mosquera, *The Principal Purpose Test (PPT), the BEPS Inclusive Framework and MLI*, CIAT Inter – American Center of Tax Administrations (4 July 2019) Available From: <https://www.ciat.org/the-principal-purpose-test-ppt-the-beps-inclusive-framework-and-ml/?lang=en>

แบบจึงเป็นอิสระจากกัน ไม่มีกฎหมายแบบใดอยู่เหนือกว่า แต่หากมีกรณีการละเมิดพันธกรณีกัน เป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะต้องไปทำการเจรจาต่อรอง แต่ในส่วนที่เป็นข้อพิพาทกันนั้น ต้องใช้กฎหมายภายในเป็นหลัก ดังนั้น จะต้องมีการแปลงสภาพ (Transformation) หากต้องการให้กฎหมายระหว่างประเทศมีผลใช้บังคับแบบกฎหมายภายใน โดยวิธีการตราเป็นพระราชบัญญัติเสียก่อน กล่าวคือต้องทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับในฐานะพระราชบัญญัตินั้นเอง โดยหากพิจารณาในนิติบริบทแล้วการนำกฎหมายระหว่างประเทศมาบังคับใช้อย่างกฎหมายภายในนั้นต้องนำเสนอขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีตามมาตรา 178 แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2560 อันมีสาระสำคัญในการกำหนดให้การจัดทำสัญญากับนานาประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา หากมีความจำเป็นจะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติเพื่อให้เป็นไปตามสัญญานั้น และหากสัญญานั้นอาจส่งผลกระทบต่อความมั่นคง เศรษฐกิจ สังคม การค้าหรือการลงทุนของประเทศอย่างกว้างขวาง และจากการที่ประเทศไทยไม่ได้เป็นภาคีสมาชิกใน The Vienna Convention on the Law of Treaties 1969 (VCLT) ย่อมไม่มีผลผูกพันตามข้อบทที่ 27 แห่งบทบัญญัติ VCLT 1969 อันกำหนดให้กฎหมายระหว่างประเทศนั้นอยู่เหนือกฎหมายภายในและไม่ได้ขึ้นอยู่กับกฎหมายรัฐธรรมนูญ หรือกฎหมายภายในของแต่ละประเทศแต่อย่างใด อย่างไรก็ดี แม้ว่าขณะนี้ตามรายงาน รายชื่อประเทศที่ร่วมลงนามเป็นภาคีในพหุภาคี MLI ของ OECD ที่เป็นรายงานออก ณ วันที่ 11 มีนาคม ค.ศ. 2020 จะแสดงว่าประเทศไทยได้แสดงเจตจำนงที่จะเข้าร่วมเป็นภาคีแล้ว<sup>108</sup> แต่เนื่องจากสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นส่งผลกระทบต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในของประเทศไทย จึงยังคงต้องศึกษาการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในเพื่อรองรับสนธิสัญญาพหุภาคี MLI รวมถึงศึกษาผลกระทบในเชิงกว้างต่อโครงข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งระบบและผลกระทบเชิงลึกต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ อีกทั้งยังต้องศึกษากระบวนการ การให้สัตยาบัน การอนุวัติการทั้งสนธิสัญญาพหุภาคี MLI และอนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้ในประเทศไทยและแนวทางการบัญญัติข้อสงวนและทางเลือกต่างๆ (Reservation and Option) อีกด้วย นอกจากนี้ ประเทศไทยโดยเฉพาะหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอย่างกรมสรรพากรในฐานะผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีและมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในการดำเนินการตามอนุสัญญา

---

<sup>108</sup> OECD, *SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING Status As of 11 March 2020* [Online], 2020 Available From: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [20 April 2020]

ภาษีซ้อน อาจต้องมีการพิจารณาถึงการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อดำเนินการตามที่พหุภาคี MLI กำหนดไว้ รวมถึงการออกกฎหมายในกรมสรรพากรเองหรือคำสั่งต่างๆ เพื่อแจ้งต่อเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีอีกด้วย<sup>109</sup>

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาประเทศที่เป็นคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้วพบว่า มีประเทศสมาชิก Inclusive Framework จำนวน 48 ประเทศแต่มีเพียง 13 ประเทศที่ไม่ได้เป็นประเทศสมาชิกดังกล่าว โดยปรากฏประเทศที่ร่วมลงนามเป็นภาคีในสนธิสัญญาพหุภาคีเป็นที่เรียบร้อยแล้วจำนวน 45 ประเทศ และอีก 16 ประเทศยังมีได้ร่วมลงนามเป็นสมาชิกในพหุภาคีดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ หากประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นประเทศสมาชิกในพหุภาคีเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ย่อมสามารถเลือกได้ว่าจะเลือกวิธีการที่ 1 โดยเจรจาเป็นรายประเทศคู่สัญญาหรือแบบทวิภาคีสำหรับประเทศที่ไม่ได้ร่วมลงนามเป็นภาคีในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยอาจจะเลือกวิธีการที่ 2 อันได้แก่การปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนผ่านพหุภาคี MLI สำหรับประเทศที่ร่วมลงนามเป็นภาคีในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI เป็นที่เรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศที่เป็นสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) แต่ยังมีได้ร่วมลงนามเป็นภาคีในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ก็อาจจะมีแนวโน้มที่จะร่วมลงนามเป็นสมาชิกพหุภาคีดังกล่าวได้ในอนาคต ซึ่งสามารถสรุปได้ตามตารางต่อไปนี้

ตารางประเทศคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศไทยแสดงว่าเป็นประเทศสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) และร่วมลงนามเป็นประเทศภาคี MLI หรือไม่

ลำดับ	ประเทศ	ประเทศสมาชิก Inclusive Framework	ลงนามเป็นภาคี MLI
1	กัมพูชา	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
2	เกาหลีใต้	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
3	แคนาดา	เป็น	ลงนามแล้ว
4	คูเวต	ไม่เป็น	ลงนามแล้ว
5	จีน	เป็น	ลงนามแล้ว

<sup>109</sup> ปริมล ศรีวงษ์, การระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างประเทศด้วยการอนุญาโตตุลาการตาม Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI), เอกัตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2561, หน้า 69.



ลำดับ	ประเทศ	ประเทศสมาชิก Inclusive Framework	ลงนามเป็นภาคี MLI
6	ชิลี	เป็น	ลงนามแล้ว
7	เชค	เป็น	ลงนามแล้ว
8	เซเชลส์	เป็น	ลงนามแล้ว
9	ไซปรัส	ไม่เป็น	ลงนามแล้ว
10	ญี่ปุ่น	เป็น	ลงนามแล้ว
11	เดนมาร์ก	เป็น	ลงนามแล้ว
12	ไต้หวัน	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
13	ตุรกี	เป็น	ลงนามแล้ว
14	ทาจิกิสถาน	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
15	นอร์เวย์	เป็น	ลงนามแล้ว
16	นิวซีแลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
17	เนเธอร์แลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
18	เนปาล	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
19	บาเรนท์	เป็น	ยังไม่ลงนาม
20	บังคลาเทศ	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
21	บัลแกเรีย	เป็น	ลงนามแล้ว
22	เบลเยียม	เป็น	ลงนามแล้ว
23	เบลารุส	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
24	ปากีสถาน	เป็น	ลงนามแล้ว
25	โปแลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
26	ฝรั่งเศส	เป็น	ลงนามแล้ว
27	พม่า	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
28	ฟินแลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
29	ฟิลิปปินส์	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
30	มอริเชียส	เป็น	ลงนามแล้ว
31	มาเลเซีย	เป็น	ลงนามแล้ว

ลำดับ	ประเทศ	ประเทศสมาชิก Inclusive Framework	ลงนามเป็นภาคี MLI
32	ยูเครน	เป็น	ลงนามแล้ว
33	เยอรมัน	เป็น	ลงนามแล้ว
34	รัสเซีย	เป็น	ลงนามแล้ว
35	โรมาเนีย	เป็น	ลงนามแล้ว
36	ลักเซมเบิร์ก	เป็น	ลงนามแล้ว
37	ลาว	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
38	เวียดนาม	เป็น	ยังไม่ลงนาม
39	ศรีลังกา	เป็น	ยังไม่ลงนาม
40	สเปน	เป็น	ลงนามแล้ว
41	สวิสเซอร์แลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
42	สวีเดน	เป็น	ลงนามแล้ว
43	สหรัฐอเมริกา	เป็น	ยังไม่ลงนาม
44	สิงคโปร์	เป็น	ลงนามแล้ว
45	สโลเวเนีย	เป็น	ลงนามแล้ว
46	ออสเตรเลีย	เป็น	ลงนามแล้ว
47	ออสเตรีย	เป็น	ลงนามแล้ว
48	อังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือ	เป็น	ลงนามแล้ว
49	อาร์เจนตินา	เป็น	ลงนามแล้ว
50	อิตาลี	เป็น	ลงนามแล้ว
51	อินเดีย	เป็น	ลงนามแล้ว
52	อินโดนีเซีย	เป็น	ลงนามแล้ว
53	อิสราเอล	เป็น	ลงนามแล้ว
54	อุซเบกิสถาน	ไม่เป็น	ยังไม่ลงนาม
55	อามิเรตส์	เป็น	ยังไม่ลงนาม
56	เอสโตเนีย	เป็น	ลงนามแล้ว
57	แอฟริกาใต้	เป็น	ลงนามแล้ว

ลำดับ	ประเทศ	ประเทศสมาชิก Inclusive Framework	ลงนามเป็นภาคี MLI
58	โอมาน	เป็น	ลงนามแล้ว
59	ไอร์แลนด์	เป็น	ลงนามแล้ว
60	ฮังการี	เป็น	ลงนามแล้ว
61	ฮ่องกง	เป็น	ลงนามแล้ว

#### 4.2. ผลกระทบในการนำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาใช้ในประเทศไทย

การนำร่างต้นแบบฯ ซึ่งทาง OECD ได้พัฒนาจากแผนปฏิบัติการที่ 6 ซึ่งมีการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) มาปรับใช้ รวมถึงวิธีการนำแนวทางตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวผ่านช่องทางการเจรจาเป็นรายอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคี หรือ การเข้าร่วมเป็นสมาชิกของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ซึ่ง OECD ได้พัฒนาขึ้นเพื่อให้การนำแผนปฏิบัติการต่างๆ ไปปรับใช้นั้นสามารถบรรลุผลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นนั้น ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อตัวผู้เสียภาษีเองภาครัฐ รวมถึงภาพรวมทางเศรษฐกิจและการลงทุนในประเทศไทย ดังนี้

##### 4.2.1. ผลกระทบในการป้องกันการหลบหลีกภาษี

เมื่อมีการนำร่างต้นแบบฯ มาปรับใช้ในประเทศไทยเพื่อขจัดปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) ย่อมส่งผลกระทบต่อการวางแผนภาษีของนักลงทุนเพราะวิธีการดังกล่าวย่อมทำได้ยากมากยิ่งขึ้น หรือ ก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดการเพื่อลดภาระภาษีที่สูงขึ้น เนื่องจากมาตรการที่เป็นบททดสอบว่า นิติบุคคลนั้นเป็นผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงหรือไม่ ทำให้นักลงทุนต้องหาหนทางใหม่ในการหลบเลี่ยงภาษีต่อไป<sup>110</sup>

<sup>110</sup> Supra. Note 28, p 138.

อย่างไรก็ดี หากมองในแง่ของรัฐบาลแล้ว เมื่อมีการนำร่างต้นฉบับฯ มาปรับใช้ในประเทศไทยเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี ย่อมทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีที่สมควรจะได้รับในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ได้มากขึ้น ถึงแม้ว่าในประเทศไทยจะยังไม่มีการศึกษาถึงจำนวนภาษีที่รัฐเสียประโยชน์ในการจัดเก็บไปอย่างจริงจัง แต่จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีในสหรัฐอเมริกาจะเห็นว่าก่อนหน้าการนำมาตรการการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) มาปรับใช้ รัฐบาลได้สูญเสียประโยชน์ในการจัดเก็บมูลค่าหลายล้านล้านเหรียญสหรัฐ ต่อมาภายหลังการปรับใช้มาตรการดังกล่าว ทำให้รัฐบาลสามารถได้รับเงินจำนวนดังกล่าวกลับมาเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศต่อไป<sup>111</sup>

นอกจากนี้ การเข้าร่วมสนธิสัญญาพหุภาคี MLI อันเป็นเครื่องมือตามแผนปฏิบัติการที่ 15 ของมาตรการ BEPS ของ OECD ที่กล่าวไปในก่อนหน้านี้ นั้น เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพและทันสมัยมากกว่าต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เพียงลำพัง เพราะมีลักษณะในการดึงเนื้อหาบางส่วน of ต้นฉบับอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวมาเป็นข้อตกลงในระดับพหุภาคีโดยเฉพาะ อีกทั้งยังเสริมสร้างความร่วมมือในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศในระดับพหุภาคี อันก่อให้เกิดการสร้างมาตรฐานในเรื่องการใช้และตีความของอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีความแน่นอนเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ทำให้ท้ายที่สุดแล้วนักลงทุนเกิดความมั่นใจในการการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศโดยไม่ต้องวางแผนภาษีโดยไม่สุจริตหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอีกต่อไป<sup>112</sup>

#### 4.2.2. ผลกระทบต่อโครงสร้างกฎหมาย

เนื่องจากในร่างต้นแบบฯ นั้น ได้มีข้อกำหนดหลายอย่างที่ต้องทำการแก้ไขกฎหมายภายใน ซึ่งจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ผลดีหรือผลเสียที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนเองที่ต้องการเจรจาแก้ไขเพื่อเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องซึ่งมักจะกินระยะเวลายาวนานและต้องการอาศัยผู้เชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว ซึ่งอาจจะกล่าวได้ว่าประเทศไทยขาดแคลนทรัพยากรบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญ เข้าใจในความซับซ้อนในประเด็นดังกล่าวอย่างถ่องแท้เพื่อให้เกิดการปรับใช้ที่มีประสิทธิภาพ<sup>113</sup> ไม่ใช่ยิ่งก่อให้เกิดการตีความที่ผิดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายเยี่ยงในปัจจุบัน นอกจากนี้เมื่อนำร่างต้นแบบฯ มาปรับใช้แล้วย่อมทำให้นักลงทุน

<sup>111</sup> Supra. Note 28, p 139.

<sup>112</sup> Supra. Note 27, p 64.

<sup>113</sup> Supra. Note 15, p 103.

จากประเทศคู่ค้าที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จะไม่สามารถอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศอื่นมาอ้างเอาสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อีกจึงต้องผลักดันประเทศของตนให้เข้ามาเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนมากขึ้น<sup>114</sup>

นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงกรณีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐและเอกชนผู้เสียภาษี ซึ่งจะเข้าสู่การระงับข้อพิพาทด้วยกระบวนการอุทธรณ์จึงไม่สามารถทำการระงับข้อพิพาทโดยพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545 ได้ แม้จะสามารถทำการตกลงกันให้สามารถกระทำได้ในบางกรณีก็ตาม<sup>115</sup> ยกตัวอย่างเช่น การแต่งตั้งให้ชาวต่างชาติเป็นอนุญาโตตุลาการและดำเนินการเป็นอนุญาโตตุลาการในประเทศไทยตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562<sup>116</sup> ยังไม่ปรากฏความชัดเจนในการทำหน้าที่อนุญาโตตุลาการและผู้รับมอบอำนาจของชาวต่างชาติโดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการที่อนุญาโตตุลาการที่เป็นชาวต่างชาติและอยู่นอกราชอาณาจักรจะสามารถถูกแต่งตั้งได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองและกฎหมายว่าด้วยการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าวซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนขึ้น<sup>117</sup> ประเทศไทยจึงอาจเกิดผลกระทบในการปรับปรุงพระราชบัญญัติดังกล่าวให้มีความแน่นอนชัดเจนขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากประเทศไทยแสดงความประสงค์ที่จะรับหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างประเทศด้วยวิธีการอนุญาโตตุลาการภายใต้ส่วนที่ 6 Article 18 แห่งสนธิสัญญาพหุภาคี MLI แล้วย่อมส่งผลกระทบต่อภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง เนื่องจากเป็นการเปิดโอกาสให้ภาครัฐเข้าถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ ด้วยเหตุนี้ประเทศไทย อาจต้องมีการดำเนินการปรับปรุงรูปแบบอนุญาโตตุลาการให้สอดคล้องกับหลักการตามสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยภาครัฐและบุคคลที่เกี่ยวข้อง<sup>118</sup>

#### 4.2.3. ผลกระทบด้านเศรษฐกิจและการลงทุน

<sup>114</sup> Supra. Note 28, p 139.

<sup>115</sup> Supra. Note 27, p 57.

<sup>116</sup> มาตรา 23/1 แห่ง พระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562

<sup>117</sup> Supra. Note 27, p 58.

<sup>118</sup> Supra. Note 27, p 67.

จากกรณีศึกษาที่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาได้ทำการเปิดเผย พบว่าการปล่อยให้เกิดปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) นั้นทำให้เกิดการบิดเบือนกระแสการลงทุนที่แท้จริง เช่น มีสัดส่วนการลงทุนในประเทศที่ไม่น่าจะมีศักยภาพในการลงทุนเป็นจำนวนมาก แต่เป็นประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า (Tax Haven Country) อย่างกรณีสหรัฐอเมริกา กับดินแดนเนเธอร์แลนด์แอนทิส อย่างไรก็ตาม แม้การปล่อยให้เกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) จะทำให้มีกระแสการลงทุนมากขึ้น แต่ในมุมกลับกันการลงทุนนั้นอาจจะเป็นเพียงการตั้งบริษัทเพื่อส่งผ่าน (Conduit Company) เพื่อประโยชน์ในการวางแผนภาษีเท่านั้น ไม่ได้มีประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ดังนั้น หากกรณีประเทศไทยในช่วงแรกที่นำร่างต้นแบบฯ มาปรับใช้นั้น ในระยะแรกอาจจะมีแนวโน้มการลงทุนที่ลดลง แต่หากมองในระยะยาวแล้ว การลงทุนหลังการปรับใช้น่าจะมีประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงมากกว่า เพราะเป็นการลงทุนที่แท้จริงมิใช่เป็นเพียงประเทศที่ส่งผ่านสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น<sup>119</sup>

นอกจากนี้ หากประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นภาคีอนุสัญญาพหุภาคี MLI และยอมรับหลักการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยกระบวนการอนุญาโตตุลาการซึ่งมักจะสิ้นสุดรวดเร็วและไม่มีขั้นตอนที่ยุ่งยาก ประกอบกับตามสนธิสัญญาพหุภาคี MLI มีข้อกำหนดให้ผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นอย่างดีทำให้การทำคำชี้ขาดเกิดความรวดเร็วและยุติธรรม อันส่งผลให้นักลงทุนมีความมั่นใจในการเข้ามาลงทุนมากขึ้นเนื่องจากภาวะภาษีอากรเป็นหนึ่งในข้อพิจารณาหลักในการตัดสินใจที่จะลงทุนในแต่ละประเทศเพราะนอกจากจะต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเองแล้วและอาจจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยอีก ดังนั้น หากปรากฏหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศที่ชัดเจนทำให้ภาษีที่อาจจะต้องเสียซ้ำซ้อนถูกบรรเทาหรือขจัดออกไปได้<sup>120</sup>

#### 4.2.4. ผลกระทบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

เมื่อนำร่างต้นแบบฯ มาปรับใช้เพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศอื่น ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรนั้นเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีนี่ย่อมมี

<sup>119</sup> Supra. Note 28, p 140.

<sup>120</sup> Supra. Note 27, p 71.

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะทรัพยากรบุคคลที่ต้องมีความรู้ ความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว<sup>121</sup> ซึ่งเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะต้องมีการเตรียมความพร้อมทางด้านบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถ รวมถึงตัวผู้เสียภาษีเองมีภาระที่จะต้องมีหน้าที่ในการพิสูจน์เจตนาในการทำธุรกรรมต่างๆ ว่ามีความสุจริตในการทำธุรกรรมดังกล่าวมิใช่เพียงเพื่อแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอีกด้วย<sup>122</sup> โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากประเทศไทยตกลงเข้าร่วมเป็นภาคีสันติสัญญาพหุภาคี MLI และทำการยอมรับหลักการระดับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศด้วยวิธีการอนุญาโตตุลาการทั้งหมดหรือบางส่วนที่มีข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ในการเลือกบุคคลผู้รับหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการ ซึ่งนอกจากกรมสรรพากรจะต้องเตรียมผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศแล้ว ยังควรต้องมีประสบการณ์เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งประเทศไทยในฐานะเป็นประเทศกำลังพัฒนาและการเข้าร่วมเป็นภาคีดังกล่าวยังคงเป็นเรื่องใหม่ หากเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นอาจมีความจำเป็นที่จะต้องจ้างที่ปรึกษาในการดำเนินการระดับข้อพิพาทดังกล่าว ด้วยประสบการณ์ที่ยังจำกัด ณ ขณะนี้อาจก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมเนื่องจากประเทศที่เป็นคู่พิพาทมีประสบการณ์มากกว่า<sup>123</sup>

#### 4.2.5. ผลกระทบด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวไว้ว่า ประเทศต่างๆ ทั่วโลกได้ให้ความสำคัญกับปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วอย่างกลุ่ม G – 8 และ G – 20 จนเกิดการรวมตัวเป็นองค์กร OECD และทำการศึกษาปัญหาและหาแนวทางแก้ไขปัญหาเพื่อให้เกิดความร่วมมือกันสร้างความโปร่งใสและอุดช่องโหว่ของระบบภาษีอากรในแต่ละประเทศทั่วโลก (Transparency and Tax) นอกเหนือจากความร่วมมือทางการค้า (Trade) เท่านั้น ทำให้แต่ละประเทศมีความเข้มงวดกับกฎเกณฑ์หรือระเบียบในการเก็บภาษีในประเทศของตนและเข้มงวดกับผู้เสียภาษีมากขึ้น ดังนั้นประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศที่ต้องทำการค้ากับประเทศดังกล่าวได้รับผลกระทบในแง่ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเช่นกัน โดยการนำร่างต้นแบบฯ ของ OECD มาปรับใช้ น่าจะส่งผลด้านบวกต่อภาพลักษณ์ของประเทศไทยเนื่องจากเป็น

<sup>121</sup> Supra. Note 15, p 104.

<sup>122</sup> Supra. Note 43, p 69.

<sup>123</sup> Supra. Note 27, p 72.

การแสดงถึงการตื่นตัวที่จะป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าวอันอาจนำไปสู่หนทางและโอกาสในการเจรจาทางเศรษฐกิจในเรื่องอื่นๆ ต่อไปได้ <sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Supra. Note 15, p 104.



## บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 5.1. บทสรุป

จากที่บรรยายไว้ในบทก่อนๆ ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) นั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นผลมาจากกระแสโลกาภิวัตน์ทำให้เกิดการเคลื่อนไหวของทุนและแรงงานอย่างมีอิสระ ผู้ประกอบการสามารถทำการย้ายฐานการผลิตจากประเทศที่มีต้นทุนสูงไปยังประเทศที่มีต้นทุนต่ำได้ เกิดการเจรจาทางการค้าขึ้นเพื่อลดกำแพงทางการค้า การพัฒนาทั้งทางด้านเทคโนโลยีและการคมนาคม เกิดความจำเป็นในการบริหารความเสี่ยงในการพัฒนาคุ้มครองและใช้งานทรัพย์สินทางปัญญา ด้วยผลกระทบเหล่านี้ก่อให้เกิดการควมรวมกันทางด้านเศรษฐกิจและตลาดในระดับนานาชาติอันก่อให้เกิดกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Company – MNC) ซึ่งมีส่วนอย่างมากในอัตราผลิตภัณฑ์มวลรวมระดับโลก และเนื่องจากกระแสโลกาภิวัตน์นี้เอง ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการบริหารจัดการจากการบริหารจัดการแบบเจาะจงเพียงประเทศใดประเทศหนึ่งไปสู่การบริหารจัดการแบบระดับภูมิภาคหรือระดับโลกผ่านลักษณะขององค์กรการบริหารจัดการแบบแม่แบบ รวมไปถึงการควมรวมกันของห่วงโซ่อุปทานแบบเป็นจุดศูนย์กลาง นอกจากนี้ ในปัจจุบันระบบอินเทอร์เน็ตมีบทบาทสำคัญในระบบเศรษฐกิจในภาคส่วนบริการและช่องทางการจำหน่ายสินค้าดิจิทัลต่างๆ ทำให้ผู้ประกอบการสามารถวางแผนในการประกอบกิจการในสถานที่ตั้งภูมิศาสตร์ในที่ห่างไกลจากสถานที่ทางกายภาพของลูกค้าได้อย่างง่ายดายและสะดวกมากยิ่งขึ้นอันเป็นการเอื้อให้เกิดการวางแผนภาษีเพื่อให้ภาระภาษีของตนเองลดลง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งสามารถกล่าวได้ว่าการกระทำดังกล่าวส่งผลกระทบต่อทั้งรายได้ภาษีของประเทศที่ลดลงและส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายในการกำกับดูแลที่สูงขึ้น นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่กลุ่มบริษัทข้ามชาติเองก็สามารถได้รับผลกระทบจะต้องแบกรับส่วนแบ่งภาระทางภาษีไว้เนื่องจากไม่สามารถวางแผนจัดการได้อย่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติอีกด้วย ด้วยเหตุนี้การกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรนั้นจึงเกิดจากการใช้ความสัมพันธ์ของกฎเกณฑ์ทางภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศอันรวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นช่องว่างไปสู่การไม่เสียภาษีในประเทศใดเลย (Double Non – Taxation) หรือการถูกเก็บภาษีให้น้อยที่สุดโดยการโอนถ่ายกำไรจากเขตอำนาจที่มีการก่อให้เกิดกำไรนั้นขึ้นซึ่งแม้ว่าจะเป็นการวางแผนภาษีที่ถูกกฎหมายแต่ก็ไม่สามารถกล่าวได้ว่าเป็นการวางแผนกฎหมายที่ยอมรับได้นัก (Acceptable Tax Avoidance) โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) อันเป็นหนึ่งในสาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) อันส่งผลกระทบแรงในการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศได้อย่างไม่เต็มที่ จนกระทั่ง

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ต้องพิจารณาในการร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น (Model Tax Convention) โดยมีแผนปฏิบัติการ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances อันมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการเจรจาในการจัดทำหรือปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการไม่เสียภาษีในประเทศใดๆ เลย (Double Non – Taxation)

โดย OECD ได้กำหนดให้แผนปฏิบัติการ BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มีมาตรการขั้นต่ำ (Minimum Standard) ซึ่งแต่ละประเทศสมาชิกต้องทำการบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศตนทำกับประเทศคู่สัญญาอื่นๆ เพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ในทางที่ไม่ถูกต้องจากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยกำหนดให้แต่ละประเทศสมาชิกทำการบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) ว่าจะมุ่งขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ก่อให้เกิดโอกาสการไม่เสียภาษีหรือการลดภาษี ที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยไม่ต้องเป็นประการแรก และให้แต่ละประเทศสมาชิกทำการเลือก 1 ใน 3 มาตรการ ได้แก่ มาตรการที่ 1 การบัญญัติหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) และหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะป็นฉบับย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ มาตรการที่ 2 การบัญญัติเพียงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ มาตรการที่ 3 การบัญญัติหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวโดยควบคู่กับกลไกที่ให้ผลเช่นเดียวกับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) เพื่อเป็นการระบุว่ามิสถานการณ์การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องขึ้น โดยหากประเทศสมาชิกเข้าร่วมลงนามในสนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ตามแผนปฏิบัติการที่ 15 แล้ว จะสามารถทำการเลือกได้ว่าจะทำการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) โดยผ่านรูปแบบการเจรจาแก้ไขกับประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับอันเป็นการตกลงในรูปแบบของทวิภาคี (Bilateral Tax Agreements) หรือ โดยการผ่านการเป็นสมาชิกสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้น ซึ่งจะส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบนั้นสามารถบังคับใช้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับอีก

โดยทั้ง 3 มาตรการนั้นประกอบด้วยหลักการสำคัญ ได้แก่ *หลักการแรก* หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) โดยแบ่งเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) และฉบับละเอียด (Detailed Version) และ*หลักการที่สอง* หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test)

**หลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule)** ซึ่งปรากฏเป็นบทบัญญัติใน Article 10 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ โดยใน*วรรคแรก*บัญญัติให้รัฐคู่สัญญาปฏิเสธการมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลที่ไม่มีคุณสมบัติครบตามความในวรรค 2 ทั้งนี้ยังคงต้องเข้าเงื่อนไขหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติข้ออื่นๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อรับสิทธิประโยชน์อีกด้วย โดยความตามวรรค 1 ต้องนำไปปรับใช้ทุกครั้งที่มีการมอบสิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ในส่วนของวรรค 2 จะเป็นการให้คำนิยามว่า “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ” ได้แก่ผู้ใดบ้างโดยอิงจากลักษณะโดยปกติวิสัยหรือตามแหล่งที่มาของบุคคลในหลายๆ ประเภทซึ่งถ้าเข้านิยามเป็น “บุคคลผู้มีคุณสมบัติ” ตามความในวรรคนี้แล้วย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ยกตัวอย่างเช่น กรณีของการทดสอบสัดส่วนความเป็นเจ้าของของนิติบุคคล (Ownership and Base Erosion Test) นิติบุคคลที่ผ่านการเป็นผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องมีผู้ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 โดยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เป็นคู่สัญญานั้นและต้องถือครองหุ้นในนิติบุคคลดังกล่าวมาไม่ต่ำกว่าครึ่งรอบปีภาษีนั้นๆ อีกด้วย และหากเป็นผู้ถือหุ้นทางอ้อม ผู้ที่ทำหน้าที่สื่อกลางในการถือหุ้นนั้นจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่ทำสัญญาอีก รวมถึงการกำหนดในการทดสอบการกัดกร่อนของฐานภาษี (Base Erosion Test) อีกด้วย กล่าวคือ ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นจะต้องมีรายได้รวมน้อยกว่าร้อยละ 50 ในรอบปีภาษีที่ได้จ่ายหรือค้างจ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่ผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ทั้งนี้ไม่รวมรายการค้าตามปกติตามราคาของค่าตอบแทนเกี่ยวกับการบริการซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า (Arm’s Length Payment) ต่อมาในวรรค 3 เป็นการให้รัฐคู่สัญญามีทางเลือกในการทดสอบที่จะมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยพิจารณาจากประเภทของเงินได้ซึ่งได้รับการดำเนินงานที่แท้จริงในรัฐคู่สัญญานั้นเองโดยไม่ใช้การอิงจากตัวบุคคลผู้รับเงินได้เท่านั้น โดยผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามความในวรรคนี้มักจะเป็นรูปแบบของบริษัทซึ่งจะต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อที่ว่า ประการแรก บริษัทนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่แท้จริงในรัฐคู่สัญญา และประการที่ 2 ผลประโยชน์นั้นต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกิจ และ

ในบางกรณีอาจจะมีเงื่อนไขพิเศษที่เกี่ยวข้องกับขนาดของกิจการที่รัฐแหล่งเงินได้อาจจะกำหนดเพิ่มเติมได้ โดยพิจารณาตามความในกฎหมายภายในประเทศ และการประกอบธุรกิจที่แท้จริง (Active Conduct of Business) นั้นจะต้องมีการปฏิบัติงาน บริหารงาน และมีการว่าจ้างพนักงานโดยแท้จริง ไม่ใช่เป็นบริษัทที่มีเพียงการบริหารเงินลงทุน ยกเว้นธุรกิจธนาคารและประกัน นอกจากนี้ ในวรรค 4 นั้นเป็นกฎเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนุพันธ์ต่างๆ ที่อนุญาตให้หน่วยลงทุน (Entity) ซึ่งถูกถือครองโดยบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาแต่มีการลงทุนโดยตรง ในส่วนของวรรคที่ 5 นั้น เป็นการให้ทางเลือกแก่รัฐคู่สัญญาที่สามารถที่จะมอบสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่บุคคลซึ่งถูกปฏิเสธตามเกณฑ์ในวรรคก่อนๆ และสุดท้ายในวรรคที่ 6 เป็นส่วนที่ให้นิยามที่เกี่ยวข้องกับวรรคก่อนหน้านี้อ เพื่อให้การปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อนี้เป็นไปอย่างถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัตินั่นเอง อย่างไรก็ตาม มาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้อาจถูกกล่าวหาว่าสร้างขึ้นเพื่อเป็นอุปสรรคต่อนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเพียงอย่างเดียว ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อนิติบุคคลอื่นที่สมควรได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริตได้ โดยถูกจัดว่าเป็นกฎเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Special Anti - Avoidance Rules – SAAR) อีกทั้งยังเป็นบททดสอบทางวัตถุประสงค์ (Objective Tests) ที่มีความละเอียดและครอบคลุมเป็นอย่างมาก จึงมีความชัดเจนทำให้การตีความและการบังคับใช้นั้นเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถครอบคลุมธุรกรรมทุกรูปแบบที่สามารถรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้

**หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test)** ได้ถูกบัญญัติไว้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าธุรกรรมใดๆ ที่จะเข้ามารับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่ได้เกิดจากแรงจูงใจหลักคือผลประโยชน์ทางด้านภาษีเพียงอย่างเดียวเท่านั้น โดยถูกออกแบบมาเพื่อให้มีความกว้างขวางและยืดหยุ่นเพียงพอในการปรับใช้ให้เข้ากับข้อเท็จจริงในธุรกรรมที่หลากหลายและเป็นการทั่วไปมากขึ้น จึงอาจกล่าวได้ว่า หลักการ PPT ได้พัฒนาขึ้นจากการนำแนวคิดของหลักกฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้าน การหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) โดยมีลักษณะมุ่งทดสอบเชิงอัตวิสัย (Subjective Test) ทั้งนี้ แม้การได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะผ่านการทดสอบตามหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) แล้ว ยังต้องผ่านการทดสอบจากหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) อีกชั้นหนึ่งด้วย นอกจากนี้ยังบัญญัติให้รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธการขอรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หากมีข้อสงสัย ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ต่างๆ อันสามารถเชื่อได้อย่างมีเหตุผลว่าวัตถุประสงค์หลักของการทำธุรกรรมหรือรายการต่างๆ นั้นเกิดขึ้นเพียงเพื่อต้องการสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว

อย่างไรก็ดี การทดสอบในเชิงอัตวิสัยอันนำไปสู่ความไร้ประสิทธิภาพในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ปัญหาการตีความ ปัญหาการกระพริบและปัญหาความขัดแย้งกับหลักการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอื่นๆ ได้ อันส่งผลต่อผู้เสียภาษีโดยตรงเนื่องจากเกิดความยากลำบากในการวางแผนภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายและอาจส่งผลให้แม้เป็นการวางแผนภาษีที่สุจริตแต่ก็อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

อย่างไรก็ดี OECD ได้ระบุว่า ในการพิจารณาที่จะนำมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) และ มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2 มาตรานั้นอาจจะไม่เหมาะสมหรือไม่มีความจำเป็นในบางประเทศได้ เนื่องจากได้มีกฎหมายภายในประเทศที่มีบทบัญญัติกฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) อยู่แล้ว หรือในบางประเทศศาลได้มีการวางหลักต่างๆ ซึ่งสามารถใช้แก้ปัญหาการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่แล้ว นอกจากนี้ OECD ยังได้ระบุให้แต่ละประเทศควรมีการพิจารณานโยบายทางภาษีของตนก่อนที่จะเข้าทำการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นเพิ่มเติม และพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนปัจจุบันที่มีอยู่ว่าทำให้เกิดกรณีที่ไม่มีการภาษีทั้งสองประเทศ (Double Non – Taxation) หรือไม่อีกด้วย

ในส่วนวิธีการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำมาปรับใช้ ประเทศไทยควรที่จะเลือกวิธีการใดระหว่างวิธีการที่ 1 คือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญาเป็นรายๆ ไปหรือเป็นการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement) หรือจะเลือกวิธีการที่ 2 ได้แก่การเข้าร่วมเป็นภาคีในพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ซึ่ง OECD ได้ริเริ่มขึ้นเป็นหนึ่งในแผนปฏิบัติการ BEPS Action Plan 15 เพื่อเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาภาษีซ้อนให้เป็นไปตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) โดยหากรัฐภาคีได้ทำการร่วมลงนามโดยยอมรับบทบัญญัติต่างๆ ภายใต้สนธิสัญญาพหุภาคี MLI อาทิเช่น เนื้อหาบางส่วนของตนแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน แล้ว จะส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่ภาคีและรัฐคู่ภาคีที่เป็นรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นจะสามารถบังคับใช้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับอีก ซึ่งส่งผลทำให้การนำมาตรมาตรฐานขั้นต่ำตาม BEPS Action Plan 6 มาปรับใช้ในแต่ละประเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นโดยทำให้เกิดมาตรฐานในการใช้และตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการเป็นหลักประกันเคลื่อนย้ายทุนระหว่างประเทศเกิดความเชื่อมั่นในการลงทุนและดำเนินธุรกิจและลดช่องว่างในการวางแผนภาษีอันไม่

สุจริตหรือการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง อีกทั้งยังเป็นการเสริมสร้างความร่วมมือในระดับพหุภาคีอีกด้วย

ทั้งนี้ ในการพิจารณาเลือกว่าประเทศสมาชิกนั้นควรจะดำเนินการเลือกใช้วิธีในการเจรจาแบบใดนั้น มีประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไปนี้ *ประการแรก* เวลาที่ใช้ในการเจรจาและขั้นตอนภายในประเทศและระหว่างประเทศมากกว่ารวมถึงต้นทุนในการเจรจา ซึ่งวิธีการตาม MLI มีความเป็นบูรณาการสอดคล้องกันอย่างรวดเร็วทำให้มีประสิทธิภาพมากกว่าการเจรจาแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) ซึ่งแต่ละประเทศอาจจะทำการปรับเปลี่ยนถ้อยคำ ตั้งข้อสงวน หรือทำการกำหนดตัวเลือกต่างๆ อันอาจก่อให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายและนำไปสู่การกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายฐานกำไรในที่สุด ในขณะที่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่บทของ MLI การปรับเปลี่ยนถ้อยคำ ตั้งข้อสงวน หรือทำการกำหนดตัวเลือกต่างๆ ย่อมต้องเป็นไปตามกรอบของ MLI เช่นกัน ส่งผลให้ช่องโหว่ของกฎหมายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถบรรเทาลงทำให้ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายฐานกำไรลดน้อยลง *ประการที่สอง* การเจรจาทวิภาคีมักกระทำผ่านกระบวนการข้อตกลงร่วมหรือ Mutual Agreement Procedure – MAP ซึ่งรัฐที่มีอำนาจในการต่อรองต่างก็อาจเกิดการได้เปรียบเสียเปรียบกันในการจัดเก็บ เทคโนโลยี ฐานข้อมูลรวมถึงกลไกในการจัดเก็บภาษี อันส่งผลให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายในที่สุด ยิ่งไปกว่านั้น การเจรจาแบบทวิภาคีมีลักษณะเป็นการต่างฝ่าย ต่างแกไขโดยไม่ได้คำนึงถึงบริบทรอบด้าน ในขณะที่สนธิสัญญาพหุภาคี MLI สามารถปิดช่องโหว่ของกฎหมายผ่านบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่สอดคล้องกัน โดยเฉพาะในการแก้ปัญหาการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) นอกจากนี้ *ประการที่สาม* ประเด็นความยืดหยุ่นในการเจรจา โดยในเชิงเนื้อหานั้น ประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI มีทางเลือกในการที่จะตั้งข้อสงวนหรือมีทางเลือกในการนำบทบัญญัติต่างๆ ไปปรับใช้ภายในประเทศมากกว่าการเจรจาแบบทวิภาคี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อคู่สัญญานั้นมีอำนาจต่อรองมีความแตกต่างกัน ประเทศที่มีอำนาจต่อรองน้อยกว่า ก็อาจจะถูกโน้มน้าวให้มีความยืดหยุ่นในการเจรจาข้อตกลงให้มากขึ้นอันจะส่งผลให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายในการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้ โดยประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI สามารถเลือกได้ 3 ทางเลือกด้วยกัน ได้แก่ แนวทางเลือกที่ 1 ที่จะไม่ปรับใช้ (Opt – Out) ประเทศสมาชิกพหุภาคีทำการรับบทบัญญัติใน MLI มาปรับใช้ภายในประเทศ ของตนเองทุกบทบัญญัติเว้นแต่ที่ตนตั้งข้อสงวนไว้อย่างชัดเจน แนวทางเลือกที่ 2 เป็นทางเลือกที่แต่ละประเทศสมาชิกจะรับบทบัญญัติใน MLI มาปรับใช้ภายในประเทศของตนเองเท่าที่ตนแสดงเจตนาอย่างชัดเจนว่าต้องการจะผูกพัน (Opt – In) และแนวทางเลือกที่ 3 ประเทศสมาชิกพหุภาคี

สามารถเลือกที่จะนำบทบัญญัติไปปรับใช้ในช่องทางใดก็ได้ หากมีช่องทางที่เหมาะสมในการนำบทบัญญัติไปใช้ได้หลายช่องทาง

อย่างไรก็ดี ถึงแม้ว่าการเจรจาผ่านสนธิสัญญาพหุภาคี MLI นั้นเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) แต่ก็มีข้อจำกัดหรือความท้าทายบางประการ ดังเช่น *ประการแรก* ได้แก่ การไม่สามารถจับคู่ประเทศสมาชิกพหุภาคี MLI ที่เป็นคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยกัน (Mismatches) รวมถึงการที่มาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของทั้ง 2 ประเทศคู่สัญญานั้นไม่สอดคล้องกันด้วย อีกทั้งการที่แต่ละประเทศสามารถตั้งข้อสงวนหรือทางเลือกได้อาจจะเป็นการยากที่จะสามารถตกลงหาจุดความยืดหยุ่นที่เหมาะสม (Balanced Flexibility) ได้ โดยอาจจะทำให้แต่ละประเทศคู่สัญญาต้องทำการเจรจาสองฝ่าย (Bilateral Negotiation) นอกกรอบเพื่อตกลงปรับทางเลือกหรือข้อสงวนกันอีกครั้ง (Mini - Treaty Negotiations) ต่อมา ข้อจำกัดใน *ประการที่สอง* สามารถเกิดขึ้นในกรณีที่มีประเทศสมาชิกเข้าร่วมเป็นภาคีในภายหลัง อาจจะต้องทำการปรับข้อสงวนหรือทางเลือกที่เคยทำไว้เพื่อรองรับประเทศสมาชิกใหม่และยังต้องผ่านกระบวนการให้สัตยาบันอีกรอบ ซึ่งอาจจะเกิดต้นทุนในการเจรจาที่สูงกว่าการเจรจาแบบทวิภาคีได้ในบางกรณี ยิ่งไปกว่านั้น ข้อจำกัดที่สำคัญ *ประการที่สาม* อันได้แก่ข้อจำกัดที่อยู่นอกขอบเขตของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI โดยในประเทศที่กำลังพัฒนานั้นย่อมมีผลกระทบระยะยาวในการบริหารการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ รวมถึงผลประโยชน์ ปัจจัยทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองของแต่ละประเทศภาคี และความละเอียดอ่อนในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้บางประเภทอาจมีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับประเทศภาคีคู่สัญญาที่เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว และอาจมีผลกระทบต่อกฎหมายทั้งสารบัญญัติและวิธีบัญญัติอันเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยการจะทำให้มีผลบังคับใช้ภายในประเทศนั้นต้องมีการแปรสภาพ (Transformation) เสียก่อนเป็นการอนุวัติการตามอนุสัญญาระหว่างประเทศ (Implementation Law) อันจะส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีฐานะเสมือนเป็นพระราชบัญญัติตามกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งวิธีการอนุวัติการย่อมเป็นไปตามทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศที่แต่ละประเทศปรับใช้นั่นเอง

สำหรับประเทศไทยนั้น มีความจำเป็นในการปฏิบัติตามนโยบายของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances เนื่องจากประเทศไทยมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ รวมถึงประเทศที่เป็นประเทศที่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า (Tax Haven Countries) ) ซึ่งอาจจะเป็นแรงจูงใจให้เกิดการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญา

ภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) ได้ แต่หากพิจารณาจากกฎหมายภายในหรือแม้แต่ในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนเอง กลับไม่ได้มีมาตรการเพื่อการระบุหรือป้องกันปัญหาดังกล่าวโดยเฉพาะ โดยอาจทำการทบทวนข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศและการน้อมรับมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) ของ OECD มาบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญา

โดยประการแรกในการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) นั้นประเทศไทยต้องทำการบัญญัติเจตนารมณ์ (The Express Statement) ไว้ในอารัมภบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน (Preamble) ว่าจะมุ่งขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ก่อให้เกิด โอกาสการไม่เสียภาษีหรือการลดภาษีที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีโดยการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยในส่วนของ การเลือกมาตรการตามมาตรฐานขั้นต่ำของ OECD นั้น เมื่อพิจารณาในบริบทของประเทศไทยแล้วพบว่า ประเทศไทยมีการนำหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้กับเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิเป็นส่วนใหญ่ จึงอาจเป็นแรงจูงใจในการเลือกใช้ออนุสัญญา ภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Treaty Shopping) ในประเภทเงินได้ดังกล่าว อย่างไรก็ตามแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยยังขาดความสมบูรณ์และประสิทธิภาพในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จาก อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องเนื่องจาก ยังไม่ปรากฏข้อบททั่วไปของหลักการการจำกัดสิทธิของบุคคล ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ที่จะสามารถปรับ ใช้ได้กับเงินได้ทุกประเภท ดังนั้น ประเทศไทยจึงอาจจะพิจารณาในการเลือกมาตรการทางเลือกที่ 1 โดยนำทั้ง 2 มาตรการอันได้แก่ มาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) และ มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) มาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากทั้งสองมาตรการมีทั้งจุดเด่นและจุดด้อยที่ต่างกัน การนำทั้ง 2 มาตรการมาปรับใช้น่าจะนำไปสู่การป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างมี ประสิทธิภาพมากขึ้นเนื่องจากแต่ละมาตรการน่าจะสามารถทำการอุดโหว่ซึ่งกันและกันได้

นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงทางเลือกในมาตรการที่ 2 ได้แก่ การบัญญัติเพียงหลักการ ทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ก็อาจจะเป็นทางเลือกที่เหมาะสมกับ ประเทศไทยได้ เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นการวางแนวทางในการปรับใช้ที่ยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถนำมา ปรับใช้ในการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้อย่างครอบคลุมทุก รูปแบบ ในขณะที่มาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ซึ่งอาจถูกมองว่าเป็นอุปสรรคต่อนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อแสวงหา



ผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว แต่ก็อาจมีผลกระทบต่อนิติบุคคลอื่นที่สมควรได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริตได้ ส่งผลเสียทำให้บรรยากาศการลงทุนในประเทศเหล่านี้รวมถึงประเทศไทยไม่น่าลงทุนด้วย ด้วยเหตุนี้ มาตรการที่ 2 ในการบรรจุมตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงเป็นอีกหนึ่งทางเลือกที่ประเทศไทยควรจะพิจารณา

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงมาตรการทางเลือกที่ 3 อันได้แก่การบัญญัติมาตรการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ฉบับละเอียด (Detailed Version) ไว้เพียงอย่างเดียวโดยกำหนดให้ใช้ควบคู่กับกลไกที่ให้ผลเช่นเดียวกับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในประเทศที่ใช้เพื่อป้องกันปัญหาการจัดการรายการที่เกิดจากบริษัทส่งผ่าน (Conduit Arrangement) หรือปัญหาอื่นๆ ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีวิธีจัดการไว้ ประเทศไทยจึงอาจจะยังสมควรเลือกมาตรการที่ 3 นี้ เนื่องจาก ประเทศไทยเองไม่ได้มีบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti - Avoidance Rules – GAAR) ไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) มีเพียงบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเพียงบางกรณีเท่านั้น อาทิ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตรี (15) ในเรื่องเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ดังนั้น หากประเทศไทยทำการเลือกมาตรการดังกล่าว อาจจะก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายอันนำไปสู่การแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้

ในส่วนวิธีการที่ประเทศไทยจะทำการอนุวัติการมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) เพื่อนำมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น หากพิจารณาในบริบทของประเทศไทยที่อาจจะมีอำนาจในการต่อรองทางเศรษฐกิจที่น้อยกว่าบางประเทศแล้ว การเจรจาแบบทวิภาคีนั้นประเทศไทยอาจจะเกิดข้อเสียเปรียบในการต่อรองผลประโยชน์ทางภาษีได้ ประกอบกับถ้าหากเกิดกรณีการเจรจาประสบความสำเร็จ เกิดต้นทุนในการเจรจาที่สูงขึ้นอีกประการหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงควรจะเลือกการเจรจาผ่านสนธิสัญญาพหุภาคี MLI เนื่องจากมีความยืดหยุ่นทั้งในเชิงเนื้อหาและรูปแบบ ทำให้ประเทศไทยสามารถเกิดทางเลือกในการตั้งข้อสงวนต่างๆ ได้ นอกจากนี้ เนื่องจากสนธิสัญญาพหุภาคี MLI เป็นเรื่องของกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งประเทศไทยได้นำแนวคิดตามทฤษฎีความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในประเทศแบบทวินิยม (Dualism) ทำให้การจะนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับในฐานะกฎหมายภายในนั้นต้องนำเสนอขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีตามมาตรา 178 แห่งรัฐธรรมนูญ

พ.ศ. 2560 อย่างไรก็ดี ประเทศไทยยังคงต้องศึกษาการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในเพื่อรองรับสนธิสัญญาพหุภาคี MLI รวมถึงศึกษาผลกระทบในด้านต่างๆ ต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งระบบ อีกทั้งยังต้องศึกษากระบวนการ การให้สัตยาบัน การอนุวัติการทั้งสนธิสัญญาพหุภาคี MLI และอนุสัญญาภาษีซ้อนในการนำมาปรับใช้ในประเทศไทย รวมถึงแนวทางการบัญญัติข้อสงวนและทางเลือกต่างๆ (Reservation and Option) อีกด้วย

ในการนำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ของ OECD BEPS Action Plan 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances มาใช้ในประเทศไทยนั้น ย่อมส่งผลกระทบในด้านต่างๆ ดังเช่น *ประการแรก* ผลกระทบในการป้องกันการหลบหลีกภาษี รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีที่สมควรจะได้รับในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ได้มากขึ้น และในการที่ประเทศไทยอาจจะเข้าร่วมเป็นภาคีในสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ในอนาคตนั้น อาจถูกมองว่าเป็นการสร้างมาตรฐานในเรื่องการใช้และตีความของอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีความแน่นอนเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่งผลให้เกิดความมั่นใจต่อนักลงทุน ต่อมาผลกระทบที่สำคัญใน*ประการที่สอง* ได้แก่ ผลกระทบต่อโครงสร้างกฎหมายในประเทศไทยในการแก้ไขกฎหมายภายในเพื่อทำการอนุวัติการให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับตั้งกฎหมายภายใน รวมถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทในประเทศไทยที่ได้รับผลกระทบเช่นกัน *ประการที่สาม* นั้น เป็นผลกระทบด้านเศรษฐกิจและการลงทุน ซึ่งหากมองในระยะยาวแล้ว การลงทุนหลังการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตาม OECD น่าจะมีประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงมากกว่ามิใช่เป็นเพียงประเทศที่ส่งผ่านสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น *ประการที่สี่* ได้แก่ ผลกระทบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่สามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องทำการเตรียมความพร้อมในด้านบุคลากรของกรมสรรพากรเพื่อรองรับในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD นอกจากนี้ ผลกระทบต่อประเทศไทย*ประการสุดท้าย* ได้แก่ ผลกระทบด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ทำให้เกิดความร่วมมือกันสร้างความโปร่งใสและอุดช่องโหว่ของระบบภาษีอากรในแต่ละประเทศทั่วโลก (Transparency and Tax) นอกเหนือจากความร่วมมือทางการค้า (Trade) เท่านั้น อีกทั้งการให้ความร่วมมือกับ OECD นั้น น่าจะส่งผลด้านบวกต่อภาพลักษณ์ของประเทศไทยอันอาจเป็นการเปิดโอกาสในการเจรจาทางเศรษฐกิจในเรื่องอื่นๆ ต่อไปได้

## 5.2. ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วนั้นสามารถสรุปได้ว่า ในการปรับใช้นโยบายป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ตามแผนปฏิบัติการที่ 6 เรื่องการป้องกันการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้น ประเทศไทยควรมีการพิจารณาผลกระทบในด้านต่างๆ จากการปรับใช้มาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) รวมถึงผลกระทบจากการเลือกใช้วิธีการในการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำตามที่ได้บรรยายไว้ก่อนหน้านี้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องอันจะนำไปสู่ปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

*ประการแรก* เมื่อพิจารณาตาม BEPS Action Plan 6 แล้ว ในส่วนของการเลือกมาตรการในการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้น ประเทศไทยควรมีการพิจารณาเลือกแนวทางตามมาตรการที่ 1 หรือ 2 อันได้แก่ การบัญญัติมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) และมาตรการการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) ไม่ว่าจะเป็นฉบับย่อ (Simplified Version) หรือฉบับละเอียด (Detailed Version) ก็ตามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ การบัญญัติเพียงมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT Rule) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามลำดับ เนื่องจากว่ามาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test – PPT Rule) นั้นถูกพัฒนาขึ้นเพื่อครอบคลุมการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบต่างๆ โดยการวิเคราะห์เชิงอัตวิสัย (Subjective Test) เพื่อทดสอบว่าวัตถุประสงค์ในการทำธุรกรรมนั้นมุ่งเน้นเพียงผลประโยชน์ทางภาษีเพียงอย่างเดียวหรือไม่ อย่างไรก็ตาม มาตรการการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits – LOB Rule) อาศัยเกณฑ์ในการวิเคราะห์เชิงวัตถุวิสัย (Objective Test) ซึ่งมีความชัดเจนและการตีความและการบังคับใช้นั้นอันหนึ่งอันเดียวกันมากกว่า ด้วยเหตุที่แต่ละมาตรการนั้นมีจุดเด่นและจุดด้อยที่แตกต่างกัน มาตรการทั้งสองจึงเป็นมาตรการที่เหมาะสมในการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องซึ่งประเทศไทยสามารถนำมาปรับใช้ได้

*ประการที่สอง* หากประเทศไทยมีการปรับใช้มาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้การป้องกันการแสวงหาสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องมีประสิทธิภาพมากขึ้น ประเทศไทยอาจพิจารณานำบัญญัติหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีทั่วไป (General Anti Avoidance Rule – GAAR) เพื่อเป็นพื้นฐานในการบังคับใช้ร่วมกับมาตรการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purposes Test) รวมถึงหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีอื่นๆ อาทิเช่น

หลักการทดสอบวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose Test) มาตรการคุ้มกันธุรกรรมที่กระทำโดยสุจริต (Bona Fide Provisions) เป็นต้น นอกจากนี้ ประเทศไทยอาจจะพิจารณาในการจัดทำคู่มือเป็นแนวทางในการปฏิบัติว่า การทำธุรกรรมรูปแบบใดบ้างที่จะถูกพิจารณาว่าต้องห้ามหรือไม่ต้องห้ามตามมาตรการดังกล่าว โดยอาจทำการยกตัวอย่างที่ถือว่าการขัดและไม่ขัดต่อเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>125</sup>

*ประการที่สาม* ประเทศไทยอาจจะทำการพิจารณาวิธีการในการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานขั้นต่ำมาปรับใช้โดยการเข้าร่วมเป็นประเทศสมาชิกสนธิสัญญาพหุภาคี MLI แทนที่จะเป็นการเจรจาเป็นรายอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับแบบทวิภาคี (Bilateral Negotiation) ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดผลกระทบจากการเสียเปรียบในการเจรจาเนื่องจากประเทศไทยอาจจะถูกมองว่าเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาและมีอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจที่ต่ำกว่าบางประเทศ ส่งผลให้หากเป็นการเจรจาในลักษณะทวิภาคีประเทศไทยอาจถูกโน้มน้าวให้จำยอมในการยืดหยุ่นการจัดเก็บภาษีบางประการซึ่งอาจจะก่อให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายที่จะนำไปสู่การแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องได้

*ประการที่สี่* หน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องควรจะทำการศึกษาเพิ่มเติมในประเด็นที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในเพื่อเตรียมความพร้อมในการรองรับสนธิสัญญาพหุภาคี MLI รวมถึงศึกษาผลกระทบในเชิงกว้างต่อโครงข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งระบบและผลกระทบต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ อีกทั้งยังต้องศึกษากระบวนการ การให้สัตยาบัน การอนุมัติการทั้งสนธิสัญญาพหุภาคี MLI และอนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้ในประเทศไทยและแนวทางการบัญญัติข้อสงวนและทางเลือกต่างๆ (Reservation and Option) อีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรมสรรพากรในฐานะผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีและมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในการดำเนินการตามอนุสัญญาภาษีซ้อน อาจต้องมีการพิจารณาถึงการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อดำเนินการตามที่พหุภาคี MLI กำหนดไว้ รวมถึงการออกกฎหมายในกรมสรรพากรเองหรือคำสั่งต่างๆ เพื่อแจ้งต่อเจ้าหน้าที่เป็นการเตรียมความพร้อมในองค์ความรู้ในการปรับใช้และตีความมาตรการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง รวมถึงการให้ข้อมูลและทำความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย เพื่อให้การป้องกันการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอันไม่ถูกต้องเป็นไปอย่างบรรลุผลและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

<sup>125</sup> Supra. Note 52, p 115.

ประการที่ 5 จะเห็นได้ว่า ตามนโยบายป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ของ OECD นั้น แผนปฏิบัติการที่ 6 เรื่องการป้องกันการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้องนั้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งในการป้องกันปัญหาดังกล่าวเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ประเทศไทยจึงควรพิจารณาในการเข้าร่วมปฏิบัติตามแผนปฏิบัติการอื่น อาทิเช่น แผนปฏิบัติการที่ 13 อันเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนและการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างรัฐ Country-by-Country Report ซึ่งโดยท้ายที่สุดแล้วจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม ลดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร อีกทั้งยังเป็นการส่งเสริมภาพลักษณ์ที่ดีกับประเทศไทยอีกด้วย

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ กองวิชาการแผนภาษี, *คู่มือวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure Guideline)*, กรมสรรพากร.

โกสินทร์ เที่ยรสวัสดิ์กิจ, *แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Anti-treaty shopping measure) มาใช้ในประเทศไทย*, เอกตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2549.

เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ , สุดคะนิง สมบูรณ์วงศ์, *จับสัญญาฉบับการเปลี่ยนแปลงรอบโลกกับมาตรฐานภาษีระหว่างประเทศแนวใหม่, สรรพากรสาสน์*, (พฤษภาคม 2557) <http://www.sanpakornsarn.com/backend/magazine-file/file1401943806.pdf> (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2561).

เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ , วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรสาสน์*, (มกราคม 2563)

เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ , วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรสาสน์*, (กุมภาพันธ์ 2563)

เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ , วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, *ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร, สรรพากรสาสน์*, (มีนาคม 2563)

ชนิดา สีสานันท์กุล, *หน้าที่การจัดภาษีซ้อนกรณีธุรกรรมเกี่ยวข้องกับสามประเทศ*, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2553 หน้า 27.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, กรุงเทพมหานคร, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, พ.ศ. 2551.

ฐานิสสร มาสุจันท์, การนำแนวทางป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้ในประเทศไทย, เอกอภิตศึกษาปริญญาณิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะณิตศาสตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2557.

ฐาปัทม์ สันทัดไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, เอกอภิตศึกษาปริญญาณิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะณิตศาสตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2560.

ปริมล ศรีวงษ์, การระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างประเทศด้วยการอนุญาโตตุลาการตาม Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI), เอกอภิตศึกษาปริญญาณิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะณิตศาสตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2561

พนิต อีรภาพวงษ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (Principles of International Tax Planning for Multinational Companies), กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, พ.ศ. 2546.

พิภพ วีระพงษ์, การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping), วารสารกฎหมาย ปีที่ 27 ฉบับที่ 3: 109-111.

วรชาติ เรืองรุจิระ, ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยบริษัทข้ามชาติภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย, เอกอภิตศึกษาปริญญาณิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะณิตศาสตร มหาวิทยาลัยรามคำแหง : 2545.

วรรณาด ต้นตติศิริวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกอภิตศึกษาปริญญาณิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะณิตศาสตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2561.

วรรณชนิต สงวนวงศ์, การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ ศึกษากรณีความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย, หน้า 94.

วิสา หวังสุวรรณ และ รศ. ดร. จิรศักดิ์ รอดจันท์, ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ออนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน : ศึกษากรณีการหลบหลีกภาษีและมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน, หน้า 8.

สุพัตรา อนันตพงศ์, ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ, เอก์ตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง : 2538.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, นโยบายทั่วไป + สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าโครงการ [Online], Available From: [https://www.boi.go.th/index.php?page=policies\\_for\\_investment\\_promotion&language=th](https://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion&language=th). [25 มีนาคม 2563]

หทัยรัตน์ ทองมาก, การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย, เอก์ตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย : 2558.

## ภาษาอังกฤษ

Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance And Evasion*, Congressional Research Service (C.R.S.) CRS Report for Congress (23 January 2013): 2-22.

Irma Mosquera, *The Principal Purpose Test (PPT), the BEPS Inclusive Framework and MLI*, CIAT Inter – American Center of Tax Administrations (4 July 2019) Available From: <https://www.ciat.org/the-principal-purpose-test-ppt-the-beps-inclusive-framework-and-ml/?lang=en>

Mimi E. Gild, *Tax Treaty Shopping: Changes In The U.S. Approach To Limitation On Benefits Provisions In Developing Country Treaties*, Virginia Journal of International Law (1990): 1-8.

Stephanie Soong Johnston, *U.K. Lawmaker Slams Facebook For Paying Zero Corporate Tax In 2012*, The Insurance Tax Review (November 2013): 2.

OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report* [Online], OECD/G20 Base Erosion and Profit



Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Available From:  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. [12 January 2020]

OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping Inclusive Framework on BEPS: Action 6* [Online], 2019 Available From: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264312388-en.pdf?expires=1588011859&id=id&acname=guest&checksum=F9A8863E65A108B04EE2FBEE34AD991D>. [17 January 2020]

OECD, *SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING Status As of 11 March 2020* [Online], 2020 Available From: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [20 April 2020]

OECD (2020), *Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping* [Online], 2020 Available From: <https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-second-peer-review-report-on-treaty-shopping.pdf>. [15 April 2020]

## ภาคผนวก 1

### มาตรการวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure - MAP)

วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP) เป็นมาตรการภายใต้ข้อบทที่ 25 ของ OECD Model Tax Convention และ UN Model Tax Convention เป็นหลักการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือข้อตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วแต่กรณีรวมถึงความไม่สอดคล้องกันในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยเป็นส่วนประกอบหนึ่งในอนุสัญญาต้นแบบที่ทาง OECD พัฒนาขึ้นมาจากการอนุญาตตุลาการมาปรับใช้เป็นวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (ต่อไปจะเรียก “MAP”) อันเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ผู้ที่ได้รับมอบหมายจากรัฐคู่สัญญามีส่วนร่วมในการแก้ไขปัญหาข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ<sup>126</sup> โดยสำหรับประเทศไทยเองได้มีการร่วมลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นๆ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

#### 1) เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทที่ระบุไว้ใน MAP ได้แก่กรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่ารัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐคู่สัญญามีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาต้นแบบกำหนดไว้ โดยผู้เสียภาษีทำการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือรัฐที่ตนมีสัญชาติภายในระยะเวลา 3 ปี นับตั้งแต่วันที่การแจ้งการกระทำดังกล่าว<sup>127</sup>

#### 2) สิทธิของผู้เสียภาษีในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้ข้อบทที่ 1 แห่งอนุสัญญาฯ มีสิทธิยื่นคำขอจัดทำ MAP ไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของไทย โดยกรมสรรพากรจะรับเฉพาะคำขอจัดทำ MAP ที่ยื่นโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้นและจะเป็นผู้พิจารณาว่าการกระทำของรัฐคู่สัญญาหนึ่งหรือทั้งสองรัฐมี

<sup>126</sup> กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ กองวิชาการแผนภาษี, *คู่มือวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure Guideline)*, กรมสรรพากร, หน้า 1.

<sup>127</sup> Supra. Note 128, p 7 - 8.

ผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากรโดยไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาฯ ที่เกี่ยวข้อง<sup>128</sup> และเมื่อมีการนำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการตาม MAP แล้วจะไม่ใช่การตัดสินคดีของผู้เสียภาษีในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายบัญญัติไว้<sup>129</sup>

### 3) ขั้นตอนในกระบวนการระงับข้อพิพาท

ขั้นตอนในกระบวนการระงับข้อพิพาทตาม MAP เริ่มจากข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นมานั้นเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (The Competent Authority) พิจารณาแล้วว่ามีเหตุอันสมควรให้พิจารณาโดยข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นต้องระงับข้อพิพาทร่วมกันกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยวิธีการตาม MAP อันมีสาเหตุมาจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ผู้เสียภาษีมายื่นคำร้องไม่สามารถดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐนั้นสามารถติดต่อกันได้โดยตรงเพื่อวัตถุประสงค์ร่วมกันในการระงับข้อพิพาทให้บรรลุผลสำเร็จได้

สำหรับประเทศไทยนั้นการเริ่มขั้นตอนการดำเนินการตามวิธีการ MAP โดยผู้เสียภาษียื่นคำขอเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อนำเสนอทำที่ของตนเองรวมถึงให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและประเด็นทางกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการและผลลัพธ์จากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น โดยการยื่นคำขอจัดทำ MAP นี้สามารถกระทำได้โดยมีตั้งค่านึงถึงกระบวนการแก้ไขข้อพิพาทภายในประเทศที่มีอยู่ภายใต้กฎหมายของทั้งสองรัฐ และหากผู้เสียภาษีมีการยอมรับการถูกเรียกเก็บภาษีและไม่ได้ทำการขออุทธรณ์การแจ้งการประเมินภาษีหลังถูกตรวจสอบภาษีแล้วก็ยังสามารถที่จะยื่นคำร้องดังกล่าวได้ หลังจากนั้น กรมสรรพากรจึงจะเริ่มดำเนินการตาม MAP กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาฯ ที่เกี่ยวข้องต่อไป<sup>130</sup> นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้กำหนดรูปแบบและเนื้อหาของคำขอจัดทำตามวิธีการ MAP ไว้ว่าจะต้องยื่นเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นภาษาไทยและควรยื่นมาพร้อมกับเอกสารและข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด โดยคำขอนั้นจะต้องมีข้อมูลประกอบการพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอีกด้วย<sup>131</sup>

<sup>128</sup> Supra. Note 72, p 1.

<sup>129</sup> Supra. Note 73, p 14.

<sup>130</sup> Supra. Note 72, p 1.

<sup>131</sup> รายการข้อมูลและหลักฐานที่ต้องทำการเสนอต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของกรมสรรพากร

- การระบุตัวตนและข้อมูลการติดต่อของบุคคลที่ยื่นคำขอ (ชื่อ ที่อยู่ หมายเลขผู้เสียภาษี)

- การระบุตัวตนของบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องตามคำขอ

- 
- หนังสือมอบอำนาจหากยื่นโดยผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ
  - ประเทศที่เกี่ยวข้อง
  - ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น (รวมถึงจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้องเป็น เงินบาท และสกุลเงินของประเทศที่เกี่ยวข้อง รายละเอียดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีที่ยื่นคำขอ และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรง งบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)
  - ช่วงเวลาที่เกิดภาษีซ้อนหรือการเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญาฯ นั้นๆ
  - ข้อมูลรายละเอียดของการกระทำที่มีผลหรือจะมีผลให้เกิดภาษีซ้อนหรือการเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญาฯ ที่เกี่ยวข้อง เช่น รายงานการประเมินภาษีหรือข้อหาหรือ
  - การวิเคราะห์และเหตุผลสนับสนุนที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลทางภาษีซึ่งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของอนุสัญญาฯ ที่เกี่ยวข้อง
  - ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับการดำเนินการใดๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทยหรือในรัฐอีกรัฐหนึ่ง (การติดต่อกับเจ้าหน้าที่ด้านภาษีอากร การคัดค้าน ฯลฯ)
  - ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการแก้ไขข้อพิพาทใดๆ ที่ได้ร้องขอในประเทศไทยหรือในอีก รัฐหนึ่ง (ถ้ามี)
  - ข้อมูลที่แสดงว่าคำขอจัดทำ MAP ได้ถูกส่งไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งหรือไม่
  - คำแถลงยืนยันความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลและเอกสารทั้งหมดของคำขอจัดทำ MAP และการยืนยันว่าผู้เสียภาษีจะช่วยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจโดยการให้ข้อมูลหรือเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ตามที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจร้องขอ ผู้เสียภาษีต้องชี้แจงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง จัดหาหลักฐาน และให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับการดำเนินการตาม MAP
  - หลักฐานว่าประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการร้องขอการจัดทำ MAP นั้น ได้ถูกระบุไว้ใน Advance Tax Ruling ข้อตกลงเกี่ยวกับการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement) รวมถึงสำเนาของเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)
  - ข้อมูลอื่นที่จะช่วยแก้ไขข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

#### 4) การบังคับใช้ผลของความตกลง

ผลจากกการระงับข้อพิพาทตาม MAP นั้นสามารถบังคับใช้โดยไม่ต้องคำนึงถึงอายุความหรือระยะเวลาใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญากำหนด

#### 5) การดำเนินการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

กรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ด้วยตนเอง MAP ได้ ระบุให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองต้องใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาทเพื่อมิให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด โดยอาศัยการปรับใช้หรือตีความตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น

#### 6) รูปแบบการระงับข้อพิพาท

ในการดำเนินการตาม MAP รูปแบบในการระงับข้อพิพาทจะถูกเลือกโดยดุลยพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ และเพื่อให้การระงับข้อพิพาทนั้นบรรลุผลสำเร็จลุล่วง เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจดังกล่าวสามารถเลือกที่จะติดต่อกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยตรงหรือติดต่อผ่านคณะกรรมการร่วมอันประกอบด้วยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหรือผู้แทนที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองได้

นอกจากนี้ MAP ยังได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการระงับข้อพิพาทไว้ดังนี้

##### 1) ผู้ดำเนินการระงับข้อพิพาท

ผู้มีบทบาทสำคัญในการระงับข้อพิพาทตาม MAP ได้แก่ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของแต่ละรัฐซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจจากรัฐให้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยส่วนใหญ่กระทรวงการคลังหรือผู้มีอำนาจดำเนินการแทนจะถูกกำหนดเป็นเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจโดยมักจะเป็นเจ้าพนักงานในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารภาษี ( ในกรณีของประเทศไทย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้มอบอำนาจให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจภายใต้อนุสัญญา<sup>132</sup> ) เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางเกี่ยวกับทางด้านภาษีและอนุสัญญาภาษี

---

<sup>132</sup> Supra. Note 72,p 1.

ซ้อน อีกทั้งยังต้องอาศัยความพยายามในการระงับข้อพิพาทด้วยความสุจริตในการปรับใช้และตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงต้องแสวงหาโอกาสที่จะทำให้เกิดการประนีประนอมกันเพื่อให้ผลจากการระงับข้อพิพาทนั้นเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพตามมาตรฐานที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ โดยผลของการระงับข้อพิพาทที่ผ่านมาแล้วนั้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถนำมาเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในภายหลังได้แม้จะมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นข้อพิพาทที่เหมือนกันก็ตามและต้องมีการแจ้งผลการระงับข้อพิพาทแก่ผู้เสียภาษีอากรทราบเป็นลายลักษณ์อักษรพร้อมระบุเหตุผลรองรับคำวินิจฉัยนั้นอีกด้วย<sup>133</sup> อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจดังกล่าวไม่ได้ถูกบังคับให้ต้องบรรลุผลในการจัดภาษีซ้อน<sup>134</sup>

## 2) ประเภทของข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยวิธีการ MAP

อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นเรื่องของภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยประเภทข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีมักยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้แก่

- ก. ข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทั้งสองรัฐ  
ข้อพิพาทนี้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐทั้งสอง
- ข. ข้อพิพาทเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน  
ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่หากเกิดกรณีที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทำการหักภาษีจากผู้รับเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือมีการจัดเก็บภาษีต่างๆ ไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้
- ค. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีเปิดสาขาในรัฐหนึ่งแล้วถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากรัฐนั้น  
ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเปิดสาขาในอีกรัฐหนึ่งแต่ถูกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากสาขานั้น กล่าวคือเกิดกรณีจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้น โดยผู้เสียภาษีอาจร้อง

<sup>133</sup> Supra. Note 27, p 20.

<sup>134</sup> Supra. Note 26, p 1.

ขอให้มีการเครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ หรือหากต้องการให้บรรเทาภาษีที่เกิดขึ้นผู้เสียภาษีอาจทำความตกลงกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในอีกรัฐหนึ่ง หรือร้องขอให้ทำการยกเว้นภาษีให้

- ง. ข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจโดยที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐที่จัดเก็บนั้น

เนื่องจากการตีความนิยามของการมีอยู่ของสถานประกอบการอยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายภายในมีผลต่อการถูกจัดเก็บภาษีได้แม้ไม่ได้มีสถานประกอบการอยู่ในรัฐนั้นก็ตาม โดยบางรัฐอาจมีข้อกำหนดของกฎหมายที่ซับซ้อนและมีผลต่อบริษัทที่แม้ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐดังกล่าวก็อาจถูกตีความให้มีความรับผิดชอบทางภาษีได้

- จ. ข้อพิพาทที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนเอง

ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตีความหรือชี้แจงในประเด็นเกี่ยวกับบทบัญญัติของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าครอบคลุมเงินได้ประเภทใดหรือเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของเงินได้ระหว่างประเทศ

- ฉ. ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

การที่เจ้าพนักงานไม่มีแนวทางการประเมินราคาตลาดสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัทที่ชัดเจนเพียงพอเนื่องจากประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดแนวทางในการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มไว้โดยเฉพาะ ดังเช่น OECD และประเทศสหรัฐอเมริกา จึงอาจส่งผลให้การประเมินราคาตลาดไม่ถูกต้องและเหมาะสม เกิดเป็นข้อพิพาทและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อันก่อให้เกิดความไม่มั่นใจต่อนักลงทุนได้

- ช. ข้อพิพาทเกี่ยวกับนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่

ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภายใต้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีข้อ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติทำให้ผู้เสียภาษีที่ตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งและเป็นคนชาติในรัฐหนึ่งถูกจัดเก็บภาษีได้

นอกจากข้อพิพาทดังกล่าวไปแล้วข้างต้น ทาง OECD มีความเห็นว่าหากเกิดกรณีที่ผู้เสียภาษีเชื่อว่าการกระทำของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐไม่เป็นไปตามต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และมีความเสี่ยงต่อผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้นแต่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจ หรือเกิดการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของรัฐคู่สัญญาทำให้เกิดประเภทเงินได้ที่เคยได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กลายเป็นต้องถูกจัดเก็บภาษี กล่าวคือ เกิดกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดไว้ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องเพื่อนำข้อพิพาทเหล่านั้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการตาม MAP ได้ จึงสามารถกล่าวได้ว่า การนำวิธีการ MAP เป็นข้อกำหนดไว้ในต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เพื่อระงับข้อพิพาทสำหรับรัฐคู่สัญญาที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันย่อมก่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อนักลงทุนในต่างประเทศได้<sup>135</sup> ยิ่งไปกว่านั้น วิธีการ MAP ยังปรากฏในส่วน 6 Article 19 แห่งสนธิสัญญาพหุภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI) เกี่ยวกับการบังคับผูกพันวิธีทางอนุญาโตตุลาการ โดยหากเกิดกรณีที่มีข้อพิพาททางภาษีที่ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ตามวิธีการ MAP หากข้อพิพาทนั้นเข้าเงื่อนไขที่ Article 19 แห่งสนธิสัญญาพหุภาคี MLI กำหนด ผู้เสียภาษีก็สามารถนำข้อพิพาทนั้นเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้

---

<sup>135</sup> Supra. Note 27, p 8 - 13.



## ภาคผนวก 2

### ส่วนที่ 6 ของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI

ส่วนที่ 6 ของสนธิสัญญาพหุภาคี MLI ได้มีการตกลงในเรื่องวิธีการอนุญาโตตุลาการ โดยหากเกิดกรณีที่มีข้อพิพาททางภาษีอากรที่ไม่สามารถระงับได้ด้วยวิธีการ MAP ได้ ภายใต้ MLI สามารถให้ระงับข้อพิพาทดังกล่าวด้วยวิธีการอนุญาโตตุลาการในส่วนที่ 6 เรื่อง การอนุญาโตตุลาการ โดยใน Article 18 กำหนดให้รัฐภาคีสามารถเลือกได้ว่าจะรับหรือไม่รับการอนุญาโตตุลาการ และหากรับแล้วจะรับทั้งหมดหรือบางส่วนในการระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างประเทศของรัฐภาคีสมาชิกโดยจะมีผลเมื่อการรับวิธีการอนุญาโตตุลาการนั้นถูกยอมรับโดยรัฐภาคีทั้งสองฝ่าย

โดย Article 19 ได้กล่าวถึงหลักการทั่วไปของการบังคับผูกพันทางอนุญาโตตุลาการระบุว่าผู้เสียภาษีสามารถเสนอข้อพิพาทต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาที่ผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ตามวิธีการ MAP ซึ่งถูกบัญญัติไว้ในวรรค 1 ข้อ 16 ของอนุสัญญาที่ครอบคลุม (Covered Tax Agreement) โดยผลการชี้ขาดต้องสอดคล้องเป็นไปตามที่อนุสัญญาดังกล่าวระบุไว้ แต่หากเจ้าหน้าที่ไม่สามารถปฏิบัติตามวิธีการ MAP ได้ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจยุติข้อพิพาทที่ยังคงมีปัญหาและไม่สามารถดำเนินการแก้ไขได้ให้ส่งไปยังอนุญาโตตุลาการ โดยเมื่อมีคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการแล้วนั้นจะเกิดผลผูกพันกับเขตอำนาจศาลทั้งสองรัฐคู่สัญญา ยกเว้นหากบุคคลที่ถูกกระทบโดยผลชี้ขาดนั้นไม่ได้เป็นภาคี MLI หรือเป็นภาคีแต่ไม่ได้รับการอนุญาโตตุลาการ หรือ คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการนั้นได้มีการตัดสินพิพาทจากศาลใดศาลหนึ่งในเขตอำนาจศาลของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งว่าคำชี้ขาดนั้นไม่ถูกต้อง หรือ เกิดกรณีที่ข้อพิพาทดังกล่าวถูกนำขึ้นสู่ศาลใดศาลหนึ่งหรือศาลปกครองของรัฐคู่สัญญาโดยบุคคลที่ได้รับผลกระทบนั้น<sup>136</sup>

ในส่วนของ Article 20 ได้กล่าวถึงรายละเอียดในการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการโดยสามารถกระทำได้โดยรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายทำการเข้าร่วมตกลงกัน และใน Article 21 ได้ระบุว่าขั้นตอนของการอนุญาโตตุลาการจะต้องเป็นความลับและหากมีกรณีข้อพิพาทเกิดขี้นก่อนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอนุญาโตตุลาการเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของเขตอำนาจศาลผู้ทำสัญญาสามารถใช้วิธีการ MAP เพื่อแก้ไขปัญหา

<sup>136</sup> Supra. Note 73, p 50.

หรือ ให้บุคคลผู้ยื่นคำร้องทำการถอนคำร้องขอตามวิธีการอนุญาโตตุลาการหรือถอนคำร้องขอตามวิธีการ MAP ตามความใน Article 22 โดยประเภทของกระบวนการระงับข้อพิพาทตามวิธีการอนุญาโตตุลาการได้มี บรรจุไว้ใน Article 23 และหากเกิดกรณีผลของคำชี้ขาดมีผลแตกต่างกันระหว่างสองรัฐ Article 24 ได้ กล่าวถึงข้อตกลงไว้ว่า หากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจไม่ยอมรับคำชี้ขาดหรือมีความเห็นต่างและยังไม่สามารถแก้ไข ปัญหาทั้งหมดดังกล่าวภายในสามเดือนหลักการตัดสินชี้ขาดอนุญาโตตุลาการ คำชี้ขาดนั้นย่อมไม่มีผลผูกพัน นอกจากนี้ กรณีที่รัฐภาคีเลือกที่จะให้มีการอนุญาโตตุลาการตาม Article 18 ที่กล่าวไว้ข้างต้นนี้ ต้องมีการนำ บทบัญญัติในส่วนที่ 6 นี้มาบังคับใช้สำหรับข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้ด้วยวิธีการ MAP อันเป็นบทบัญญัติ ในอนุสัญญาที่ครอบคลุมอยู่แล้ว โดยรัฐภาคีอาจมีการตั้งข้อสงวนได้บางส่วนหรือทั้งหมดในส่วนนี้ได้<sup>137</sup>

---

<sup>137</sup> Supra. Note 32, p 10.