

มาตรการป้องกันการใช้นุสญญาภาชีโดยมิชอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์
(Limitation on Benefits) ของประเทศสหรัฐอเมริกา

นางสาว อัญชิสา คงงาม

รายงานเอกัตศึกษาระดับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Anti-Treaty Abuse under the Limitation on Benefits (LOB) rule
of the United States

Miss Anchisa Kongngam

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfilment of
the Requirements for the Degree of Master of Laws
Program in Finance and Tax Laws
Faculty of Law
Chulalongkorn University
Academic Year 2019
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อรายงานเอกัต	มาตรการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ของประเทศสหรัฐอเมริกา
นิสิต	นางสาวอัญชิสิตา คงงาม
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

บทคัดย่อ

ภาษีอากรเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการอย่างหนึ่ง ผู้ประกอบธุรกิจจึงพยายามหาวิธีการเพื่อให้กิจการของตนเสียภาษีอากรน้อยที่สุดหรือไม่จำเป็นต้องเสียภาษีอากรเลย การเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ เป็นวิธีการที่ถูกใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายทางภาษี ส่งผลให้นานาประเทศสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่รัฐควรจะได้รับมหาศาล โดยประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่เริ่มสนใจปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ และหามาตรการเพื่อจัดการปัญหาดังกล่าว ซึ่งหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ เป็นมาตรการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเลือกใช้มาเป็นระยะเวลายาวนาน และเชื่อว่าสามารถจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยวัตถุประสงค์ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มีขึ้นเพื่อรับมือกับธุรกรรมบางประเภท อันเป็นมาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทำให้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์มีความชัดเจน แน่นนอน จัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และมีประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่ได้เป็นอย่างดี

จากการศึกษาพบว่าหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์เป็นหลักการที่ประเทศไทยสมควรรับมาเป็นบทบัญญัติหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อน ด้วยเหตุนี้จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์ และแนวทางการบังคับใช้ รวมถึงความมีประสิทธิภาพจากการบังคับใช้ เพื่อเป็นแนวทางในการนำหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์มาปรับใช้ในประเทศไทยต่อไปอย่างมีประสิทธิภาพ

อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัต
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

นิสิต
(อัญชิสิตา คงงาม)

Individual Study Article	Anti-Treaty Abuse under the Limitation on Benefits (LOB) rule of the United States
Researcher	Miss Anchisa Kongngam
Field of Study	Master of Law program in Finance and Taxation Laws
Adviser	Adjunct Professor Dr. Paul Thirakhupt

Abstract

Taxation is one of many enterprise's expenses, in order to minimize or evade tax liability, taxpayers started to abuse treaty laws by obtaining treaty benefits which they are not resident in either of the contracting states. Such improper use of tax treaty causes many countries significant revenue losses. The United States was the first country to include LOBs clauses to prevent the improper use of tax treaties. The United States has used and believed that LOBs is effective in preventing treaty abuse. LOBs is one of a specific anti-abuse rules which will be used only with specific transactions. For this reason, LOBs is considered to be objective test and gives more legal certainty to taxpayers, with effectiveness of collecting tax in source country and preventing a new tax planning schemes.

The study reveals that, Thailand should apply LOBs to its Double Tax Agreement with other countries. Therefore, it is necessary to study the concept and the efficient way of application in Thailand.

Advisor's Signature
(Adjunct Professor Dr.Paul Thirakhupt)

Student's Signature
(Anchisa Kongngam)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้ลุล่วงด้วยความกรุณาของท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่สละเวลาอันมีค่ารับเป็นที่ปรึกษาให้แก่ข้าพเจ้า ท่านอาจารย์ได้ให้คำแนะนำ คำชี้แนะ ข้อคิดเห็น และแนวทางอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่ข้าพเจ้า จนทำให้ข้าพเจ้าสามารถปรับปรุงเนื้อหาของเอกัตศึกษานับนี้จนมีความสมบูรณ์ ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงสำหรับความกรุณาในการทำเอกัตศึกษานับนี้ตั้งแต่เริ่มต้นจนสมบูรณ์

นอกจากนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณนางสาวบารมี อิทธิลิป ที่สละเวลาอันมีค่าให้ความช่วยเหลือให้คำปรึกษา ตั้งแต่ขั้นตอนการหาหัวข้อเอกัตศึกษา ตลอดจนค้นคว้าข้อมูลที่สำคัญ ตอบข้อสอบถามให้คำชี้แนะ และเป็นธุระให้ข้าพเจ้ามาโดยตลอดจนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์

ทั้งนี้ การศึกษาและจัดทำเอกัตศึกษานับนี้ นอกจากจะสำเร็จได้ด้วยความมานะแล้ว กำลังใจ คำปรึกษา และความเข้าใจจากบุคคลรอบข้างถือเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้ข้าพเจ้าผ่านพ้นอุปสรรคทั้งหลายไปได้ ดังนั้น ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณเพื่อนนิสิตในหลักสูตรปริญญา นิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร เพื่อนกลุ่มไดโนเสาร์ เพื่อนสนิท พี่บริษัท ทิสโก้ไฟแนนเชียล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) บุพการีและครอบครัวของข้าพเจ้า ตลอดจนบุคคลที่มีได้กล่าวนามไว้ข้างต้นที่เป็นแรงผลักดันและให้ความช่วยเหลือข้าพเจ้าเสมอมา

สุดท้ายนี้ ข้าพเจ้าหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้สนใจต่อไป หากมีข้อผิดพลาดประการใดข้าพเจ้าขออภัยเป็นอย่างสูง มา ณ โอกาสนี้

อัญชิสรา คงงาม

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญภาพ	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	4
1.3 สมมติฐานของการวิจัย	5
1.4 ขอบเขตของการวิจัย	5
1.5 วิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 แนวความคิดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	7
2.1 ปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping).....	7
2.2 ประวัติและแนวทางในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกา..	13
2.3 แนวความคิดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ภายใต้มาตรการป้องกันการกีด กร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS)	17
2.3.1 แนวความคิดตามแผนการดำเนินการที่ 6 (Action plan 6) ในมาตรการป้องกัน การกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ขององค์การความ ร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (OECD).....	17
2.3.2 แนวความคิดตามความตกลงระหว่างประเทศในเครื่องมือพหุภาคี (MLI)	20
2.3.3 แนวความคิดตามอนุสัญญาต้นแบบ (OECD Model Tax Convention 2017)	24
บทที่ 3 หลักเกณฑ์ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	28
3.1 Publicly Traded Test	31

3.1.1 หลักเกณฑ์ของ Publicly Traded Test.....	32
3.1.2 ตัวอย่างการใช้ Publicly Traded Test.....	35
3.2 Ownership and Base Erosion Test	36
3.2.1 หลักเกณฑ์ของ Ownership and Base Erosion Test.....	36
3.2.2 ตัวอย่างการใช้ Ownership and Base Erosion Test.....	43
3.3 Active Trade or Business Test.....	52
3.3.1 หลักเกณฑ์ของ Active Trade or Business Test	53
3.3.2 ตัวอย่างการใช้ Active Trade or Business Test.....	55
3.4 Derivative Benefits	58
3.4.1 หลักเกณฑ์ของ Derivative Benefits.....	58
3.4.2 ตัวอย่างการใช้ Derivative Benefits	63
3.5 Headquarters Company	72
3.5.1 หลักเกณฑ์ของ Headquarters Company.....	72
3.5.2 ตัวอย่างการใช้ Headquarters Company	75
บทที่ 4 ความเหมาะสมของการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ของประเทศ สหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทย	77
4.1 ความชัดเจนของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการอื่น ๆ.....	78
4.2 ความถูกต้องตามหลักการตีความที่ดี	90
4.3 ความสามารถในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย	94
4.4 ความมีประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่.....	96
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	98
รายการอ้างอิง.....	103
ภาคผนวก	105
ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา.....	119

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1	บททดสอบความเป็นบริษัทมหาชน.....	35
ภาพที่ 2	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัท มหาชน	43
ภาพที่ 3	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัท มหาชน ศึกษากรณีเงินปันผล	45
ภาพที่ 4	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัท มหาชน ศึกษากรณีค่าสิทธิ	46
ภาพที่ 5	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัท มหาชน ศึกษากรณี Indirect Base Erosion	48
ภาพที่ 6	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ศึกษากรณีดอกเบี้ย.....	49
ภาพที่ 7	การใช้ Ownership and Base Erosion Test ศึกษากรณีเงินปันผล	51
ภาพที่ 8	การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาว่าเป็นรายได้ที่ได้จากการดำเนินธุรกิจที่ มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจในรัฐภาคีอนุสัญญา	55
ภาพที่ 9	การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาที่มาของกิจกรรมกรณีเงินปันผล	56
ภาพที่ 10	การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาที่มาของกิจกรรมกรณีเงินปันผล 2 ..	57
ภาพที่ 11	การใช้ Derivative Benefits Test ศึกษากรณีการเป็นผู้รับประโยชน์เทียบเท่า	63
ภาพที่ 12	Derivative Benefits การเปรียบเทียบอัตราภาษีภายใต้ข้อกำหนดว่าด้วยบริษัทแม่และ บริษัทลูกภายในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป	65
ภาพที่ 13	Derivative Benefits พิจารณาเปรียบเทียบอัตราภาษี (Rate Comparison).....	66
ภาพที่ 14	Derivative Benefits พิจารณาผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า.....	67
ภาพที่ 15	Derivative Benefits พิจารณาระยะเวลาสำหรับโครงการ	68
ภาพที่ 16	Derivative Benefits (Fiscally Transparent Entities)	69
ภาพที่ 17	Derivative Benefits พิจารณากรณีเป็นตัวกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม	70
ภาพที่ 18	Derivative Benefits พิจารณากรณี Base Erosion	71
ภาพที่ 19	Headquarters Company.....	75
ภาพที่ 20	หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ	85
ภาพที่ 21	หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ.....	87

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การบริหารธุรกิจมีวัตถุประสงค์สำคัญคือมุ่งให้กิจการประสบผลสำเร็จโดยได้รับกำไรสูงสุด และเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ซึ่งการจะทำให้กิจการประสบผลสำเร็จได้นั้น อาศัยปัจจัยทางธุรกิจหลายประการ รวมถึงปัจจัยทางภาษีอากร เพราะภาษีอากรเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการประการหนึ่ง ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ในการชำระให้ครบถ้วน ถูกต้อง และภายในระยะเวลาที่กำหนด นอกจากนี้ การชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนยังไม่เพียงพอสำหรับการบริหารธุรกิจให้สำเร็จ ผู้ประกอบการยังต้องการเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ จึงต้องอาศัยการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)¹ เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติล่วงหน้าหรือเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ครบ ประหยัด ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสีย ภาษีน้อยที่สุดด้วยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย² เช่นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และใช้ระยะเวลาปลอด ภาษี ส่วนการใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้คือการอาศัย ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย ซึ่งอาจเรียกได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance)³ เช่น การเลือกใช้สิทธิ ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศอื่น (Treaty Shopping) ก็ถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยง ภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)⁴

การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ถูกพิจารณาให้เป็นหนึ่งในสิ่ง ที่น่ากังวลที่สุดของมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) เนื่องจากผู้เสียภาษีอาจได้รับการลดหย่อนภาษีในรัฐ

¹ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://www.ba.mju.ac.th/ar/back_office/doc_fulltext/ch2-aj_ao.pdf [18 มกราคม 2563]

² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11(กรุงเทพฯ: กรุงเทพฯ พับลิชชิ่ง, 2559), หน้า 790.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 792.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 796.

แหล่งเงินได้ หรือไม่ถูกเก็บภาษีจากรัฐใดเลย และการดำเนินการด้วยมาตรการฝ่ายเดียวนั้นในทางที่ จะประสบความสำเร็จในการป้องกันไม่ให้เกิดการละเมิดอนุสัญญาภาษี โดยเป็นที่ทราบดีว่าการเลือกใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) นั้นเกิดจากการไม่ร่วมมือกันระหว่างประเทศที่มี ความแตกต่างในเรื่องโครงสร้างทางภาษี⁵

ปัจจุบันมีบริษัทข้ามชาติจำนวนมากที่มีการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อนเพื่อลดภาระภาษีในจำนวน ที่มีนัยยะสำคัญ และหลายประเทศก็ได้พัฒนาหลักการจัดเก็บภาษีเพื่อให้สิทธิผู้เสียภาษีในการจัดการ ความสัมพันธ์เพื่อลดภาระในการเสียภาษี ซึ่งโครงสร้างการวางแผนภาษีดังกล่าวก็ทำให้เกิดคำถาม มากมาย ทั้งจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี สื่อ หรือแม้แต่ประเทศเพื่อนบ้าน โดยความกังวลส่วนใหญ่ถูก มุ่งไปที่ความชอบธรรมของโครงสร้างภาษีที่เอื้อต่อการวางแผนภาษี รวมถึงปัญหากฎหมายที่อาจ ตามมาด้วย⁶

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co- operation and Development : OECD) Action Plan on BEPS รับรู้ถึงการวางแผนภาษีระหว่าง ประเทศโดยบริษัทข้ามชาติ ที่มักจะเกิดจากความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ และการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีจากหลายประเทศทั่วโลก รวมถึงการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่มีความล่าช้า ไม่พัฒนาให้เท่าทันการเติบโตของกิจกรรม ทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ดังนั้น เพื่อลดภาระทางภาษีโดยรวม เจ้าหน้าที่ของ OECD จึงเริ่มออก มาตรการเพื่อตอบสนองความต้องการที่เพิ่มขึ้นของรายรับทางการคลัง และในขณะเดียวกันก็ต้อง สร้างความชอบธรรมและความแน่นอนให้ระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศด้วย

ผลที่ตามมาจากวิกฤตการณ์ทางการเงิน งบประมาณขาดดุล และมาตรการที่เคร่งครัดกับการ จัดการการกีดกันรื้อถอนภาษีและโยกย้ายเงินกำไร จึงมีความจำเป็นและสำคัญอันดับต้น ๆ ของรัฐ ชาติ โดยกลุ่ม G-20 ได้สั่งการให้องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

⁵ Paulo Ayres Barreto & Caio Augusto Takano, The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective, Kluwer Law International, 2015. p. 826.

⁶ Ibid., p. 825-826.

(Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) จัดให้มีแผนการดำเนินการและพัฒนาให้มีทางออกสำหรับปัญหาการกีดกันก่อนฐานภาษีดังกล่าว จึงเป็นที่มาของแผนดำเนินการที่ 6 (Action 6) ของนโยบาย BEPS เรื่องการป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในสถานการณ์ที่ไม่ควร (the Granting of Treaty Benefits Inappropriate Circumstances)

โดยการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) อนุสัญญาต้นแบบ (Model Tax Convention) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ได้บรรจุมาตรการเพื่อป้องกันการกระทำดังกล่าว เช่น การใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits : LOB) หลักการจำกัดการผ่อนผัน (Subject to Tax or Limitation of Relief) หลักเจ้าของผลประโยชน์ (Beneficial Owner Limitation) เพื่อให้สามารถป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในหลายรูปแบบ

อนึ่ง มาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) เป็นมาตรการที่มีต้นแบบมาจากประเทศสหรัฐอเมริกา โดยประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มใช้มาตรการดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนเริ่มต้นใน 1981 U.S. Model Treaty และพัฒนาในเหมาะสมกับกลยุทธ์ในการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ใน 2006 U.S. Model⁷ เพื่อจำกัดสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนให้แก่บุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่แท้จริงในรัฐคู่สัญญา ในประเทศไทยมีบทบัญญัติหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา และอินเดีย เป็นต้น จะเห็นว่าประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับเท่านั้นที่นำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มา

⁷ Anna A. Kornikova, SOLVING THE PROBLEM OF TAX-TREATY SHOPPING THROUGH THE USE OF LIMITATION ON BENEFITS PROVISIONS, Richmond Journal of Global Law and Business, Winter 2008. p.11.

บังคับใช้ ซึ่งอาจทำให้ประเทศไทยขาดประสิทธิภาพในการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบที่ครอบคลุม

นอกจากนี้ประเทศไทยยังอยู่ในขั้นตอนการเข้าร่วมเป็นภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) ซึ่งพบว่าหนึ่งใน Minimum Standard ของ MLI คือ Article 7 Prevention of Treaty Abuse ภายใต้ BEPS Action 6 ในเรื่องการป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนในสถานการณ์ที่ไม่ควร ซึ่งมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ หรือ Article 7 ของ MLI กำหนดให้ประเทศภาคีสามารถเลือกใช้ทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง ได้แก่ 1. หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Propose Test: PPT) กับ หลักจำกัดสิทธิประโยชน์จากสนธิสัญญาอย่างง่าย (Simplified Limitation on Benefits: LOB) หรือ 2. หลักการทดสอบวัตถุประสงค์เพียงอย่างเดียว (PPT) หรือ 3. หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ประกอบกับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Propose Test: PPT) หรือเครื่องมืออื่น ๆ โดยต้องเจรจาในระดับทวิภาคี (Bilateral Agreement) ซึ่งประเทศไทยมีแนวโน้มว่าจะรับหลักการทดสอบวัตถุประสงค์เท่านั้น

จากการศึกษาพบว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับประเทศไทยหลายประการ ด้วยเหตุนี้จึงจำเป็นต้องศึกษาแนวคิด หลักการ แนวทางการใช้บังคับ และความเหมาะสมในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ของประเทศสหรัฐอเมริกาไปปรับใช้กับประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อชี้ให้เห็นถึงข้อดีในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ มาใช้บังคับ และศึกษาถึงข้อจำกัดของการบังคับใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ด้วย เนื่องจากการศึกษาให้ครบทุกมุมมองจะสามารถสะท้อนถึงความเหมาะสมในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะทำการศึกษาครอบคลุมถึงความเป็นมา แนวความคิด และหลักการพื้นฐานของหลักดังกล่าว ตลอดจนแนวทางและการบังคับใช้จากตัวอย่างของประเทศไทยและต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์การบังคับใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ ความเหมาะสม และความเป็นไปได้ ตลอดจนความมีประสิทธิภาพของหลักการดังกล่าว

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เหมาะสมที่จะนำมาใช้เพื่อเป็นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

วิเคราะห์ถึงความเป็นมา แนวความคิด และหลักการพื้นฐานของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ ตลอดจนข้อดีข้อจำกัด และความเหมาะสมของการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ โดยศึกษาจากอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา (2016 U.S. Model) รวมถึงคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แนวทางของมาตรการการกีดกันการค้าและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ข้อบทในความตกลงร่วมกันของอนุสัญญาพหุภาคีฯ (MLI) รวมถึงถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อน และนำมาเปรียบเทียบกับการบังคับใช้ของประเทศไทย เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสม ความเป็นไปได้และแนวทางที่ประเทศไทยจะพิจารณานำมาใช้บังคับเพื่อป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) ซึ่งจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายจากเอกสาร หนังสือคำอธิบายกฎหมายภาษี ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ของอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา (2016 U.S. Model) คำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แนวทางของมาตรการป้องกันการกีดกันการค้าและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ข้อบทในความตกลงร่วมกันของอนุสัญญาพหุภาคีฯ(MLI) ตลอดจนศึกษาความเหมาะสมและแนวทางในการบังคับใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง จากนั้นจึงทำการรวบรวมและนำข้อมูลมาศึกษาและทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่าง ๆ อย่างเป็นระบบพร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปสำหรับประเทศไทยในการพิจารณาการบังคับใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงประวัติความเป็นมา แนวความคิด และหลักการของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์
2. ทำให้ทราบถึงข้อดีและข้อจำกัดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาบังคับใช้
3. ทำให้ทราบถึงแนวทางการบังคับใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อเป็นแนวทางในการนำมาบังคับใช้ในประเทศไทย
4. ได้วิเคราะห์ถึงความเป็นไปได้และความเหมาะสมในการใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

บทที่ 2

แนวความคิดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นหลักการที่ถูกนำมาใช้เพื่อจัดการกับปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ดังนั้น การศึกษาในบทนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบ (Treaty Shopping) (2.1) อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อนานาชาติประเทศ ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่สนใจหาทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงควรศึกษาประวัติและแนวทางการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มาใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกา (2.2) และมีการนำมาเป็นแนวทางภายใต้มาตรการป้องกันการกีดกันกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไปใน (2.3)

2.1 ปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบ (Treaty Shopping)

ประเทศต่าง ๆ มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่อยู่ในเขตอำนาจของตน เป็นอำนาจที่สมบูรณ์ แม้การบัญญัติและใช้กฎหมายภาษีจะสร้างผลกระทบทางลบต่อประเทศอื่นก็ตาม กล่าวคือ โดยพื้นฐานของหลักการทางกฎหมายระหว่างประเทศ อำนาจสำหรับการจัดเก็บภาษีของประเทศหนึ่ง ๆ (Tax Jurisdiction) เป็นอำนาจที่เกิดขึ้นจากอำนาจอธิปไตย (State Sovereignty) ที่ปกติจำกัดอยู่แค่ภายในอาณาบริเวณ (Territory) ของประเทศนั้น ๆ จึงมีอำนาจเต็มในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งที่มาภายในอาณาเขตประเทศตน เช่นมีรายได้จากการให้เช่าที่ดินในประเทศ หรือได้ดอกเบี้ยรับที่จ่ายจากบริษัทต่างชาติ เป็นต้น กรณีเช่นว่านี้ ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่เสียภาษีให้ประเทศดังกล่าว นอกจากนี้ บางประเทศก็มีการใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) หรือหลักสัญชาติ (Nationality) มาประกอบกับหลักแหล่งเงินได้ เพื่อขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศตนให้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดนอกอาณาเขตตน โดยอาศัยความสัมพันธ์ด้านบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้นด้วย อาจกล่าวได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากประโยชน์เชิงเศรษฐศาสตร์ในประเทศนั้น ๆ กับผู้เสียภาษี ส่วนอำนาจจัดเก็บอีกรูปแบบหนึ่ง คือการพิจารณาจากสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษี โดยคำนึงจากสัญชาติ (Nationality) การมีภูมิลำเนา (Fiscal Domicile) หรือการมีถิ่นที่อยู่ (Residence) ซึ่งประเทศต่าง ๆ ในโลกก็มักจะนำทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่มาใช้ควบคู่

กันในการจัดเก็บภาษี โดยเบื้องต้นมักจะพิจารณาถึงความสัมพันธ์ด้านบุคคลก่อน อาศัยหลักถิ่นที่อยู่ หรือ สัญชาติ แต่หากไม่เข้าข่ายจะพิจารณาจัดเก็บจากแหล่งเงินได้ต่อไป⁸

ดังนั้น การที่อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นอาจมีได้มากกว่าหนึ่งประเทศ ทำให้เกิดการ จัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เนื่องจากประเทศหนึ่งมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากการจัดเก็บภาษีตาม แหล่งเงินได้ (Source Principle) และการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) โดยการจัดเก็บภาษีตามแหล่งเงินได้ คือการจัดเก็บโดยพิจารณาจากสถานที่เกิดของเงินได้ เงินได้ เกิดขึ้นในรัฐใดรัฐหนึ่งมีอำนาจจัดเก็บภาษีบนเงินได้ดังกล่าว ส่วนการจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ คือการ พิจารณาจัดเก็บจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากแหล่งใด หากมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดก็ ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐที่มีถิ่นที่อยู่⁹

นอกจากนี้ การที่ประเทศต่าง ๆ ใช้การจัดเก็บภาษีตามแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ทำ ให้เกิดการทับซ้อนเชิงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี และเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดยสามารถจำแนกได้ 3 กรณี คือ 1.การซ้ำซ้อนระหว่างแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ (Source/Residence Conflict) 2. การซ้ำซ้อนระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยกันเอง (Residence/Residence Conflict) และ 3.การซ้ำซ้อนระหว่างแหล่งเงินได้ด้วยกันเอง (Source/Source Conflict)

ดังนั้น เมื่อเกิดความซ้ำซ้อนแล้วการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศโดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ 1. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) การที่รัฐของประเทศหนึ่ง ออก กฎหมายภายในเพื่อขจัดความซ้ำซ้อน โดยไม่ต้องเจรจากับประเทศอื่น มีข้อดีคือ สะดวก รวดเร็ว แต่ มีข้อเสียคือ ไม่สามารถให้ความมั่นใจต่อนักลงทุนได้ เพราะประเทศผู้ออกกฎอาจยกเลิกมาตรการขจัด ความซ้ำซ้อนเมื่อใดก็ได้ การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวทำได้หลายวิธี เช่น การอนุญาตให้ผู้เสียภาษี นำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (deduction) เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีใน ประเทศ หรือการนำภาษีในต่างประเทศมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีในประเทศ (foreign tax credit) เป็นต้น¹⁰ และ 2.การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief) คือการที่รัฐบาลสอง

⁸ พนิท ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2552), หน้า 29 -33.

⁹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 3-11.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

ประเทศมาเจรจากัน และร่วมกันจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน ซึ่งจะส่งผลให้ประเทศหนึ่งยอมผ่อนผันการจัดเก็บ และอีกประเทศหนึ่งมีอำนาจจัดเก็บ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และประเภทเงินได้ โดยอาจพิจารณาได้ในสองประเด็น คือ 1.ขอบเขตการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน แบ่งพิจารณาได้สองเรื่องคือ ขอบเขตด้านภาษี และขอบเขตด้านบุคคล 2.ผลกระทบจากอนุสัญญาภาษีซ้อน แบ่งได้สองด้านคือ ด้านประเทศแหล่งเงินได้ และด้านประเทศถิ่นที่อยู่¹¹

จากที่ได้กล่าวถึงปัญหาภาษีซ้อนและการขจัดภาษีซ้อนโดยจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วนั้น ต่อมาจะขอกกล่าวถึงที่มาของการเลือกใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) กล่าวคือ เมื่อเศรษฐกิจโลกพัฒนาในลักษณะการค้าเสรีระหว่างกันมากขึ้น ทำให้การแข่งขันทางการค้ามีสูงขึ้น ไม่ว่าจะระดับบุคคลหรือรัฐบาลเองก็ต่างออกนโยบายเพื่อดึงดูดนักลงทุนและดึงเงินตราเข้าสู่ประเทศ ซึ่งนโยบายภาษีเป็นสิ่งที่ดึงดูดใจนักลงทุนอย่างมาก เนื่องจากภาษีเป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจอย่างหนึ่งและอาจเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้นักลงทุนคนหนึ่งได้เปรียบนักลงทุนอีกคนหนึ่งได้ ทำให้ธุรกิจข้ามชาติวางแผนภาษีโดยจัดรูปแบบการทำธุรกิจเพื่อให้องค์กรของตนได้ประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด

เมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบการทำธุรกิจระหว่างประเทศ จะเห็นว่าต้องมีความเกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องอย่างน้อยสองประเทศ กล่าวคือแต่ละประเทศย่อมมีระบบกฎหมายภาษีของตนเอง ซึ่งอาจคล้ายหรือแตกต่างกับอีกประเทศคู่ค้าก็ได้ แต่สิ่งที่จะเพิ่มขึ้นอย่างแน่นอนคือภาระภาษี เพราะผู้ประกอบการส่วนใหญ่จะพบปัญหาในเรื่องการเสียภาษีในประเทศที่เข้าไปลงทุนอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศถิ่นที่อยู่ของตน ดังนั้น การวางแผนภาษีจึงสามารถสร้างรายได้เปรียบในการประกอบธุรกิจเป็นอย่างมาก โดยรัฐบาลในประเทศต่าง ๆ ก็สร้างนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อจูงใจให้นักลงทุนเข้ามาประกอบกิจการในประเทศของตน ซึ่งบางประเทศไม่จัดเก็บภาษี หรือจัดเก็บในอัตราที่ต่ำมาก เรียกว่า Tax Haven ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ทำให้นักลงทุนต้องวางแผนการประกอบธุรกิจให้รอบคอบ และบางครั้งก็อาศัยช่องว่างจากความแตกต่างของระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างรายได้เปรียบในการดำเนินธุรกิจ

โดยการขจัดปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศในการลดอุปสรรคเกี่ยวกับการค้าการลงทุน ต้องอาศัยการทำข้อตกลงทวิภาคีในรูปแบบของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กล่าวคือเป็นการ

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-22.

ตกลงของรัฐคู่สัญญาเพียงสองประเทศ แต่แต่ละประเทศก็จะมีรูปแบบอนุสัญญาของตนอยู่ก่อน และอาจดัดแปลงบทบัญญัติต่าง ๆ ให้สอดคล้องและเหมาะสมกับความต้องการของประเทศคู่สัญญาหรือระบบการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศได้ ทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีความแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับความตกลงของแต่ละประเทศ ดังนั้น จุดเด่นและการให้สิทธิประโยชน์ของอนุสัญญาแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับความต้องการของแต่ละประเทศ

อนุสัญญาแต่ละฉบับนั้นย่อมต้องการให้ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเป็นบุคคลของประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญาฉบับนั้น ๆ การให้บุคคลประเทศที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาเข้ามารับสิทธิตามอนุสัญญาย่อมไม่เป็นการสมควร แต่หากพิจารณาในแง่ของผู้ลงทุนที่ต้องการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุด และลดต้นทุนให้ต่ำที่สุด จึงทำให้ผู้ลงทุนบางรายอาศัยการวางแผนเพื่อเลี่ยงภาระภาษี โดยอาศัยสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ตนมิใช่บุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ที่จะได้รับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่โดยอาศัยการแฝงตัวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ¹²

ปัจจุบันมีเครื่องมือที่ช่วยให้การวางแผนภาษีง่ายขึ้น เช่น การนำข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้ในการวางแผนภาษีของหลากหลายประเทศมารวบรวมไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ ทำให้ผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีสามารถหาวิธีการที่ดีที่สุดในการจัดสรรกำไรและเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อส่งกลับไปยังประเทศของผู้ประกอบการโดยอาศัยเครือข่ายอนุสัญญาทางภาษีที่มีอยู่ทั่วโลก

สำนักงานวิเคราะห์ทางภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาเปิดเผยสถิติพฤติกรรมการลงทุนระหว่างประเทศในปลายทศวรรษที่ 1970 ว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนเริ่มเป็นปัญหาสำคัญที่ได้ขยายตัวขึ้น เมื่อเปรียบเทียบการจ่ายเงินได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาให้บุคคลในต่างประเทศ เช่น จ่ายเงินให้คนในประเทศเนเธอร์แลนด์แอนทิส ประมาณ 160,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ มากกว่าที่จ่ายให้บุคคลในเยอรมัน ประมาณ 115,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ทั้งที่ประเทศเยอรมันเป็นประเทศคู่ค้าของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งจะเห็นว่าเป็นสัดส่วนที่เบี่ยงเบนจากความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของกระแสการลงทุน นอกจากนี้ยังสามารถสังเกตได้จากการจ่ายดอกเบี้ยออกจากประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์แอนทิสได้รับถึง 127,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ทั้งที่ผู้มีถิ่น

¹² โกลินท์ เอียร์สวีสดีกิจ, “แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), หน้า 56-57.

ที่อยู่ในประเทศเยอรมัน กลุ่มสหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส และเนเธอร์แลนด์ได้รับดอกเบี้ยในจำนวนที่น้อยกว่า และเนเธอร์แลนด์แอนทิสเป็นเพียงเกาะที่มีประชากรอยู่น้อย ภายหลังจากที่ประเทศสหรัฐอเมริกายกเลิกภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากดอกเบี้ยเพื่อการลงทุน ทำให้การจ่ายดอกเบี้ยไปยังเนเธอร์แลนด์แอนทิสมีจำนวนลดลง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าเนเธอร์แลนด์แอนทิสเป็นเพียงตัวกลางในการส่งผ่านดอกเบี้ยเท่านั้น¹³

อาจกล่าวได้ว่าการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) คือ การที่บุคคลที่สามเข้ามาตั้งบริษัทในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาระหว่างกัน เพื่อให้เป็นต้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่การควบคุมและบริหารจะอยู่ในอำนาจของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เข้าไปตั้งบริษัท เป็นการเข้าไปมีส่วนในบริษัทที่ตั้ง บริษัทนี้เรียกว่า บริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) เพื่อเป็นช่องทางการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนทำธุรกิจกับประเทศที่เข้าไปจัดตั้งบริษัทส่งผ่าน เพื่อเป็นเส้นทางให้เงินได้ที่เกิดขึ้น หรืออาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary Company) ที่ตั้งในประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Heaven) ที่เป็นไปเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ของบริษัทข้ามชาตินั้น คือ 1. ต้องการเงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิต่าง ๆ ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำหรือไม่ถูกจัดเก็บเลย 2.กรณีกักเงินผ่านบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ซึ่งเป็นบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือหรืออาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary Company) ที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Heaven) ซึ่งไม่มีการหัก ณ ที่จ่าย เช่น ฮังการี เนเธอร์แลนด์ เป็นต้น 3.เพื่อหลบหลีกเลี่ยงหรือเลื่อนเวลาในการส่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีไปยังประเทศของตน 4.ใช้ประโยชน์จากการเครดิตภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้จากเงินปันผลของบริษัทข้ามชาติ 5.หลบหลีกเลี่ยงหรือเลื่อนเวลาชำระภาษีผลได้จากทุนในต่างประเทศ¹⁴

ตัวอย่างของการใช้บริษัทคนกลางที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) เพื่อให้ตนได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน พิจารณาได้จากกรณีดังต่อไปนี้ คือ บริษัท J เป็นบริษัทจดทะเบียนตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ต้องการเข้ามาซื้อหุ้นในประเทศไทย แต่เนื่องจากบริษัท J ไม่ได้เป็นบริษัทหลักทรัพย์ ดังนั้นกำไรจากการขายหุ้น (Capital Gain) จึงไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ทำให้ไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85-88.

¹⁴ สุพัตรา สีสสม อนันตพงษ์, การหลบหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2550), หน้า 42-44.

ประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ดังนั้นเพื่อให้กำไรจากการขายหุ้นได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัท J จึงให้บริษัท JM เป็นบริษัทในเครือของตนจดทะเบียนในประเทศ Mauritius ซึ่งเป็นบริษัทตัวกลางที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทำการซื้อขายหุ้นแทนตน เนื่องจากประเทศไทยกับประเทศ Mauritius มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน และกำหนดให้กำไรจากการขายหุ้นได้รับยกเว้นภาษี¹⁵

จากปัญหาที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) ก่อให้เกิดผลเสีย ดังนี้

1. รัฐสูญเสียภาษีที่ควรจัดเก็บได้โดยชอบ

การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบส่งผลให้สรรพากรของประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้จากภาษีที่มีอำนาจจัดเก็บเป็นจำนวนมากให้กับประเทศที่เป็นดินแดน Tax Heavens ที่ผู้ลงทุนใช้สิทธิประโยชน์ของเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการลงทุนในประเทศที่มีความเป็นจริงแล้วตนมิใช่ผู้ที่อนุสัญญาประสงค์จะให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว

2. เป็นอุปสรรคหลักของการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ

หลักการสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนคือการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ ซึ่งหลักการนี้จะถูกละเมิดเมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีตามอนุสัญญาดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาด้วย ในขณะที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ในลักษณะเดียวกับประเทศที่สาม เช่นนี้จะส่งผลเสียต่อรัฐและนักลงทุนของประเทศแหล่งเงินได้

3. ลดแรงจูงใจในการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ

หากสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ให้ประโยชน์มากที่สุด เครือข่ายอนุสัญญาที่มีอยู่ ประเทศเหล่านั้นก็จะมีแรงจูงใจในการสร้างอนุสัญญาของตนเอง และจะส่งผลให้อำนาจต่อรองของประเทศแหล่งเงินได้ในการต่อรองสิทธิประโยชน์กับต่างประเทศลดลง เพราะประเทศคู่สัญญาไม่จำเป็นต้องกังวลกับการถูกหักภาษีในอัตราที่สูง¹⁶

¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 847.

¹⁶ โกลินทร์ เขียวสวัสดิ์กิจ, แนวทางการนำมาตราการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย, หน้า 88-93.

2.2 ประวัติและแนวทางในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกๆที่เริ่มสนใจปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ส่งผลให้มาตรการในการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงเริ่มมีวิวัฒนาการจากประเทศสหรัฐอเมริกา ช่วงต้นของสงครามโลกครั้งที่สองอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำกับประเทศต่าง ๆ ได้รับความนิยมน้อยมาก ทำให้การวางแผนภาษีโดยอาศัยวิธีการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นที่นิยมในเหล่านักลงทุนที่ลงทุนกับประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาสูญเสียรายได้เป็นอย่างมาก ต่อมาโดยสภาคอนเกรสมีมติให้เจรจาทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้องมีการแทรกบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ และมีมติให้ฝ่ายเจรจาอนุสัญญาภาษีทำการเจรจาเพื่อแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาที่ได้ทำไว้ก่อนมีมติดังกล่าวด้วย¹⁷

การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) นั้น จัดเป็นปัญหาที่ยากจะแก้ได้อย่างหนึ่ง เพราะผู้เลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนหลบหนีหน้าที่ในการเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งส่งผลกระทบต่อรายได้ของประเทศ และรูปแบบการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีผลประโยชน์มักตกเป็นของผู้มีถิ่นที่อยู่ในเขตอำนาจของประเทศที่สามนอกเหนือจากภาคีในอนุสัญญา ในขณะที่พลเมืองของสหรัฐอเมริกา และผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาก็ไม่ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว โดยหากไม่มีวิธีการต่อต้านการละเมิดดังกล่าว เหล่าผู้เลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ก็จะสร้างทางผ่านและเข้าสู่ธุรกรรมโดยปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจ

การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบส่งผลให้สหรัฐอเมริกาสูญเสียรายได้ และผู้กระทำการดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาอีก ในการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนสหรัฐอเมริกาดตกลงที่จะลดการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับสัมปทานจากภาคีอนุสัญญาที่สนับสนุนผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งโดยทั่วไปการให้สัมปทานดังกล่าวย่อมขึ้นอยู่กับ ข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับเงินได้ระหว่างประเทศที่เข้าร่วมทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นว่าการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบนี้ทำให้สหรัฐอเมริกา

¹⁷ โกลินทร์ เจริญสวัสดิ์กิจ, แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย, หน้า 94-95.

สูญเสียรายได้และต้องหามาตรการเพื่อกำจัดการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ เช่น การจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) เพื่อปกป้องฐานภาษีของสหรัฐอเมริกาเอง¹⁸

หลายข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจทำหน้าที่เป็นมาตรการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ อย่างเช่นในปี ค.ศ. 2006 U.S. Model ที่ได้จำกัดสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือถูกนิยามว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศภาคีของอนุสัญญา นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติอื่น ๆ ที่เรียกว่า Tie-Breaker เพื่อแก้ปัญหาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ส่วนบทบัญญัติที่เรียกว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits : LOB) นั้น มีไว้เพื่อจัดการกับปัญหาการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ โดยกำหนดกำหนดกฎเกณฑ์ที่รัฐภาคีในอนุสัญญาเลือกเพื่อกำจำกัดสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในแท้จริงในรัฐภาคีและต้องเสียภาษีในรัฐนั้น¹⁹

จุดกำเนิดการทดสอบเชิงภาวะวิสัยของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น เดิมมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์จะไม่ให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแก่หน่วยที่จัดตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์เพื่อการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญา เนื่องด้วยความยากลำบากในการจัดการกับเจตนาของของผู้เสียภาษี หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) จึงเริ่มต้นจากการจำกัดสัดส่วนความเป็นเจ้าของของบริษัทผู้เสียภาษีโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามซึ่งมิใช่รัฐภาคีอนุสัญญา ใน 1977 U.S. Model Tax Treaty โดยกำหนดเงื่อนไขความเป็นเจ้าของโดยผู้จะได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาต้องมีสัดส่วนความเป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในภาคีอนุสัญญาอย่างน้อยร้อยละ 25²⁰ ต่อมาปีค.ศ. 1980 กระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาได้เริ่มดำเนินนโยบายเพื่อต่อต้านการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ และใน 1981 U.S. Model Tax Treaty โดยผู้จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาต้องเป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญาถึงร้อยละ 75²¹

นโยบายของประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S Policy) ก่อนปีค.ศ. 1979 ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการจำกัดปัญหาการไม่สามารถเก็บภาษีได้ในรัฐใดเลย (Double Non Taxation) จากเงินได้ที่ได้รับ

¹⁸ Anna A. Kornikova, SOLVING THE PROBLEM OF TAX-TREATY SHOPPING THROUGH THE USE OF LIMITATION ON BENEFITS PROVISIONS, p.2-3.

¹⁹ Anna A. Kornikova, SOLVING THE PROBLEM OF TAX-TREATY SHOPPING THROUGH THE USE OF LIMITATION ON BENEFITS PROVISIONS, p. 11.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา แม้จะมีการวางข้อจำกัดฝ่ายเดียวสำหรับปัญหาดังกล่าวในกรณีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ. 1979 ตามการพิจารณาของสภาคอนเกรสได้เปิดเผยถึงการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาแอนทิสของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม กระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงประกาศเจตนารมณ์เพื่อตรวจสอบและทบทวนซึ่งอนุสัญญาแอนทิสใหม่ รวมไปถึงสนธิสัญญาที่มีอยู่ และที่เคยมีอยู่กับประเทศอังกฤษ ต่อมาในปี ค.ศ. 1981 กระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ตีพิมพ์ต้นแบบสนธิสัญญาภาษีใหม่ของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือที่เรียกว่า The New 1981 Model Tax Treaty ซึ่งเป็นต้นแบบสนธิสัญญาภาษีฉบับแรกที่ปรากฏหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ที่สามารถนำไปใช้กับทั้งบริษัทและปัจเจกชน โดยบทบัญญัตินี้จะจำกัดสิทธิประโยชน์ของการลดภาษี หัก ณ ที่จ่าย ภายใต้อนุสัญญาภาษีให้เฉพาะแก่บริษัทมหาชนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอนุสัญญา หรือเป็นบริษัทที่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอนุสัญญาเป็นเจ้าของในสัดส่วนที่มากกว่าร้อยละ 75 และเงินได้นั้นไม่ได้จ่ายออกไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม มากไปกว่านั้น หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) จะไม่ให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่มีสิทธิได้รับอัตราภาษีที่ต่ำอย่างมีนัยสำคัญในประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งภายหลังสนธิสัญญาภาษีต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 1981 หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ก็กลายเป็นมาตรฐานสำคัญในทุกสนธิสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาตั้งแต่นั้นเป็นต้นมา หรืออาจกล่าวได้ว่าหากสนธิสัญญาฉบับใดไม่รวมหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไว้ด้วยแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกาจะปฏิเสธไม่ให้สัถยาบันกับสนธิสัญญาฉบับนั้น และในปี ค.ศ. 1986 สภาคอนเกรสได้สร้างการตราที่อนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Override) โดยรับเอาการทดสอบถิ่นที่อยู่ที่มีคุณสมบัติเหมาะสม (Qualified Residence Test) ซึ่งเป็นหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ในบริบทของการละเมิดการจัดเก็บภาษีจากเงินกำไร ซึ่งทำให้สามารถบังคับใช้ได้กับทุกสนธิสัญญาทั้งหมดของประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งสนธิสัญญาที่ยังไม่มีหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB)²²

ต่อมาใน 1989 U.S. Model Treaty ได้บัญญัติหลักเกณฑ์บางประการของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไว้ในอนุสัญญาทั้งหมด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการกับการวางแผนภาษีของกลุ่ม

²² Reuven S. Avi-Yonah, WHO INVENTED THE SINGLE TAX PRINCIPLE?: AN ESSAY ON THE HISTORY OF U.S. TREATY POLICY, New York Law School Law Review (2014-2015), p.3-4.

บริษัทข้ามชาติ ที่ทำเพื่อบรรลุสิทธิประโยชน์โดยมิชอบจากข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศตนได้ลงนามกับประเทศต่าง ๆ และเพื่อตัดผู้ที่ไม่มียื่นที่อยู่แท้จริงของประเทศคู่สัญญาออกจากการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี มักอยู่ในรูปบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น มาตรา 22 Limitation on Benefits ของแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ค.ศ.1996 จัดทำโดยประเทศสหรัฐอเมริกา เดิมอยู่ในมาตรา 16 ของแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ค.ศ. 1981 ที่ระบุเงื่อนไขเพื่อทดสอบ (Test) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา และผู้ที่เข้าข่ายตรงตามเงื่อนไขที่มาตราวางไว้เท่านั้นที่จะสามารถรับสิทธิประโยชน์ (Treaty Benefits) ในอนุสัญญาฉบับดังกล่าวได้ แม้จะมีความซับซ้อนแต่บางกรณีก็มีความจำเป็น เช่น มาตรา 26 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศสหรัฐอเมริกากับเนเธอร์แลนด์ ค.ศ. 1994 ที่มีประโยชน์ในการป้องกันการใช้ประโยชน์ที่ไม่ถูกต้องเป็นอย่างมาก²³

บทบัญญัติการจำกัดสิทธิประโยชน์นี้มีขึ้นเพื่อจัดการกับปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ และค่อย ๆ พัฒนาขึ้นจนเข้าไปอยู่ใน 2006 U.S. Model ที่มีลักษณะเป็นการทดสอบเชิงภาวะวิสัย (Objective Test) เพื่อจัดการกับการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบในยุคปัจจุบัน

การทำงานของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ใน 2006 U.S. Model คือ หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ใน 2006 U.S. Model ไม่อนุญาตให้สิทธิประโยชน์แก่การเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ กล่าวคือเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่จะสามารถรับผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ยิ่งไปกว่านั้นหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ก็จำกัดกลุ่มผู้รับผลประโยชน์ให้แคบลงสำหรับ Qualifying Persons หรือบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมเท่านั้น หากผู้เสียภาษีไม่ผ่านการพิจารณาคุณสมบัติดังกล่าว ก็ไม่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ใด ๆ จากอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม ยังอาจได้รับสิทธิประโยชน์หากผ่านการทดสอบอื่น ๆ ในหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ได้

บุคคลผู้ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมภายใต้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) บุคคลดังกล่าวจะผ่านเกณฑ์พิจารณาคุณสมบัติได้ หากมีคุณสมบัติหนึ่งในหกประเภทดังต่อไปนี้

1. บุคคล
2. รัฐบาลของรัฐภาคีอนุสัญญา
3. องค์กรการกุศล และกองทุนบำเหน็จบำนาญซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีและมีจำนวนสมาชิกมากกว่าร้อยละ 50
4. บริษัทมหาชน หรือบริษัทที่ควบคุมหรือถูก

²³ พณิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, หน้า 164-165.

ควบคุมโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ว่ารัฐใดรัฐหนึ่งในประเทศภาคีอนุสัญญา 5.บริษัทลูกของบริษัทที่ถูกถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 50 ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญา และ 6.บริษัทที่ผ่านการทดสอบความเป็นเจ้าของ และการกีดกันฐานภาษี การทดสอบดังกล่าวข้างต้นจะช่วยให้ความมั่นใจได้ว่าร้อยละ 50 หรือมากกว่านั้น ของหุ้นหรือผลประโยชน์อื่นมีเจ้าของอย่างน้อยครึ่งหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษี ดังนี้ วิธีการดังกล่าวถึงเป็นการกรองหน่วยงานอื่น ๆ ด้วยกฎเกณฑ์ที่ซับซ้อน แต่ง่ายสำหรับบุคคล รัฐบาล และองค์กรการกุศลต่าง ๆ ในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

อย่างไรก็ดี รายได้บางรายการอาจได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยอิสระจากการทดสอบข้างต้น ซึ่งการทดสอบจะเกิดขึ้นในสถานการณ์ที่มีถิ่นที่อยู่ของรัฐหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อน ดำเนินธุรกิจหรือการค้าและได้รับรายได้จากการดำเนินธุรกิจในอีกรัฐภาคีอนุสัญญาด้วย กล่าวคือการดำเนินธุรกิจในอีกรัฐหนึ่ง เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจในรัฐของผู้มีถิ่นที่อยู่ด้วย ดังนั้น หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) จึงเป็นวิธีการทดสอบที่ครอบคลุม และยืดหยุ่นในการทดสอบความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีที่อ้างว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศประเทศภาคีอนุสัญญา อันเป็นปัญหาหลักของปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ²⁴

2.3 แนวความคิดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ภายใต้มาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS)

ตามที่ทราบมาแนวความคิดในการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มาใช้เพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร โดยสามารถจำแนกให้พิจารณาได้ ดังนี้

2.3.1 แนวความคิดตามแผนการดำเนินการที่ 6 (Action plan 6) ในมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

มาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) แผนการดำเนินการที่ 6 ขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ถูกพัฒนาขึ้นโดยคณะกรรมการว่าด้วยกิจการการคลัง (Committee on Fiscal Affairs : CFA) และได้รับการรับรอง

²⁴ Anna A. Kornikova, SOLVING THE PROBLEM OF TAX-TREATY SHOPPING THROUGH THE USE OF LIMITATION ON BENEFITS PROVISIONS, p.11-12.

อย่างเป็นทางการจากกลุ่ม G20 โดยได้จัดให้มีแผนการดำเนินการจำนวน 15 แผน เพื่อจัดการปัญหาการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร ซึ่งระบุให้การใช้อนุสัญญาโดยมิชอบ (Treaty Abuse) โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) เป็นหนึ่งในเรื่องที่สำคัญที่สุดและน่าเป็นห่วงที่สุดในมาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS)

แผนการดำเนินการที่ 6 นี้ อาจเรียกได้ว่าการพัฒนาของบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในสถานการณ์ที่ไม่สมควร ขนานไปกับแผนการดำเนินการที่ 15 ความเป็นไปได้ในการพัฒนาอนุสัญญาพหุภาคี ๆ (Multilateral Instrument : MLI) เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรและแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาทวิภาคี

ต่อมาเกิดเป็น The Final BEPS Package (OECD, 2016) และได้กำหนดให้แผนการดำเนินการที่ 6 เป็นหนึ่งในมาตรฐานขั้นต่ำที่ประเทศสมาชิกต้องจัดให้มีในบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีเพื่อจัดการกับปัญหาการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) เพื่อให้มั่นใจว่าจะมีมาตรการป้องกันการใช้ออนุสัญญาโดยมิชอบที่เพียงพอ²⁵ โดยการใช้อนุสัญญาโดยมิชอบภายใต้อนุสัญญาภาษีทำได้ใน 2 กรณี คือ 1. ใช้การหลบลีกลบบทบัญญัติของอนุสัญญา และ 2. ใช้การหลบลีกลบบทบัญญัติกฎหมายภายใน เช่น บริษัทตั้งอยู่ในประเทศ A ซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ B บริษัทในประเทศ A จึงไปตั้งบริษัทตัวกลาง (Intermediary Company) ในประเทศ C ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ B ดังนั้น บริษัทในประเทศ A จึงได้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ C เช่นนี้ OECD จึงเสนอมาตรการเพื่อป้องกันและหยุดการกระทำดังกล่าว โดยได้เสนอมาตรการที่สามารถใช้กับการวางแผนภาษีที่ทำให้ได้รับประโยชน์ทางภาษี ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ชอบอย่างครอบคลุม โดยเสนอแนวคิดหลักมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) ประกอบกับแนวทางของหลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศมาปรับใช้ควบคู่กัน เพื่อให้มีประสิทธิภาพในการป้องกันมากยิ่งขึ้น และมาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules :

²⁵ OECD, 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 [Online], 2019. Source <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

SAAR) เพื่อป้องกันในเฉพาะกรณี²⁶ ซึ่งหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นหนึ่งในมาตรการเพื่อใช้รับมือกับการใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบบางรูปแบบโดยเฉพาะ กล่าวคือใช้เฉพาะกับข้อเท็จจริงลักษณะใดลักษณะหนึ่งเท่านั้น²⁷

จากการพิจารณาวิธีปฏิบัติของอนุสัญญาจากทั้งที่เป็นสมาชิก OECD และไม่เป็นสมาชิก OECD พบว่าประเทศต่าง ๆ ใช้วิธีการที่หลากหลายในการจัดการกับการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของ Model Tax Convention ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อดี และข้อจำกัดของวิธีการในการจัดการกับปัญหา โดยมีข้อแนะนำ 3 ประการเพื่อแก้ไขปัญหาคือการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบ ดังต่อไปนี้

1. รัฐผู้ทำสัญญาเมื่อเข้าสู่สนธิสัญญาต้องมีความมุ่งหมายในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะเพื่อหลีกเลี่ยงความเป็นไปได้ในการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบที่ต้องรวมอยู่ในอนุสัญญาภาษี

2. การใช้มาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) โดยอาศัยหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ที่รวมอยู่ในอนุสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอื่น ๆ ครอบคลุมอยู่ใน OECD Model ด้วย ซึ่งมาตรการเฉพาะเรื่องดังกล่าวมีขึ้นเพื่อจัดการกับสถานการณ์การเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบจำนวนมาก ทั้งที่อาศัยลักษณะโดยธรรมชาติของกฎหมาย ความเป็นเจ้าของ กิจกรรมทั่วไป หรือถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา

3. ใช้หลักมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) เพื่อให้ครอบคลุมการจัดการกับปัญหาการใช้อ่อนสัญญา

²⁶ ฐาปัทม์ สันทัตไชโย, “ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย”, (รายงานเอกัตศึกษา นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 12-13.

²⁷ หทัยรัตน์ ทองมาก, “การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), หน้า 292.

โดยมิชอบ (Treaty Abuse) เช่น หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test) เป็นต้น²⁸

ดังนั้น แผนการดำเนินการที่ 6 มีขึ้นเพื่อป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ซึ่งองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้เผยแพร่แผนการดำเนินการที่ 6 เรื่องการป้องกันการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในสถานการณ์ที่ไม่สมควร ในปี 2015 โดยมีการกำหนดกฎเกณฑ์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในอนุสัญญา และหนึ่งในนั้นคือหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB)

2.3.2 แนวความคิดตามความตกลงระหว่างประเทศในเครื่องมือพหุภาคี (MLI)

การกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรจากการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของบริษัทข้ามชาติที่อาศัยช่องโหว่ของระบบกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศวางหลักเกณฑ์ที่ต่างกันนั้น อาจส่งผลให้ไม่มีประเทศใดที่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากบริษัทข้ามชาติ กล่าวคือ ไม่อาจจะเก็บได้ทั้งสองดินแดน (Double Non-Taxation) ดังนั้น เพื่อให้รัฐบาลของแต่ละประเทศสามารถจัดเก็บภาษีได้ และมีมาตรฐานในระบบที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน จึงนำมาสู่การจัดทำความตกลงแบบพหุภาคี เพื่อให้มีผลปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนในจำนวนมาก โดยไม่ต้องแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนรายฉบับ

เมื่อเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2016 กลุ่มสมาชิก AD HOC ประกอบด้วยประเทศจำนวนมากกว่า 100 ประเทศ ได้ยอมรับและรับรองเนื้อหาในอนุสัญญาพหุภาคี ฯ (Multilateral Instrument : MLI) อย่างเป็นทางการ จำนวน 94 ประเทศ ข้อบทในอนุสัญญาพหุภาคี ฯ ได้นำมาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและโยกย้ายกำไรตามรายงานของแผนการดำเนินการ BEPS ของ OECD มาปรับใช้ ประกอบด้วย แผนการดำเนินการที่ 2 แนวทางเพื่อป้องกันผลกระทบจากการอาศัย ความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Hybrid Mismatch Arrangements) แผนการดำเนินการที่ 6 แนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญา

²⁸ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

ภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่มีขอบ (Treaty Abuse) แผนการดำเนินการที่ 7 แนวทางเพื่อป้องกันการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรเพื่อเลี่ยงภาษี (Artificial Avoidance of PE) และแผนการดำเนินการที่ 14 แนวทางเพื่อพัฒนาปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Mechanisms)

การทำอนุสัญญาพหุภาคี ๆ นี้ เป็นไปเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาภาษีซ้อนให้แต่ละประเทศมีมาตรฐานเดียวกัน ไม่ได้เป็นการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนในระดับทวิภาคี แต่เพื่อแก้ไขเนื้อหาของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐภาคีมีอยู่เดิม ให้เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันตามแนวทางของอนุสัญญาพหุภาคี ๆ ทั้งนี้ ก็เป็นการที่รัฐภาคียอมสละอำนาจอธิปไตยบางส่วน เพื่อลดอุปสรรคในการทำความตกลงร่วมกันดังกล่าว โดยไม่ได้กำหนดให้รัฐภาคีต้องรับเนื้อหาที่บรรจุไว้ใน MLI ทั้งหมด แต่สามารถเลือกรับเอาเฉพาะบางส่วน และตั้งข้อสงวนไว้ในบางประการตามที่รัฐจะเห็นสมควรได้ ยกเว้น Standard Articles ที่ตั้งข้อสงวนไม่ได้ เว้นแต่จะมีขอบเขตดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว²⁹

มาตรา 7 การป้องกันปัญหาการใช้อนุสัญญาโดยมิชอบ ที่ปรากฏในคำอธิบายอนุสัญญาพหุภาคี ๆ ในการดำเนินการให้เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) ได้ระบุว่ารายงานแผนการดำเนินการที่ 6 (Action 6 Report) มีทางเลือก 3 วิธี เพื่อจัดการกับปัญหาการใช้อนุสัญญาโดยมิชอบ วิธีการแรกใช้มาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) โดยอาศัยหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principle Purpose Test : PPT) เพื่อทดสอบธุรกรรม หรือข้อตกลงที่เกิดขึ้น ซึ่งในแผนการดำเนินการที่ 6 นี้ จัดให้มีการใช้มาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) โดยจำแนกหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็น 2 รูปแบบ คือ หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified Version) และ หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed Version) ทั้งนี้ เพื่อจำกัดการให้ได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเฉพาะบุคคลผู้ผ่านเงื่อนไขที่แน่นอนเท่านั้น

²⁹ พิชญ์นรี มงคลวิทย์, “แนวทางและผลกระทบของการนำมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรโดยการเลี่ยงสถานภาพของสถานประกอบการถาวรภายใต้ความตกลงร่วมกันของอนุสัญญาพหุภาคี ๆ (MLI) มาใช้บังคับในประเทศไทย”, (รายงานเอกัตศึกษา นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561). หน้า 70-71.

โดยรายงานแผนการดำเนินการที่ 6 (Action 6 Report) ระบุว่าอย่างน้อยที่สุดให้ประเทศต่าง ๆ ควรรับไว้ซึ่งวิธีการดังต่อไปนี้ 1. ใช้หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เท่านั้น 2. ใช้หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ร่วมกับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) 3. ใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) ร่วมกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) หรือหลักการอื่น ๆ ที่สามารถจัดการกับการวางโครงสร้างการส่งผ่าน (Conduit Arrangement) ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่มีเครื่องมือจัดการไว้ เนื่องจากหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) อาจสนองมาตรฐานขั้นต่ำที่ MLI กำหนดไว้ได้ด้วยตนเองจึงเป็นตัวเลือกเริ่มต้นในวรรคดังกล่าว โดยอาจใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ร่วมกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ได้ แต่หากจะใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) จะได้รับอนุญาตให้ไม่ต้องใช้หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) และต้องตกลงเพื่อบรรลุข้อตกลงทวิภาคีแทน โดยไม่ผ่าน MLI นอกจากนี้ อาจรับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เป็นมาตรการชั่วคราวโดยการแสดงเจตนาในการแจ้งเตือนได้³⁰

สำหรับอนุสัญญาพหุภาคี ๆ (MLI) หากเลือกใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ร่วมกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) แล้ว ด้วยคุณสมบัติของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ที่ประสงค์จะลดความซับซ้อนของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ลง ทำให้ความสามารถในการจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบน้อยลงด้วย นอกจากนี้ยังเป็นมาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) ซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อจัดการกับรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีที่เฉพาะเจาะจงและสามารถคาดเดารูปแบบที่อาจเกิดขึ้นได้ ทำให้ต้องใช้หลักการดังกล่าวควบคู่ไปกับมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) หรือในที่นี้คือหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เนื่องจากหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เป็นกฎที่ออกแบบมาให้ครอบคลุมธุรกรรมโดยทั่วไปที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงการใช้ภาษีอากร กล่าวคือ อาจจะเป็นธุรกรรมในรูปแบบที่ยังไม่เคยเกิดขึ้นหรือไม่อาจคาดเดาได้ ดังนั้น แม้ผ่านการ

³⁰ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report.

ทดสอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ก็อาจถูกปฏิเสธสิทธิประโยชน์ได้เช่นกันหากธุรกรรมดังกล่าวไม่ผ่านหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT)

เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) แตกต่างจากหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) ที่ปรากฏอยู่ใน OECD Model Tax Convention 2017 และ U.S. Model Convention 2016 เนื่องจากหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) ไม่มีการนำหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) มาใช้พิจารณาประกอบอย่างมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) แต่อย่างไรก็ตาม จะใช้เพียงหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) ที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาทวิภาคี ซึ่งสามารถจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบได้ดีกว่าโดยไม่จำเป็นต้องอาศัยมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) มาพิจารณาประกอบ และการใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) เพียงอย่างเดียวจะต้องมั่นใจว่าบทบัญญัติที่อยู่ในอนุสัญญาทวิภาคีมีความเข้มงวดเพียงพอที่จะจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้อย่างแน่นอน และมีประสิทธิภาพ โดยรัฐที่เลือกใช้มาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) เพียงอย่างเดียวจะต้องเป็นรัฐที่มีกฎหมายภายในที่สามารถจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบในรูปแบบอื่นที่เพียงพอด้วย³¹ ทั้งนี้ เพื่อปิดช่องโหว่ของมาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) ที่มีได้บัญญัติขอความให้กว้างและครอบคลุมเท่ามาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR)

อย่างไรก็ดี ในกรณีหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไม่ครอบคลุมไปถึงธุรกรรมบางประเภท บทบัญญัติใน U.S Model 2016 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาสามารถพิจารณาให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ไม่ผ่านการทดสอบได้ โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ต้องพิสูจน์ต่อเจ้าหน้าที่ให้ได้ว่าตนมีความสัมพันธ์เพียงพอกับรัฐแหล่งเงินได้ที่ตนกำลังอ้างสิทธิเพื่อให้ได้รับประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาดังกล่าว และต้องไม่มีหนึ่งในวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์

³¹ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 22.

ภายใต้อนุสัญญา หมายความว่าหากผู้มีถิ่นที่อยู่อย่างสิทธิไม่สามารถพิสูจน์ได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจก็อาจปฏิเสธไม่ให้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาได้ ทั้งนี้ การพิจารณาให้สิทธิจะต้องอาศัยการเจรจา ระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาทั้งสอง มิใช่เป็นการตัดสินใจให้สิทธิประโยชน์โดยรัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากความแตกต่างในด้านคุณสมบัติความเป็นมาตรการทั่วไปและมาตรการเฉพาะ ระหว่างการใช้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างง่าย (Simplified LOB) ประกอบหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) กับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อย่างละเอียด (Detailed LOB) แล้ว ยังมีความแตกต่างอีกประการหนึ่ง คือ หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มุ่งพิจารณาเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ แต่หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) มุ่งปฏิเสธสิทธิของผู้มีถิ่นที่อยู่ ดังนั้น หากจะพิจารณาเลือกใช้มาตรการป้องกันการใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบภายใต้อนุสัญญาพหุภาคี ฯ ควรพิจารณาถึงความเหมาะสมในด้านความเข้มงวด ความชัดเจน คุณสมบัติของมาตรการที่เป็นมาตรการทั่วไป และมาตรการเฉพาะ รวมถึงลักษณะการปฏิเสธสิทธิ หรือให้สิทธิภายใต้อนุสัญญาดังกล่าวด้วย เพื่อให้สามารถเลือกใช้มาตรการที่เหมาะสมที่สุดกับลักษณะปัญหาและการดำเนินการอื่น ๆ ของรัฐคู่สัญญา

2.3.3 แนวความคิดตามอนุสัญญาต้นแบบ (OECD Model Tax Convention 2017)

คณะกรรมการ OECD ตระหนักถึงบทบาทของนิติในอนุสัญญาต้นแบบว่าไม่ได้มีผลในการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จึงพัฒนามาตรการเพิ่มเติมเพื่อใช้จัดการกับปัญหาดังกล่าว ซึ่งเดิมใน Commentary ของอนุสัญญาต้นแบบ OECD ปี 1977 แนะนำให้รัฐที่เจรจาจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควรที่จะกำหนดบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาโดยเฉพาะเจาะจง โดยใช้บททดสอบที่หลากหลาย ซึ่งถูกรวมไว้ในมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ได้รับการแนะนำโดย OECD Commentary และคณะผู้เชี่ยวชาญจากองค์การสหประชาชาติ โดยทฤษฎีเบื้องหลังของมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) วางหลักให้การจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาของนิติบุคคลนั้น ต้องมีจุดเกาะเกี่ยวที่เพียงพอกับประเทศที่นิติบุคคลดังกล่าวอ้างว่าเป็นประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ โดย

สามารถพิจารณาได้ทั้งโดยตรงและโดยอ้อมในความเป็นเจ้าของ หรือผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ของนิติบุคคล โดยพิจารณาจากพันธะทางเศรษฐกิจระหว่างนิติบุคคลกับประเทศที่เป็นภาคีอนุสัญญา³²

มาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits Rule) เป็นมาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules) เพื่อใช้จัดการกับปัญหาการใช้อนุสัญญาโดยมิชอบที่ถูกรวมอยู่ใน OECD Model เป็นมาตรการที่ถูกพบอยู่ในอนุสัญญาภาษีจำนวนมาก รวมถึงอนุสัญญาดั้งเดิมโดยประเทศสหรัฐอเมริกา และบางอนุสัญญาดั้งเดิมรวมขึ้นโดยประเทศญี่ปุ่น และอินเดีย³³

โดยใน OECD Model Tax Convention 2017 ได้บัญญัติหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไว้ในมาตรา 29 การให้สิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) ดังต่อไปนี้

1. ภายใต้บังคับของวรรคที่สามถึงห้า จำกัดการให้สิทธิประโยชน์สำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา หรือเรียกว่า บุคคลผู้มีคุณสมบัติ (Qualified Person) ตามคำจำกัดความในวรรคที่สอง

2. คำนิยามที่กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติ ซึ่งรวมถึง

(ก) บุคคลธรรมดา

(ข) รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือ ส่วนราชการ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น

(ค) องค์การที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์

(ง) บริษัทในเครือขององค์การที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์

(จ) องค์การที่ได้แสวงหากำไร หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ

(ฉ) องค์การอื่น ๆ ที่เข้าหลักเกณฑ์ความเป็นเจ้าของและการกีดกันฐานภาษี

(ช) หน่วยซึ่งเป็นผู้จัดการลงทุน

3. บทบัญญัติที่กำหนดให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแก่บุคคลที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติ หากบุคคลนั้นดำเนินธุรกิจของรัฐถิ่นที่อยู่ และรายได้นั้นเกิดจากหรือเกี่ยวข้องกับธุรกิจนั้น

³² โกลินทร์ เรียงสวัสดิ์กิจ, แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย, หน้า 100-101.

³³ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report.

4. บทบัญญัติที่กำหนดให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแก่บุคคลที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติ หากองค์กรนั้น มีสัดส่วนความเป็นเจ้าของ โดยผู้มิสิทธิได้รับผลประโยชน์ตามอนุสัญญา (Equivalent Beneficiary) ถึงจำนวนที่กำหนด

5. บทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นสำนักงานใหญ่

6. บทบัญญัติที่อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บุคคลที่ถูกปฏิเสธว่าไม่ใช่บุคคลผู้มีคุณสมบัติตามวรรคหนึ่ง

7. คำจำกัดความที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ตามวรรคหนึ่ง ถึงวรรคเจ็ด

8. บทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์แก่เงินได้ที่ได้รับจาก

(a) หาก

(ก) บริษัทของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่ได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้นถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นของสถานประกอบการถาวรของบริษัทซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้มีเขตอำนาจที่สาม

(ข) กำไรที่จำหน่ายไปยังสถานประกอบการถาวรถูกยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้จะไม่ใช้บังคับกับเงินได้ในกรณีที่รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวน้อยกว่าอัตราที่ตกลงกันระหว่างรัฐผู้ทำสัญญา หรือร้อยละหกสิบของภาษีที่จะถูกเรียกเก็บในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหากสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญานั้น แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ในกรณีเช่นว่าเงินได้ตามบทบัญญัติในวรรคนี้จะยังคงถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยไม่จำกัดคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นใดของอนุสัญญา

(b) บทบัญญัติก่อนหน้านี้ไม่นำมาใช้บังคับกับเงินได้ที่ได้รับจากรัฐอื่นซึ่งได้รับมาจากหรือเกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) (นอกเหนือจากธุรกิจการจัดทำ การจัดการ หรือการถือหน่วยลงทุนของบริษัทตน เว้นแต่ธุรกิจนั้นจะเป็นธุรกิจธนาคาร ประกันภัย หลักทรัพย์ ที่ดำเนินกิจการโดยธนาคาร บริษัทประกันภัย หรือผู้ค้าหลักทรัพย์ที่จดทะเบียน)

(c) หากสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญานี้ถูกปฏิเสธอันเนื่องมาจากบทบัญญัติในวรรคก่อน ซึ่งเกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับมาจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจให้สิทธิประโยชน์แก่รายได้นั้น หากผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวร้องขอ และเจ้าหน้าที่เห็น

ว่าการให้สิทธิประโยชน์นั้นมีเหตุผลอันสมควรเพียงพอ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐที่ได้รับคำร้องขอ ดำเนินการปรึกษากับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งก่อนตอบรับหรือปฏิเสธคำร้องขอนั้น

9. อย่างไรก็ตามในบทบัญญัติอื่น ๆ ของอนุสัญญาฯ สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาจะไม่ให้ แก่เงินได้หรือทุน หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสภาวะแวดล้อมต่าง ๆ พบว่าการได้รับสิทธิ ประโยชน์เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการจัดการหรือจัดทำธุรกรรมดังกล่าวขึ้น ซึ่งเป็นผล โดยตรงหรือโดยอ้อมเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ เว้นแต่จะเห็นได้ว่าการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้ สภาวะการณ์นี้เป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของอนุสัญญาฯ

จะเห็นว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ตามอนุสัญญาต้นแบบมีข้อยกเว้นเพื่อปฏิเสธสิทธิ ประโยชน์แม้จะผ่านบททดสอบตามที่ได้กล่าวข้างต้นมาแล้วด้วย กรณีที่มีเงินได้ส่งไปยังสถาน ประกอบกิจการถาวร (Permanent Establishment: PE) แล้วมีการเก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีเลย

เนื่องจากมีความเป็นไปได้อย่างมากที่จะนำสถานประกอบกิจการถาวร (Permanent Establishment: PE) มาใช้ในการวางแผนภาษีระหว่างประเทศ เนื่องจากภาษีระหว่างประเทศของ สถานประกอบกิจการถาวร อาจเกิดกรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสองประเทศหรือสามประเทศ ประเทศก็เป็นได้ อีกทั้งยังสามารถเกิดกรณีที่ไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ในประเทศใดเลย ซึ่งสามารถทำได้ โดยอาศัยความแตกต่างในสัดส่วนที่เหมาะสมระหว่างอนุสัญญาภาษี และกฎหมายภาษี ภายในประเทศ

โดยที่สถานประกอบกิจการถาวร (Permanent Establishment: PE) ถูกใช้ใน โครงสร้างการเลือกใช้อันสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ในรูปแบบของการส่งผ่าน โดยตรง (Direct strategy) ซึ่งการจัดเก็บภาษีในรัฐของบริษัทตัวกลางถูกจัดเนื่องจากเงินได้ที่ได้รับ จากแหล่งเงินได้นั้น ถูกส่งมายังสถานประกอบกิจการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในดินแดนที่จัดเก็บภาษีใน อัตราต่ำ และเงินได้ที่ส่งไปยังสถานประกอบกิจการถาวรนั้นต้องไม่ถูกเก็บภาษีในรัฐตัวกลางโดย จุดมุ่งหมายของข้อยกเว้นนี้ เป็นไปเพื่อการปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหากเกิด สถานการณ์ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น³⁴

³⁴ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2017), p.196-197.

บทที่ 3

หลักเกณฑ์ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ในบทนี้จะกล่าวถึงหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมักจะอยู่ในรูปของบททดสอบ กล่าวคือ หากผู้มีถิ่นที่อยู่ผ่านบททดสอบตามที่หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) กำหนดไว้ก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา โดยบททดสอบที่จะกล่าวถึงในบทนี้ได้แก่ Publicly Traded Test (3.1) Ownership and Base Erosion Test (3.2) Active Trade and Business Test (3.3) Derivative Benefits Test (3.4) และ Headquarters Company Test (3.5)

โดยหลักเกณฑ์ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะกล่าวถึงดังต่อไปนี้เป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏใน 2016 U.S. Model Income Tax Convention มาตรา 22 Limitation on Benefits ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ประกอบไปด้วยมาตรการป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษี โดยมีขอบเพื่อป้องกันมิให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามได้รับสิทธิประโยชน์จากข้อตกลงในอนุสัญญาที่มุ่งหมายให้สิทธิประโยชน์แก่เฉพาะรัฐคู่สัญญาหรือรัฐภาคีอนุสัญญา โดยบทบัญญัติต่าง ๆ ในหลักการนี้ไม่ได้มีขึ้นเพื่อกำหนดวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของธุรกรรม แต่เป็นการจัดให้มีการทดสอบเชิงภาวะวิสัย (Objective Tests) โดยผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ผ่านการทดสอบเชิงภาวะวิสัยเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงการเลือกรูปแบบโครงสร้างของธุรกิจ กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาต่อเมื่อผ่านการทดสอบว่าเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม (Qualified Person) หรือผ่านการทดสอบใดทดสอบหนึ่งในหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา นอกจากนี้การเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมต้องเป็น ณ เวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาด้วย เช่น ณ เวลาที่เงินปันผลจ่ายไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามบทบัญญัติในอนุสัญญา ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะต้องเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามคำนิยามในเวลาที่ได้รับผลประโยชน์ ตามความในวรรคหนึ่งของมาตรา 22 ที่กล่าวว่า เว้นแต่กำหนดไว้เป็นประการอื่นในมาตรานี้ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ในอนุสัญญา เว้นแต่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ณ เวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ และบางกรณีคำนิยามของคำว่าผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมอาจกำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐคู่สัญญาต้องตอบสนองความต้องการบางประการ ภายในช่วงเวลาที่กำหนดเพื่อให้มีฐานะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) นี้อาจแบ่งพิจารณาได้เป็น 4 ส่วน

กล่าวคือ ส่วนที่หนึ่ง กำหนดผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ส่วนที่สอง กำหนดบททดสอบเพิ่มเติมสำหรับผู้ที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ส่วนที่สาม กำหนดข้อยกเว้นไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา และส่วนสุดท้ายคือ กำหนดหลักสุจริต

โดยส่วนแรกกำหนดให้ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมประกอบไปด้วยผู้มีถิ่นที่อยู่ 6 ประเภทดังต่อไปนี้

1. บุคคลธรรมดา
2. ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น
3. บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์
4. บริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์
5. กองทุนบำเหน็จบำนาญ และองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี
6. นิติบุคคลที่ผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์ Ownership or Base Erosion Test

อนึ่ง การกำหนดผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามที่กล่าวข้างต้น อยู่ในลักษณะการดำเนินการด้วยตนเอง กล่าวคือ ไม่จำเป็นต้องให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญานั้น ๆ ให้ความเห็นชอบก่อนได้รับสิทธิประโยชน์แต่อย่างใด ต่างจากหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test (PPT)) ที่จะได้กล่าวถึงในบทถัดไป ที่การได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญานั้น ให้สิทธิแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีของรัฐนั้น ๆ ตรวจสอบ และตัดสินใจได้ว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ตนกล่าวอ้างหรือไม่³⁵

ส่วนถัดมาของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีขึ้นเพื่อให้สิทธิผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม 6 ประเภทตามที่ได้กล่าวข้างต้น ยังสามารถรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาจากรายได้บางรายการได้ หากผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมผ่านการทดสอบตามบทบัญญัติที่

³⁵ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 25.

กำหนดในวรรคถัดไปของมาตรา 22 ใน 2016 U.S Model Convention ได้แก่ หลักเกณฑ์ Active Trade or Business ที่พิจารณาให้สิทธิประโยชน์แก่รายการเงินได้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนิน ธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในรัฐคู่สัญญาที่บุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ หรือหลัก Derivative Benefits ที่อนุญาตให้บริษัทซึ่งมีเจ้าของเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามได้รับสิทธิประโยชน์ ตามอนุสัญญาได้ หรือหลัก Headquarters Company ที่มักจะอยู่ในอนุสัญญาที่ลงนามระหว่าง ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสมาชิกใน EU หลักเกณฑ์ส่วนใหญ่จะมุ่งเน้น เพื่อใช้กับบริษัทที่เป็น ศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งจะได้มีการอธิบายต่อไปในบทที่ 3 นี้

นอกจากนี้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ยังมีข้อยกเว้นเพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์แม้จะผ่าน บททดสอบตามที่ได้กล่าวข้างต้นมาแล้ว หรือที่เรียกว่าระบบภาษีพิเศษ (Special Tax Regime: STR) ซึ่งวัตถุประสงค์หลักของข้อยกเว้นนี้มีเพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ณ ประเทศแหล่งเงินได้ หากรายได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีในอัตราพิเศษในรัฐถิ่นที่อยู่³⁶ อย่างไรก็ตามระบบภาษีพิเศษ (Special Tax Regime: STR) จะไม่กระทบถึงเงินได้ทุกประเภทตามอนุสัญญาภาษี นำมาใช้ได้เฉพาะกับเงินได้จากดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินได้อื่น ๆ เท่านั้น³⁷

ส่วนสุดท้ายของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) คือ หลักสุจริต หรือ Bona Fide มีขึ้นเพื่อ ป้องกันกรณีที่ผู้เสียภาษีดำเนินธุรกิจด้วยเจตนาสุจริตแต่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดย อนุญาตให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีที่ดำเนินธุรกิจ ด้วยเจตนาสุจริตดังกล่าวได้ภายใต้พฤติการณ์ที่กำหนด³⁸ กล่าวคือต้องพิสูจน์ให้ได้ว่า การดำเนินธุรกิจ ของบริษัทในรัฐที่มีถิ่นที่อยู่ไม่ได้เป็นเพื่อวัตถุประสงค์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ อนุสัญญาภาษี³⁹ อย่างไรก็ตาม ก็ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าหลักสุจริตเป็นหลักที่แทรกอยู่ในหลักจำกัดสิทธิ ประโยชน์ (LOB) และเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาในการตัดสินใจ

³⁶ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 207.

³⁷ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 211.

³⁸ Ibid., p. 225.

³⁹ Ibid., p. 227.

อนุญาตให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ดังนั้นประเทศสหรัฐอเมริกาจึงหาวิธีการป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีใช้หลักสุจริตนี้ให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของประเทศสหรัฐอเมริกาจะไม่ยอมให้ใช้หลักสุจริตดังกล่าว หากผู้เสียภาษีไม่เป็นผู้เริ่มในการร้องขอและอธิบายให้เห็นถึงความเหมาะสมของการได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา⁴⁰ นอกจากนี้อนุสัญญากำหนดให้ การให้สิทธิประโยชน์หรือปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามหลักสุจริตจะกระทำต่อเมื่อได้พิจารณาร่วมกับ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐภาคีอนุสัญญาด้วย⁴¹ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าเนื่องจากหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) นี้มีความเคร่งครัดอยู่ไม่น้อย การแทรกหลักสุจริตเพื่อผ่อนคลายความเคร่งครัดดังกล่าว แม้จะให้อำนาจในการตัดสินใจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐภาคีอนุสัญญาก็ตาม แต่เป็นการให้อำนาจในลักษณะที่มีการถ่วงดุลอำนาจกล่าวคือ ต้องเป็นการพิจารณาร่วมกันระหว่าง เจ้าหน้าที่ของรัฐภาคีอนุสัญญา ไม่ได้ให้สิทธิแก่รัฐภาคีใดรัฐภาคีหนึ่งเท่านั้น

จากที่ได้กล่าวถึงส่วนประกอบต่าง ๆ ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไปแล้วข้างต้น ส่วนต่อไปจะอธิบายถึงหลักเกณฑ์และตัวอย่างการใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษี ควรได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีหรือไม่ ดังต่อไปนี้

3.1 Publicly Traded Test

Publicly Traded หรือบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ถูกบัญญัติให้อยู่ใน ส่วนแรกของมาตรา 22 กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีเข้าหลักเกณฑ์เป็นบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์จะถูกจัดให้เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม สามารถรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้ทันที เนื่องจากหุ้นของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงหุ้นบริษัทในเครือของบริษัทดังกล่าวมีการซื้อขายกันอย่างกว้างขวาง ดังนั้น บริษัทดังกล่าวจึงไม่น่าจะถูกสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้อนุสัญญาภาษีโดยมิชอบ⁴² ทั้งการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ยังมีหลักเกณฑ์การตรวจสอบที่เป็นมาตรฐาน มีหน่วยงานที่ควบคุมดูแลให้อยู่ในกฎเกณฑ์มากมาย ทำให้

⁴⁰ Ibid., p. 228.

⁴¹ Ibid., p. 229.

⁴² OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 26.

ความเสี่ยงที่จะถูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีน้อยกว่าองค์กรประเภทอื่นที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์

3.1.1 หลักเกณฑ์ของ Publicly Traded Test

หลักเกณฑ์ของ Publicly Traded Test ปรากฏอยู่ในมาตรา 22 วรรค 2 (c)⁴³ โดยกำหนดให้บริษัทที่จะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมต้องเป็นบริษัทที่หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิมีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกัน ไม่ว่าจะซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์เดียวหรือหลายแห่ง และการซื้อขายหุ้นของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าวนั้น ต้องเป็นตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกันและตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่ หรือ มีสถานที่หลักในการจัดการและควบคุมอยู่ในรัฐซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่

การพิจารณาว่าหุ้นใดเป็นหุ้นสามัญ (Principal Class of Shares) หรือหุ้นใดเป็นหุ้นบุริมสิทธิ (Disproportionate Class of Share) สามารถพิจารณาได้จาก หากเป็นหุ้นที่แสดงให้เห็นถึงเสียงข้างมากของผู้ถือหุ้นและมูลค่าของบริษัท หรือผลรวมของหุ้นที่แสดงให้เห็นถึงเสียงข้างมากของผู้ถือหุ้นและมูลค่าของบริษัท จะเรียกว่าหุ้นสามัญ แต่หากเป็นหุ้นประเภทที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งให้สิทธิแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือผลประโยชน์เพื่อให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือผลประโยชน์ดังกล่าวมีส่วนร่วมมากขึ้น โดยการให้เงินปันผล การชำระหนี้ หรืออื่น ๆ ในรายได้ที่เกิดขึ้นในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งมากกว่าผู้ถือหุ้นสามัญ จะเรียกว่า หุ้นบุริมสิทธิ ซึ่งการพิจารณาว่าหุ้นใดเป็นหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิจะมีความสำคัญในลำดับถัดมาด้วย กล่าวคือเพื่อประกอบการศึกษาความเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมของบริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงกันนี้ด้วย

ส่วนคำว่า ตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกัน (Recognized Stock Exchange) ตามอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้หมายถึงตลาดหลักทรัพย์ที่ลงทะเบียนกับสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาในฐานะตลาดหลักทรัพย์แห่งชาติภายใต้พระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาปี ค.ศ. 1934 เป็นที่รู้จัก

⁴³ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

กันในนาม NADAQ System หรือ ตลาดหลักทรัพย์ของอีกรัฐคู่สัญญา หรือ ตลาดหลักทรัพย์อื่น ๆ ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของแต่ละรัฐคู่สัญญาจะได้ตกลงกัน

เหตุที่กำหนดนิยามของตลาดหลักทรัพย์ที่คู่สัญญาตกลงร่วมกันให้เป็นบริษัทที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ที่ตั้งอยู่ภายในรัฐ หรือตามที่รัฐคู่สัญญาได้ตกลงกันนั้น เป็นไปเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าบริษัทดังกล่าวมีความสัมพันธ์อย่างเพียงพอกับรัฐคู่สัญญา และเพื่อป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีโดยมิชอบอีกรูปแบบหนึ่งที่เราเรียกว่า การเลือกใช้อตลาดหลักทรัพย์โดยมิชอบ (Stock Exchange Shopping) ด้วย⁴⁴ จะเห็นว่าการมีความสัมพันธ์อย่างเพียงพอกับรัฐคู่สัญญานั้นก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐที่ตนมีความสัมพันธ์อย่างเพียงพอ ในทางกลับกันการมีความสัมพันธ์อย่างเพียงพอก็ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีด้วยเช่นกัน

ข้อพิจารณาถัดมาที่ทำให้บริษัทเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม คือ บริษัทมีสถานที่หลักในการจัดการและควบคุม (Primary Place of Management and Control) อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งพิจารณาได้จากตัวผู้บริหาร และพนักงานบริหารอาวุโสของบริษัท ว่าเป็นผู้รับผิดชอบแบบวันต่อวันในการวางกลยุทธ์ จัดการเกี่ยวกับการเงิน และวางนโยบายการปฏิบัติงานของบริษัท และบริษัทในเครือไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม รวมถึงคณะผู้ทำงานของบุคคลดังกล่าวมีอำนาจในการดำเนินกิจกรรมที่สำคัญ เพื่อเตรียมความพร้อม และตัดสินใจในรัฐคู่สัญญาที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่มากกว่าในรัฐอื่น ๆ และมากกว่าพนักงานและลูกจ้างของบริษัทอื่น ๆ ด้วย

จากนิยามข้างต้นจะเห็นว่าสถานที่หลักในการจัดการและควบคุมตามอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับหน้าที่ความรับผิดชอบ และอำนาจการตัดสินใจแบบวันต่อวันของบริษัทที่มีอำนาจในการจัดการและควบคุม โดยดูจากภาพรวมของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องว่าสถานที่หลักในการจัดการและควบคุมอยู่ในรัฐใด ทั้งนี้ ไม่จำเป็นว่าบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจจะต้อง

⁴⁴ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 133.

เป็นผู้บริหารเท่านั้น อาจเป็นพนักงานของบริษัทในเครือก็ได้ แต่บุคคลดังกล่าวจะต้องมีอำนาจในการตัดสินใจเฉพาะเรื่องตามที่ได้กำหนดไว้ในคำนิยาม⁴⁵

ข้อกำหนดที่ได้กล่าวถึงข้างต้นมีขึ้นเพื่อให้คำนึงถึงข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์เหล่านี้ในทางเทคนิคอาจมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจริง แต่อาจไม่มีความสัมพันธ์เพียงพอกับรัฐคู่สัญญาถึงขนาดอนุญาตให้บริษัทดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาระหว่างรัฐคู่สัญญาได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความสัมพันธ์ที่เพียงพอขึ้นต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าหุ้นของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นหลักในตลาดหลักทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่ และจากข้อเท็จจริงที่ว่าโลกาภิวัตน์ของตลาดการเงิน หมายถึงหุ้นของบริษัทที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มักมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ต่างประเทศ หรือเพื่อให้เป็นการทดสอบทางเลือกว่าความสัมพันธ์ที่เพียงพอก็อาจเกิดขึ้นได้จากข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทได้รับการจัดการและควบคุมในรัฐที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่นั้น⁴⁶

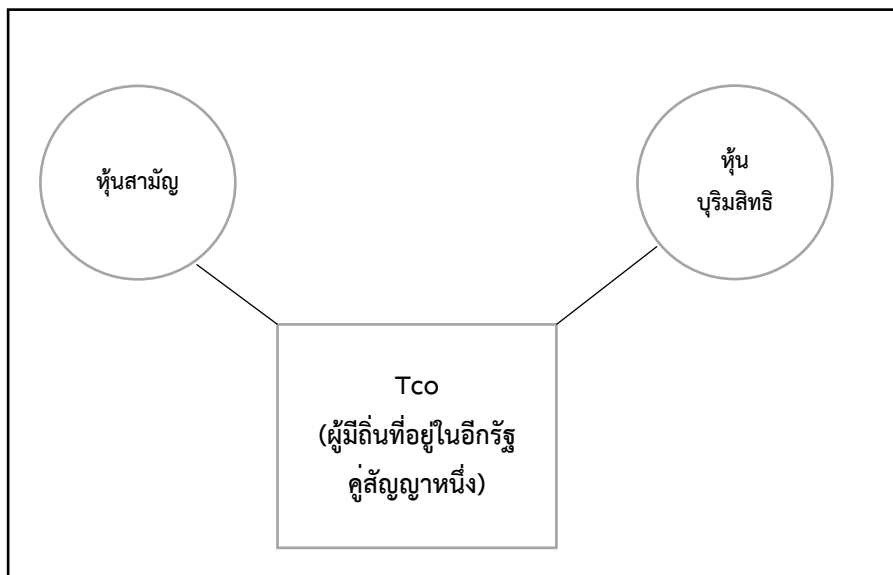
อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าบริษัทที่จะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมได้ นอกจากจะต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาแล้ว จะต้องเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์เพียงพอกับรัฐถิ่นที่อยู่ด้วย กล่าวคือมีการซื้อขายหุ้นเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาได้ตกลงกัน หรือมีสถานที่หลักในการจัดการและควบคุมอยู่ในรัฐที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ หากพิจารณาตามหลักเกณฑ์และพบว่าบริษัทมีคุณสมบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ บริษัทดังกล่าวก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาคุณสมบัติโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญานั้น ๆ จะเห็นว่าหลักเกณฑ์ Publicly Traded Test นอกจากจะพิจารณาความสัมพันธ์ที่เพียงพอได้แล้ว ยังไม่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาใช้ดุลยพินิจของตนมากเกินไปด้วย

⁴⁵ Ibid., p. 134.

⁴⁶ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 27.

3.1.2 ตัวอย่างการใช้ Publicly Traded Test

ภาพที่ 1 บททดสอบความเป็นบริษัทที่มีการซื้อขายกันเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์⁴⁷



จากภาพมีข้อเท็จจริง ดังนี้ หุ้นสามัญเป็นหุ้นที่จดทะเบียน และซื้อขายเป็นหลักอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ของอีกรัฐคู่สัญญา มีจำนวนมากกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าหุ้นที่ชำระแล้วใน Tco คิดเป็นร้อยละ 100 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง

ส่วนหุ้นบุริมสิทธิไม่ได้จดทะเบียนและซื้อขายเป็นหลักอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ของอีกรัฐคู่สัญญา และเป็นหุ้นที่ให้สิทธิผู้ถือหุ้นในการรับเงินปันผลเพื่อขยายการจ่ายดอกเบี้ยที่ Tco ได้รับจากผู้ถือหุ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา

แม้ว่าผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิได้รับการชำระดอกเบี้ยจากประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และได้จ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวให้กับ Tco และเป็นหุ้นที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งให้สิทธิแก่ผู้ถือหุ้น เพื่อให้มีส่วนร่วมมากขึ้นก็ตาม แต่เมื่อหุ้นบุริมสิทธิไม่ได้มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกัน จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้บริษัทที่จะเป็นผู้มี

⁴⁷ Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22 (Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides], Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf

คุณสมบัติเหมาะสมต้องเป็นบริษัทที่หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิมีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกัน และตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่ หรือ ไม่ปรากฏว่าบริษัทมีสถานที่หลักในการจัดการและควบคุมอยู่ในรัฐซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด ดังนั้น Tco จึงไม่เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามการทดสอบ Publicly Traded Test

จากตัวอย่างข้างต้น ทำให้เห็นว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีการกำหนดบททดสอบไว้อย่างชัดเจนและแน่นอน โดยผู้เสียภาษีสามารถพิจารณาได้เองว่าบริษัทตนเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่

3.2 Ownership and Base Erosion Test

หลักเกณฑ์นี้เป็นอีกหนึ่งบททดสอบที่ถูกบัญญัติไว้ในส่วนแรกของมาตรา 22 ของอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อทดสอบความเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยการทดสอบนี้จะบังคับใช้กับนิติบุคคลไม่ว่าอยู่ในรูปแบบใดและต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา โดยการทดสอบนี้สามารถแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ส่วนที่หนึ่งคือ Ownership Test หรือบททดสอบความเป็นเจ้าของ และส่วนที่สองคือ Base Erosion Test หรือบททดสอบการกัดกร่อนฐานภาษี โดยผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาจะต้องผ่านการทดสอบทั้งสองส่วน

3.2.1 หลักเกณฑ์ของ Ownership and Base Erosion Test

3.2.1.1 หลักเกณฑ์ของ Ownership Test

โดยหลักเกณฑ์ของ Ownership Test หรือบททดสอบความเป็นเจ้าของ ปรากฏอยู่ในวรรค 2 (f)(i) ของมาตรา 22 ในอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา⁴⁸ กำหนดให้บุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ (ไม่รวมถึง กรณีเป็นบริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์) ถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม อย่างน้อยร้อยละ 50 ของจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นสามัญ (และอย่างน้อยร้อยละ 50 ของจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นบุริมสิทธิ) ของหุ้นหรือประโยชน์อย่างอื่น ทั้งนี้ หากเป็นเจ้าของโดยอ้อม บุคคลซึ่งเป็นบริษัทเจ้าของโดยอ้อม หรือเจ้าของคนกลาง

⁴⁸ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

ดังกล่าวจะต้องเป็นบริษัทเจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม และมีเงื่อนไขพิเศษในการพิจารณา คือจะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามบททดสอบนี้จะต้องแสดงให้เห็นว่าอย่างน้อยเป็นจำนวนวัน ครึ่งหนึ่งของวันในรอบสิบสองเดือนใด ๆ รวมถึงวันที่จะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นเจ้าของหุ้นตาม เงื่อนไขข้างต้น

นอกจากนี้ในกรณีที่เจ้าของโดยอ้อม จะต้องพิจารณาต่อในประเด็นที่ว่าบริษัทเจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมในที่นี้หมายถึงผู้ใด อาจพิจารณาได้จากการที่เจ้าของคนกลางต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญากับรัฐคู่สัญญา และมีสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาดังกล่าวกำหนดให้ครอบคลุมถึงการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และได้รวมบทบัญญัติที่ระบุถึงกฎเกณฑ์พิเศษทางภาษีและการหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายที่ใกล้เคียงกับอนุสัญญาต้นแบบ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ย หรือ ต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐเดียวกับรัฐคู่สัญญาที่บริษัทแสวงหาประโยชน์ ที่บริษัทที่เข้ารับการทดสอบ ภายใต้บทบัญญัติเกี่ยวกับบริษัทสาขา หรือ บุคคลอื่นที่มีใช้บุคคลธรรมดา หรือการทดสอบ Derivative Benefits เพื่อตัดสินว่าควรได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาฉบับนี้หรือไม่

ส่วนการพิจารณาความหมายของคำว่าหุ้นสามัญ และหุ้นบุริมสิทธิ สามารถใช้หลักการเดียวกับที่ได้อธิบายใน (ข้อ 3.1.1) โดยผู้เขียนจะมีได้กล่าวถึงในข้อนี้

จากบทบัญญัติตามอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาข้างต้น สามารถแบ่งการพิจารณาโดยง่ายได้สามประเด็น คือ

(1) อัตราส่วน และ ความเป็นเจ้าของโดยอ้อม

ไม่ว่าเป็นเจ้าของโดยตรงหรือโดยอ้อม จะต้องเป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา เป็นอย่างน้อยร้อยละ 50 ของผู้มีสิทธิออกเสียงและมูลค่าหุ้น แต่หากเป็นเจ้าของโดยอ้อมมีข้อพิจารณาเพิ่มคือ ต้องเป็นเจ้าของคนกลางที่มีคุณสมบัติเหมาะสม

(2) เจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม

คือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญากับรัฐคู่สัญญา และอนุสัญญาที่มีระหว่างกันต้องครอบคลุมการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเกณฑ์พิเศษทางภาษีและการหักค่าลดหย่อนที่ใกล้เคียงกับอนุสัญญาต้นแบบ

(3) ระยะเวลาการถือครองหุ้น

อย่างน้อยเป็นจำนวนวันครึ่งหนึ่งของวันในรอบสิบสองเดือนใด ๆ รวมถึงวันที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการเป็นเจ้าของหุ้น

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ Ownership Test จะพบว่าข้อกำหนดอัตราส่วนความเป็นเจ้าของ และเงื่อนไขเพิ่มเติมในการพิจารณากรณีที่ไม่ได้เป็นเจ้าของโดยตรงนั้น มีขึ้นเพื่อจำกัดการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาให้แก่เฉพาะผู้ที่มีความสัมพันธ์มากพอกับรัฐภาคีอนุสัญญา โดยอาศัยอัตราส่วนความเป็นเจ้าของในอัตราร้อยละ 50 มาเป็นเกณฑ์ในการคัดกรองเบื้องต้น ถึงแม้ว่าการกำหนดอัตราส่วนดังกล่าวอาจมีผู้เสียภาษีที่มีเจตนาไม่สุจริตบางส่วนในใช้อัตราส่วนความเป็นเจ้าของเพียงร้อยละ 50.1 ก็ตาม อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดอัตราส่วนไว้สามารถพิสูจน์ความสัมพันธ์และคัดกรองเบื้องต้นได้อย่างเพียงพอ และก่อให้เกิดความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

3.2.1.2 หลักเกณฑ์ของ Base Erosion Test

หลักเกณฑ์ของ Base Erosion Test หรือบททดสอบการกัดกร่อนฐานภาษี ปรากฏในวรรคสอง (f)(ii) ของมาตรา 22 อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา⁴⁹ เพื่อจัดการกับเงินได้ที่ได้รับ ณ ประเทศแหล่งเงินได้ และถูกส่งต่อไปยังประเทศที่สาม เพื่อเปลี่ยนให้เป็นค่าใช้จ่ายในบริษัทตัวกลาง⁵⁰ กล่าวคือ เป็นการจำกัดไม่ให้มีการส่งเงินได้ที่ได้รับในประเทศคู่สัญญาไปยังบุคคลอื่นที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา

⁴⁹ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

⁵⁰ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 155.

โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวประกอบไปด้วยส่วนสำคัญ 2 ประการ (ไม่รวมสิทธิประโยชน์ภายใต้ ข้อบทที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล) คือ

(1) รายได้รวม (Gross Income)

ในกรณีที่บริษัทสาขามีรายได้ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม บริษัทสาขาจะต้องไม่จ่ายเงิน หรือทำให้เกิดเกณฑ์สิทธิ ในรูปของการชำระเงินที่สามารถนำมาลดหย่อนทางภาษีได้ตามอนุสัญญาใน รัฐคู่สัญญาที่บริษัทสาขามีถิ่นที่อยู่ ไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาเกินกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมดังกล่าว ไม่เช่นนั้น บริษัทจะไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา

และในกรณีที่กลุ่มบริษัทสาขา (Tested Group) มีรายได้ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม กลุ่ม บริษัทสาขาดังกล่าวจะต้องไม่จ่ายหรือทำให้เกิดเกณฑ์สิทธิ ในรูปของการชำระเงินที่สามารถนำมา ลดหย่อนทางภาษีได้ตามอนุสัญญาในรัฐคู่สัญญาที่บริษัทสาขามีถิ่นที่อยู่ไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับ ประโยชน์ตามอนุสัญญา เกินกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของกลุ่มบริษัทสาขาเช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ดี การจ่ายเงินของบริษัทสาขาและกลุ่มบริษัทสาขาจะไม่รวมถึงการจ่ายเงินตาม ราคาตลาด (arm's length price) สำหรับการดำเนินธุรกิจตามปกติเพื่อการบริการหรือทรัพย์สินที่ จำต้องได้ นอกจากนี้กรณีของกลุ่มบริษัทสาขาจะไม่รวมถึงการค้าขายระหว่างกันของบริษัทในเครือ (intra-group transaction) ด้วย

ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาต้นแบบได้กำหนดให้รายได้รวม หมายถึงรายรับทั้งหมดที่ได้รับในรัฐ คู่สัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ในปีภาษีนั้น ๆ รวมถึงในเวลาที่ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา เว้นแต่ บริษัทดังกล่าวมีส่วนร่วมในธุรกิจการผลิต การสร้าง หรือการขายสินค้า ให้รายได้รวมนั้นหมายถึง รายได้รวมที่หักต้นทุนของสินค้าที่ขาย ส่วนกรณีที่บริษัทมีส่วนร่วมในธุรกิจการให้บริการที่ไม่ใช่ สถาบันการเงิน ให้รายได้รวม หมายถึงรายได้ที่หักค่าใช้จ่ายโดยตรงในการจัดการให้ได้มาซึ่งรายได้ ดังกล่าว เว้นแต่เป็นเรื่องการพิจารณาให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับเงินปันผล รายได้รวมจะไม่รวมถึงเงิน ปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีในรัฐคู่สัญญาที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ และยกเว้นเมื่อเกี่ยวข้องกับเงินปันผลที่ต้อง เสียภาษี ให้รายได้รวมของกลุ่มบริษัทสาขาไม่รวมถึงธุรกรรมใด ๆ ระหว่างบริษัทภายในกลุ่มนั้น

และการพิจารณาคำว่ากลุ่มบริษัทสาขานั้น มีนิยามขึ้นเพื่อตัดสินว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ควรได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่ โดยให้หมายถึงกลุ่มบริษัทสาขาหรือบริษัทใด ๆ ที่เข้าร่วมเป็นสมาชิกนิติบุคคลในเครือเดียวกัน (Tested Resident) อันเป็นการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน หรือการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือระบบอื่น ๆ ที่ใกล้เคียง อันมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สมาชิกในกลุ่มสามารถแบ่งปันผลกำไรหรือขาดทุนร่วมกันได้ รวมถึงกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่มีการแบ่งปันผลขาดทุนระหว่างกลุ่มเพื่อช่วยเหลือผู้ขาดทุน และแบ่งปันความเสียหายในปีภาษีนั้น ๆ

(2) บริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา (Ineligible Person)

เนื่องจากบททดสอบการกีดกันฐานภาษีนี้ พิจารณาจากการจ่ายเงินไปยังผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา ดังนั้น จึงต้องพิจารณาว่าการจ่ายดังกล่าว เป็นการจ่ายเงินไปยังผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์หรือไม่ ซึ่งหากพิจารณาตามอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาจะสามารถแบ่งได้ เป็น 3 ประเภท ได้แก่

ก) บริษัทซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ในฐานะที่เป็นบุคคล รัฐบาล บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นหลักในตลาดหลักทรัพย์ กองทุนบำเหน็จบำนาญ หรือหน่วยที่ได้รับการยกเว้นภาษี

ข) บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งทำหน้าที่เป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อ (Connected Persons) ไปยังบริษัทสาขา และได้รับประโยชน์จากระบบภาษีพิเศษ (Special Tax Regime) ที่เกี่ยวกับการลดหย่อนทางภาษีจากการชำระเงินนั้น หรือ

ค) การจ่ายดอกเบี้ยผ่านบุคคลผู้เชื่อมต่อไปยังบริษัทสาขา และได้รับประโยชน์จากการลดหย่อนทางภาษีตามอนุสัญญา

อนึ่ง คำว่า บุคคลผู้เชื่อมต่อ ในที่นี้จะหมายถึง บริษัทหนึ่งเป็นเจ้าของอีกบริษัทหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมใน อย่างน้อยร้อยละ 50 ของประโยชน์ที่จะได้รับในอีกบริษัทหนึ่ง หรือบริษัทหนึ่งเป็นเจ้าของไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม อย่างน้อยร้อยละ 50 ของประโยชน์ที่จะได้รับในหลาย ๆ

บริษัท กล่าวคือ ไม่ว่าบริษัทหนึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมอีกบริษัท หรือต่างฝ่ายต่างถูกควบคุมโดยบริษัทเดียวกันก็ตาม

นอกจากนี้ หลักเกณฑ์ Ownership and Base Erosion Test ยังปรากฏอยู่ในหลักเกณฑ์การเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมของบริษัทสาขาของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือ Subsidiary of Publicly Traded Company ในวรรค 2 (d) ของมาตรา 22⁵¹

กล่าวคือ ในส่วนของ Ownership Test กำหนดให้อย่างน้อยร้อยละ 50 ของผลรวมคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นสามัญ (และอย่างน้อยร้อยละ 50 ของผลรวมคะแนนเสียงและมูลค่าของหุ้นบุริมสิทธิ) ในบริษัท เป็นเจ้าของไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยบริษัทที่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภายใต้วรรค 2 (c) ของมาตรา 22 เป็นจำนวน 5 บริษัทหรือน้อยกว่า แต่ถ้าเป็นกรณีบริษัทที่มีสิทธิได้รับประโยชน์ดังกล่าวเป็นเจ้าของโดยอ้อม บริษัทเจ้าของคนกลาง (Intermediate Owner) แต่ละบริษัทจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่กำลังแสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาฉบับนี้ หรือเป็นบริษัทเจ้าของคนกลางที่มีคุณสมบัติเหมาะสม (Qualified Intermediate Owner) ที่ได้อธิบายไว้ใน (ข้อ 3.2.1.1)

และส่วนของ Base Erosion Test ภายใต้เงื่อนไขการเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมของการเป็นบริษัทสาขา กำหนดไว้เช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ของ Base Erosion Test ที่ได้อธิบายไปแล้วข้างต้น (ข้อ 3.2.1.2) แต่จะมีข้อกำหนดที่แตกต่างเล็กน้อยคือการทดสอบในส่วนนี้จะไม่นำสิทธิประโยชน์ภายใต้มาตราที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลมาคำนวณเป็นรายได้รวม

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าหลักเกณฑ์ Ownership and Base Erosion ที่ได้กล่าวใน (ข้อ 3.2.1.1) และ (ข้อ 3.2.1.2) มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองว่าบริษัทจะได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหากบริษัทและเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้มีข้อเท็จจริงว่ามีความสัมพันธ์เพียงพอกับรัฐคู่สัญญาของรัฐใดรัฐหนึ่ง หลักเกณฑ์ในข้อนี้จึงเป็นไปเพื่อจำกัดการใช้อนุสัญญาสำหรับบริษัทที่เป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งในรัฐภาคีอนุสัญญา และเพื่อให้มั่นใจว่าเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้นั้นไม่ได้

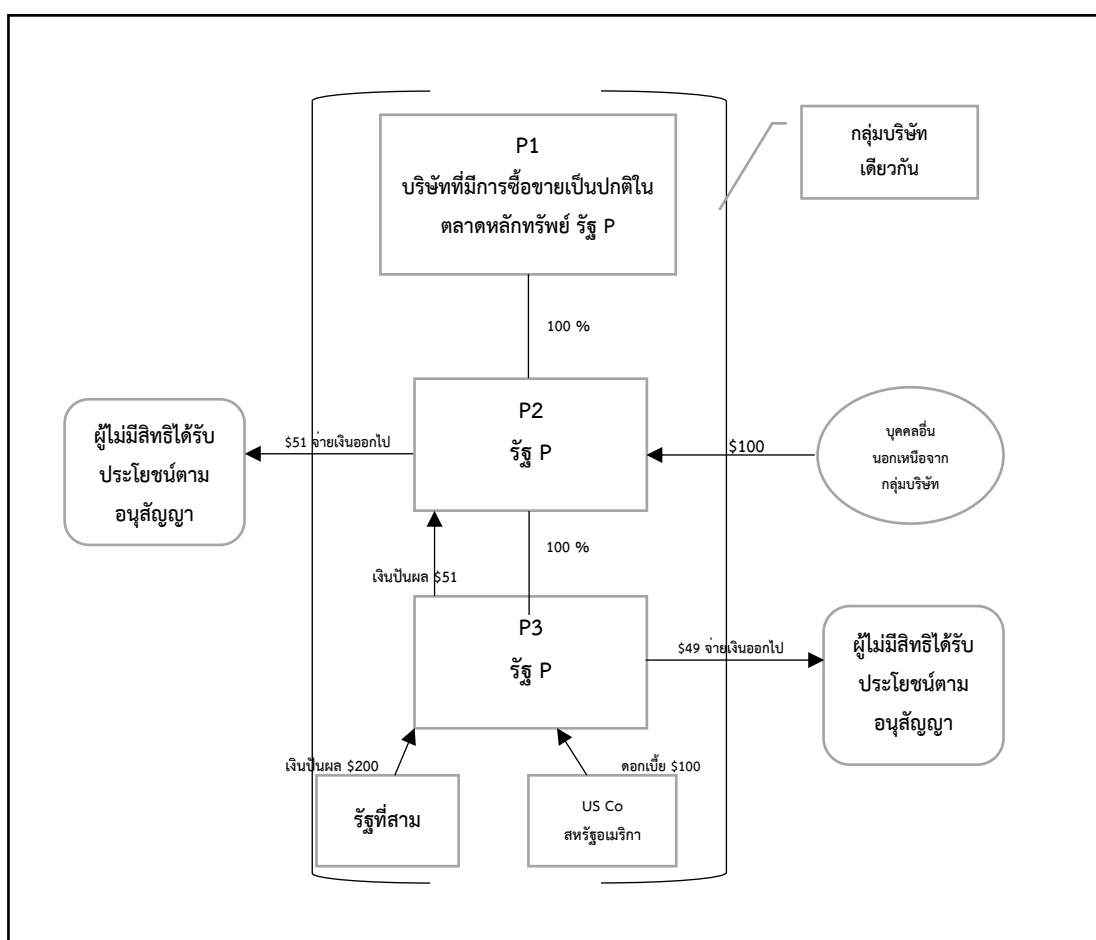
⁵¹ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

รับมาโดยอ้อมจากรัฐที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม⁵² กล่าวคือมุ่งเน้นการทดสอบไปยังผู้ที่ไม่เข้าเกณฑ์การเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม แต่หากมีผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมเป็นผู้ถือหุ้นตามอัตราที่กำหนด และไม่มี การจ่ายเงินได้ไปยังผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาเกินกว่าอัตราที่กำหนดไว้ รวมถึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการทดสอบอื่น ๆ ผู้นั้นจะยังมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา ทั้งนี้ เพื่อจำกัด สิทธิประโยชน์ โดยจะให้สิทธิเฉพาะผู้ที่ผ่านการทดสอบเท่านั้น อันเป็นการป้องกันบุคคลผู้ไม่มีสิทธิ ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาระหว่างรัฐภาคีอนุสัญญา เข้ามาอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ ซึ่งเมื่อพิจารณาโดยภาพรวมของทั้งสองบททดสอบแล้วพบว่าค่อนข้างมีความเข้มงวดและซับซ้อน เช่น กำหนดให้ผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามสัญญามีถึงสามประเภท โดยแต่ละประเภทต้องพิจารณาถึง หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพิ่มเติมอีกขั้นตอนหนึ่ง ผู้เขียนเห็นว่าเป็นมาตรการป้องกันการใช้อ่อนสัญญา ภาษีโดยมิชอบที่ค่อนข้างครอบคลุมและน่าจะส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีในส่วนที่ควรจะได้รับ เพิ่มขึ้น

⁵² Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 146-147.

3.2.2 ตัวอย่างการใช้ Ownership and Base Erosion Test

ภาพที่ 2 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์⁵³



จากภาพจะพิจารณาว่า P3 มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาระหว่างรัฐ US และ รัฐ P จากดอกเบี้ยจำนวน 100 ล้านเหรียญสหรัฐที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจ่ายให้แก่ P3 หรือไม่นั้น สามารถแบ่งพิจารณาเป็นสองส่วน คือ

⁵³ Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22 (Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides], Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf

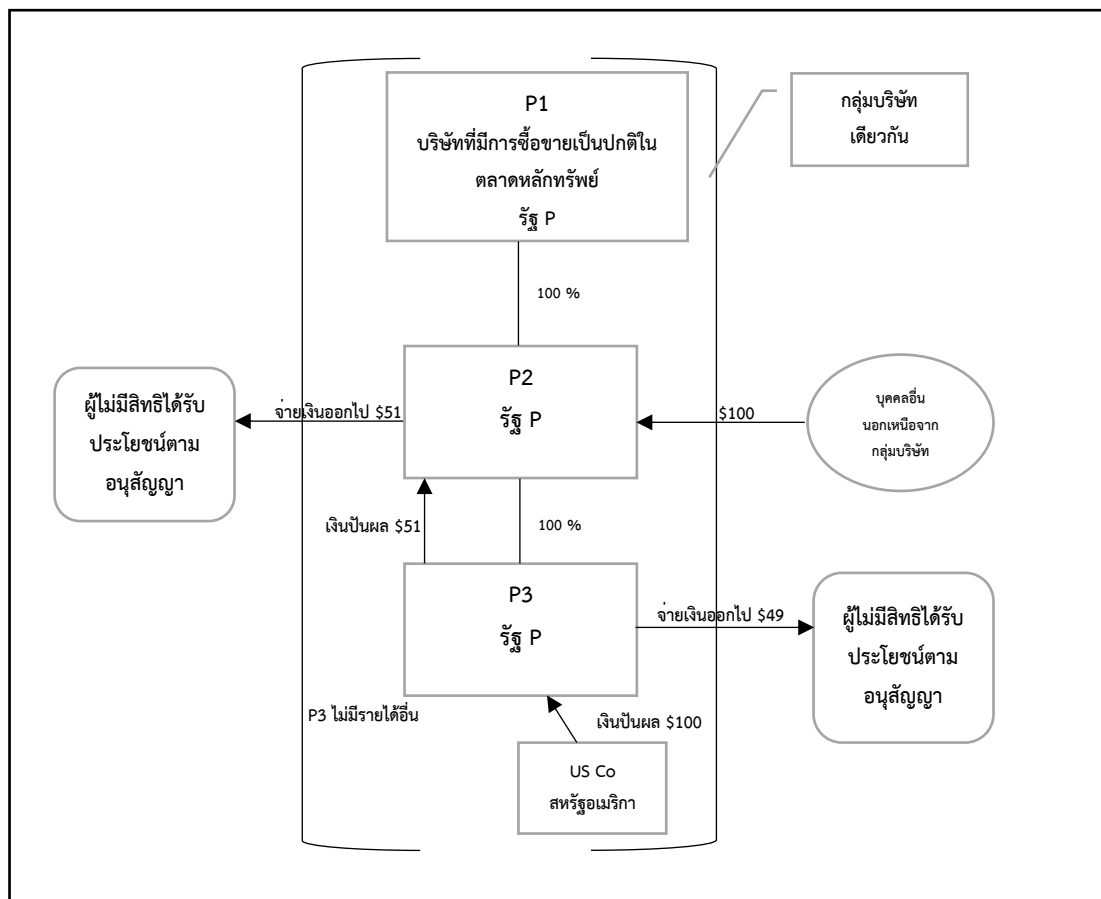
ส่วนแรก Ownership Test โดยจะเห็นว่า P1 เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) กล่าวคือเป็นบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์และมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P (รัฐคู่สัญญา) จึงมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา และ P1 ยังเป็นเจ้าของโดยอ้อมของ P3 กล่าวคือเป็นเจ้าของอย่างน้อยร้อยละ 50 ผ่าน P2 โดย P2 เป็นเจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม เหตุที่ P2 เป็นเจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม เพราะ P2 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P อันเป็นรัฐที่ P3 แสวงหาสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาอยู่

ส่วนที่สอง Base Erosion Test ที่จะพิจารณาจากการจ่ายเงินได้ และเนื่องจากภาพตัวอย่างเป็นกรณีที่บริษัทสาขาเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันอันมีวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีรวม ทำให้การพิจารณา Base Erosion Test ต้องแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน

(1) บริษัทสาขา มีรายได้รวม 100 ล้านเหรียญจากดอกเบี้ย (โดยไม่นำรายได้จำนวน 200 ล้านเหรียญที่เป็นเงินปันผลและจ่ายจากรัฐที่สามารถรวม เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีในรัฐ P ได้) และในจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมถูกจ่ายไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา จากภาพจะเห็นว่า P3 จ่ายไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์เพียง 49 ล้านเหรียญ ดังนั้น บริษัทสาขาจึงผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์แรก

(2) กลุ่มบริษัทสาขา ตามที่กล่าวข้างต้นว่าเนื่องจากบริษัทสาขาเป็นส่วนหนึ่งของการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีจึงต้องมีการทดสอบกลุ่มบริษัทสาขาด้วยจากภาพกลุ่มบริษัทสาขามีรายได้รวมทั้งหมด 200 ล้านเหรียญ (จาก US Co 100 ล้านเหรียญ และจากบุคคลอื่นที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มบริษัทสาขา 100 ล้านเหรียญ) แต่เนื่องจากเงินที่จ่ายไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญามีจำนวนรวมคือ 100 ล้านเหรียญ (P3 จ่ายออกไป 49 ล้านเหรียญและ P2 จ่ายออกไป 51 ล้านเหรียญ) ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของกลุ่มบริษัทสาขา (ในอนุสัญญากำหนดไว้ที่น้อยกว่าร้อยละ 50) ดังนั้น P3 จึงไม่ผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์นี้ บริษัทจึงไม่มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา

ภาพที่ 3 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ ศึกษากรณีเงินปันผล⁵⁴



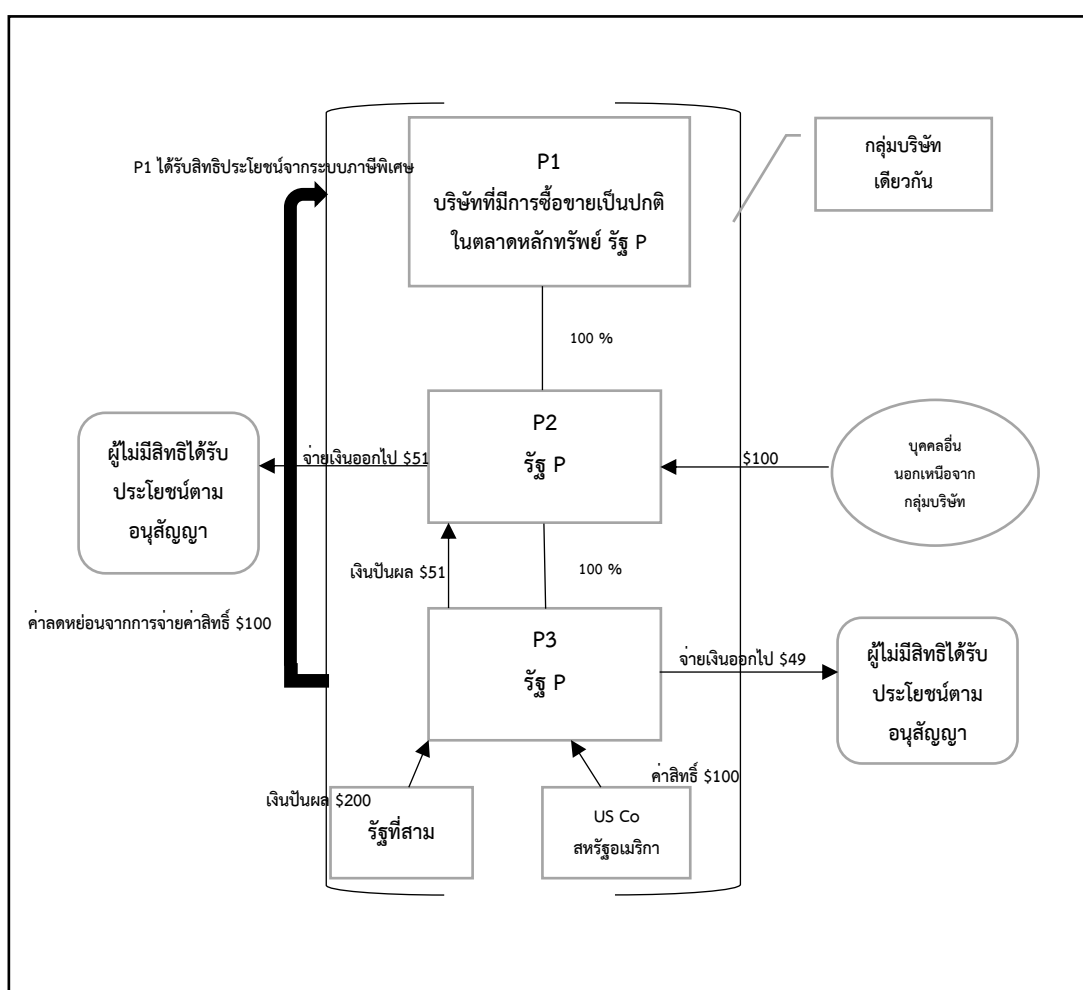
จากภาพ P1 P2 และ P3 เป็นสมาชิกในกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน การพิจารณาว่า P3 จะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาระหว่างรัฐ US และ รัฐ P จากเงินปันผลหรือไม่ สามารถพิจารณาได้ โดยแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ดังนี้

ส่วนแรก Ownership Test เนื่องจากภาพที่ 3 มีข้อเท็จจริงเหมือนกับภาพที่ 2 ดังนั้น P3 จึงผ่านการทดสอบนี้

⁵⁴ Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22 (Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides], Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf

ส่วนที่สอง Base Erosion Test เนื่องจากประโยชน์ที่ P3 ได้รับเป็นเงินปันผล ดังนั้นจึงเข้า
ข้อยกเว้นที่ไม่ต้องทดสอบตามหลักเกณฑ์นี้ และการที่ P3 ผ่าน Ownership Test แล้ว ทำให้ P3
เป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาจากเงินปันผลที่ได้รับ

ภาพที่ 4 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัท
ที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ ศึกษากรณีค่าสิทธิ์⁵⁵



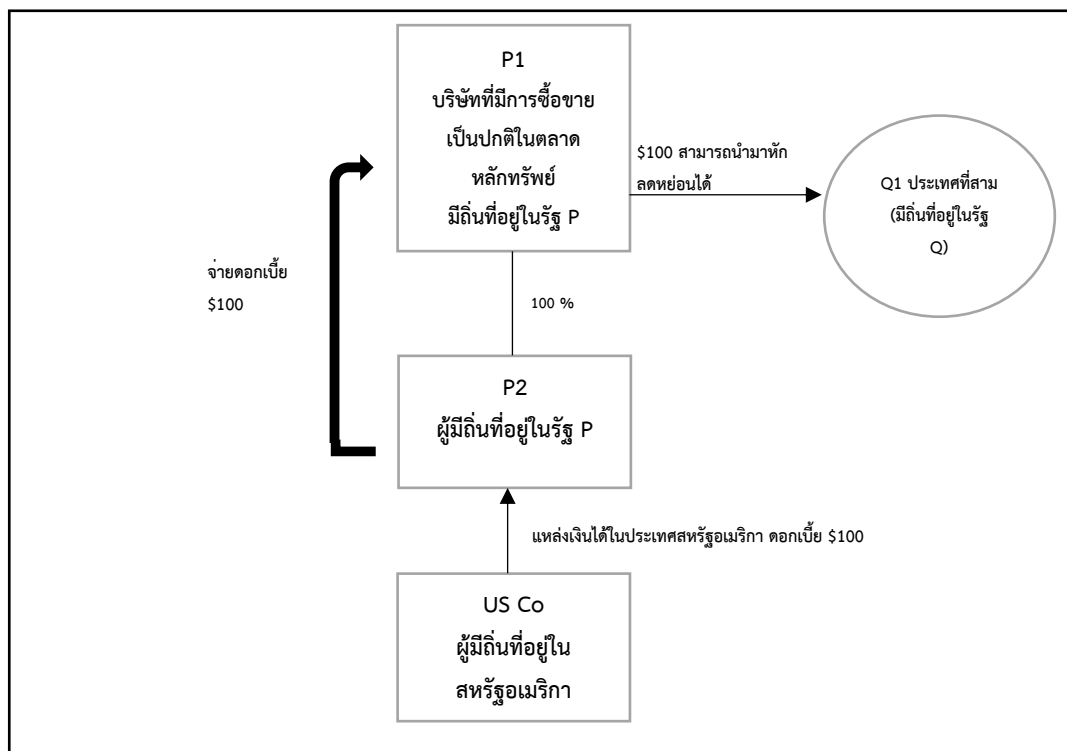
จากภาพ เนื่องจาก P1 P2 และ P3 เป็นสมาชิกในกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน การจะ
พิจารณาว่า P3 จะเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาจากค่าสิทธิ์
หรือไม่สามารถแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ดังนี้

⁵⁵ Ibid.

ส่วนแรก Ownership Test เนื่องจาก P1 เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เพราะเป็นบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์และมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P (รัฐคู่สัญญา) และเป็นเจ้าของโดยอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 50 ของ P3 ผ่าน P2 ซึ่ง P2 เป็นเจ้าของคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม เช่นเดียวกับตัวอย่างตามภาพที่ 1

ส่วนที่สอง Base Erosion Test เมื่อพิจารณาบริษัทสาขา จะเห็นว่า P3 มีรายได้รวม 100 ล้านเหรียญจากค่าสิทธิ แต่ P3 จ่ายค่าสิทธิไปยัง P1 จำนวน 100 ล้านเหรียญ ซึ่งเกินกว่าจำนวนที่บททดสอบกำหนดไว้ว่าจะต้องมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวม และ P1 เป็นบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ประเภทหนึ่ง เนื่องจาก P1 เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา และเป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อไปยังบริษัทสาขา กล่าวคือเป็นผู้เชื่อมต่อไปยัง P3 จากการเป็นเจ้าของโดยอ้อมในอัตราอย่างน้อยร้อยละ 50 ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์จากระบบภาษีพิเศษเกี่ยวกับการลดหย่อนทางภาษีจากค่าสิทธิที่ได้รับจาก P3 ด้วย ทำให้ P3 ไม่ผ่านการทดสอบว่าเป็นบริษัทสาขาของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ ส่งผลให้แม้ตามภาพจะมีลักษณะเป็นกลุ่มบริษัทสาขา แต่ก็ไม่จำเป็นต้องทดสอบหลักเกณฑ์นี้แต่อย่างใด

ภาพที่ 5 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ในการพิจารณาบริษัทในเครือของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ ศึกษากรณี Indirect Base Erosion⁵⁶



จากภาพหากจะพิจารณาว่า P2 เป็นผู้มีความสัมพันธ์เหมาะสมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่ สามารถแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ดังนี้

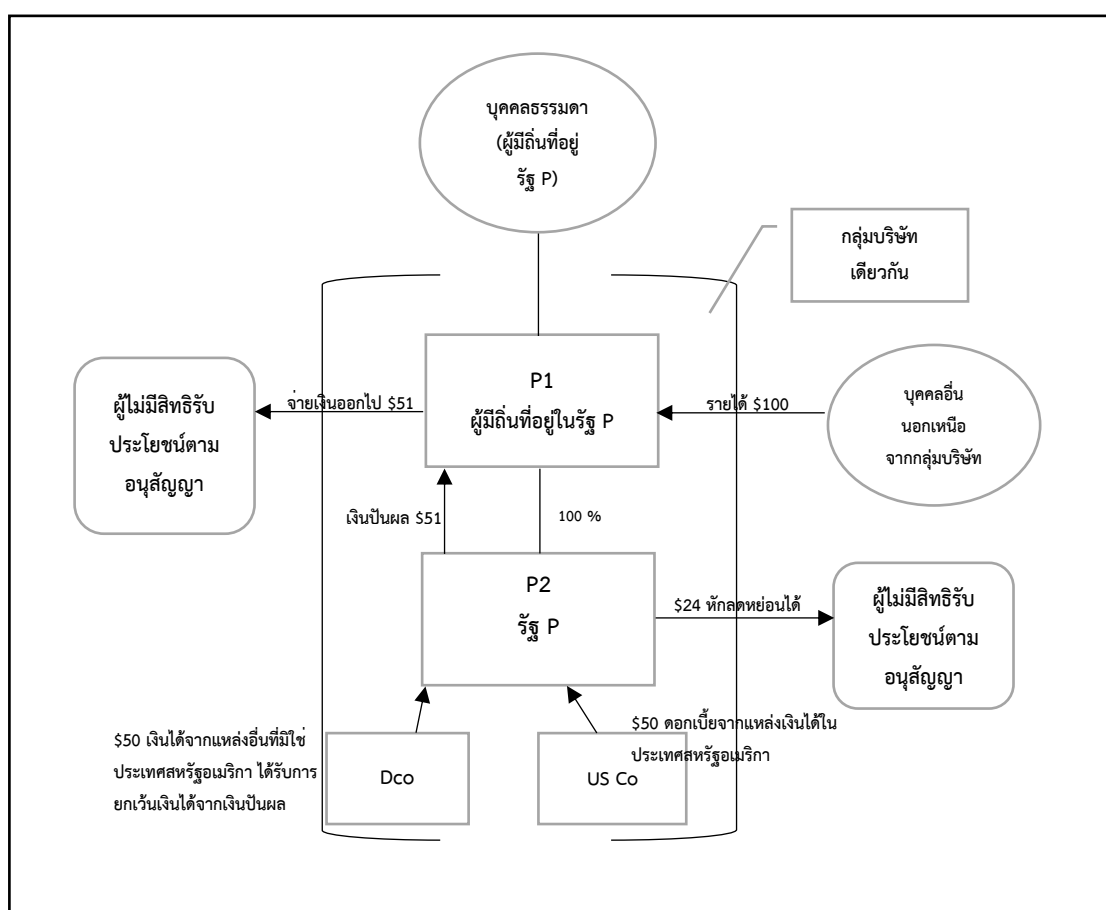
ส่วนแรก Ownership Test จะเห็นว่า P2 เป็นผู้มีความสัมพันธ์เหมาะสมตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เพราะ P1 เป็นบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์และมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P (รัฐคู่สัญญา) เป็นเจ้าของโดยตรงร้อยละ 100 ใน P2

ส่วนที่สอง Base Erosion Test พิจารณาบริษัทสาขาพบว่า P2 มีรายได้รวม 100 ล้านเหรียญจากดอกเบี้ยที่ได้รับมาจาก US Co โดยที่ P2 จ่ายดอกเบี้ยโดยอ้อมผ่าน P1 ไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ ในที่นี้คือ Q1 จำนวน 100 ล้านเหรียญ ซึ่งเกินกว่าจำนวนที่บททดสอบกำหนดไว้ที่จะต้องน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวม (ต้องน้อยกว่า 50 ล้านเหรียญ) โดยเหตุที่ Q1 เป็นบริษัท

⁵⁶ Ibid.

ที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ประเภทหนึ่ง เนื่องจาก Q1 เป็นบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในฐานะที่เป็นบุคคล รัฐบาล บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นหลักในตลาดหลักทรัพย์ กองทุนบำเหน็จบำนาญ หรือหน่วยที่ได้รับการยกเว้นภาษี เมื่อข้อเท็จจริงเป็นเช่นนี้ จึงไม่จำเป็นต้องทดสอบหลักเกณฑ์กลุ่มบริษัทสาขาอีก เนื่องจาก P2 ไม่ผ่านการทดสอบว่าเป็นบริษัทสาขาของบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ เพราะจ่ายดอกเบี้ยไปยังบริษัทที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ในจำนวนเกินกว่าที่กำหนดไว้

ภาพที่ 6 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ศึกษากรณีดอกเบี้ย⁵⁷



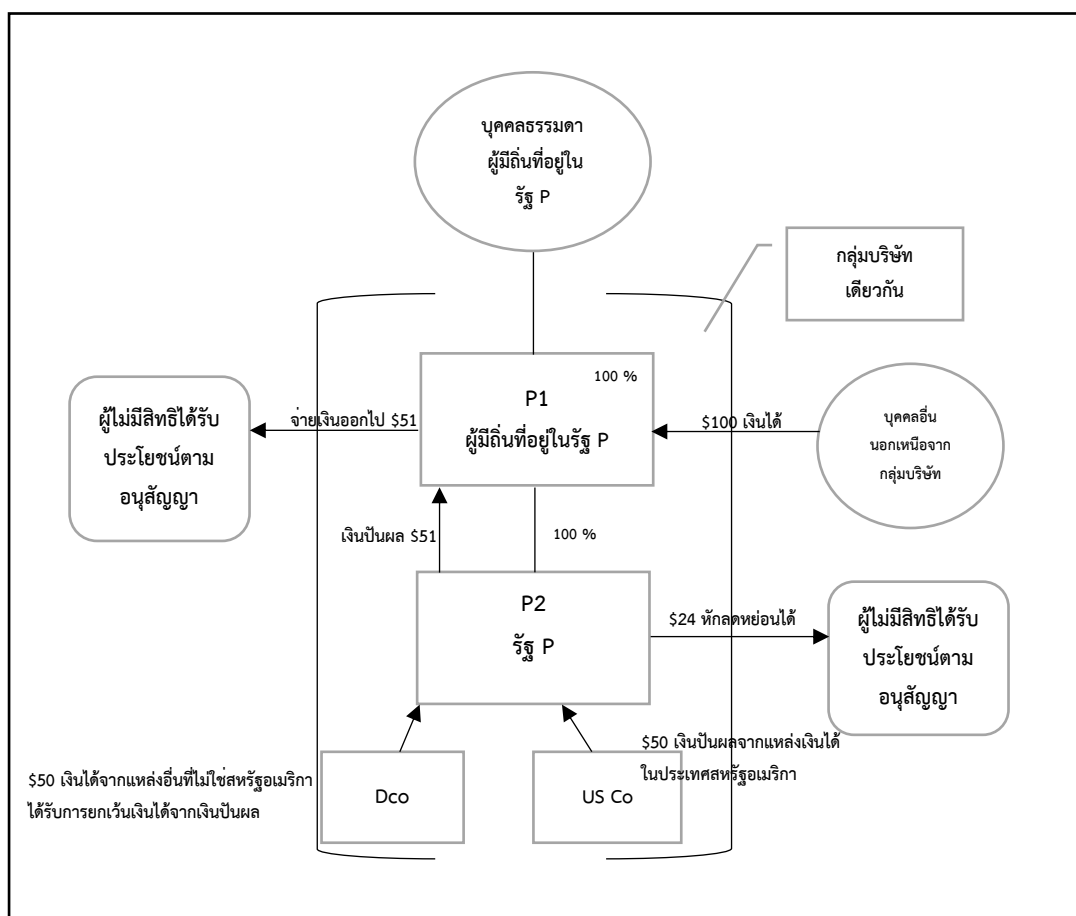
การจะพิจารณาว่า P2 จะได้รับสิทธิประโยชน์ในมาตรา 11 (ดอกเบี้ย) ของอนุสัญญาหรือไม่สามารถพิจารณาได้ โดยแบ่งเป็นสองส่วน

⁵⁷ Ibid.

ส่วนแรก Ownership Test เนื่องจาก P1 และ P2 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P และ P1 เป็นเจ้าของโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 50 ของจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นของ P2 เป็นเวลา 12 เดือน จึงเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามหลักเกณฑ์

ส่วนที่สอง Base Erosion Test เนื่องจาก P1 และ P2 เป็นส่วนหนึ่งของการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีจึงต้องมีการทดสอบกลุ่มบริษัทสาขา จากข้อเท็จจริงพบว่ากลุ่มบริษัทสาขามีรายได้รวม 150 ล้านบาท (เงินปันผลจาก D Co 50 ล้านบาท และจากบุคคลอื่นที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มบริษัทสาขา 100 ล้านบาท) อย่างไรก็ตามจะไม่นำเงินได้จากเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นรายได้รวมตามที่บททดสอบกำหนด ซึ่งจะผ่านการทดสอบได้นั้น จะต้องปรากฏว่ากลุ่มบริษัทสาขาจ่ายเงินได้ออกไปในจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้รวม กล่าวคือ ต้องน้อยกว่า 75 ล้านบาท แต่จากข้อเท็จจริง P2 จ่ายเงินไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์จำนวน 24 ล้านบาท และ P1 จ่ายเงินไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์อีกส่วนหนึ่ง รวมเป็น 75 ล้านบาท ทำให้ไม่ผ่านการทดสอบและ P2 ไม่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในมาตรา 11 (ดอกเบีย)

ภาพที่ 7 การใช้ Ownership and Base Erosion Test ศึกษากรณีเงินปันผล⁵⁸



การพิจารณาว่า P2 จะได้รับสิทธิประโยชน์ในมาตรา 10 (เงินปันผล) หรือไม่นั้น สามารถแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ดังนี้

ส่วนแรก Ownership Test จากข้อเท็จจริง P1 และ P2 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ P ซึ่ง P1 เป็นเจ้าของโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 50 ของจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นของ P2 เป็นเวลา 12 เดือน ดังนั้น P2 จึงผ่านการทดสอบการเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม

ส่วนที่สอง Base Erosion Test เนื่องจาก P1 และ P2 เป็นส่วนหนึ่งของการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีจึงต้องมีการทดสอบกลุ่มบริษัทสาขา ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่ากลุ่มบริษัทสาขามีรายได้รวม 200 ล้านดอลลาร์ (เงินปันผลจาก US Co 50 ล้านดอลลาร์ เงินได้จาก

⁵⁸ Ibid.

บุคคลอื่นที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มบริษัทสาขา 100 ล้านเหรียญ และเงินปันผลจาก Dco 50 ล้านเหรียญ) จะผ่านการทดสอบได้ต้องปรากฏว่ากลุ่มบริษัทสาขาจ่ายเงินได้ออกไปในจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้รวม กล่าวคือ ต้องน้อยกว่า 100 ล้านเหรียญ ซึ่งจากข้อเท็จจริง P2 จ่ายเงินไปยังบุคคลผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์จำนวน 24 ล้านเหรียญ และ P1 จ่ายเงินไปยังบุคคลผู้ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์รวมเป็น 75 ล้านเหรียญ น้อยกว่าจำนวนที่กำหนด ทำให้ผ่านการทดสอบและ P2 ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาในมาตรา 10 (เงินปันผล)

3.3 Active Trade or Business Test

หลักเกณฑ์ Active Trade or Business ปรากฏอยู่ในวรรค 3 ของมาตรา 22 เป็นอีกหนึ่งทางเลือกในการทดสอบว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะได้รับสิทธิประโยชน์ในรายการเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่หรือไม่ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของรัฐ รวมถึงการดำเนินกิจกรรมโดยบุคคลผู้เชื่อมต่อ และรายได้ที่ได้รับจากอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจนั้น บริษัทจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา การให้สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์นี้จึงเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่กลุ่มคนที่ถูกปฏิเสธว่าไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมตามบททั่วไป⁵⁹ จะเห็นว่าหลักเกณฑ์นี้มุ่งทดสอบเพื่อให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่เพียงพอระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ โดยอาศัยกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่แท้จริง รวมถึงความสัมพันธ์ของเงินได้ที่ได้รับมาจากแหล่งเงินได้ ต่างจากหลักเกณฑ์ Publicly Traded Test (3.1) หรือ Ownership and Base Erosion Test (3.2) ที่พิจารณาโดยอาศัยความเป็นสมาชิก หรือการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ตามที่อยู่สัญญาตกลงกัน หรือถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น หรือถิ่นที่อยู่ของผู้รับประโยชน์จากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ โดยไม่ได้พิจารณาถึงกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่แท้จริงแต่อย่างใด นอกจากนี้ หลักเกณฑ์นี้ยังแสดงให้เห็นถึงความโปร่งใส และความแน่นอนชัดเจนอีกด้วย เพราะผู้เสียภาษีสามารถพิจารณาได้เองว่าตนผ่านเกณฑ์การทดสอบนี้หรือไม่

⁵⁹OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 37.

3.3.1 หลักเกณฑ์ของ Active Trade or Business Test

หลักเกณฑ์ Active Trade or Business Test หรือ การดำเนินธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ ในวรรค 3 ของมาตรา 22⁶⁰ เป็นการทดสอบว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งจะมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้สนธิสัญญาเกี่ยวกับรายการของเงินได้ที่ได้รับมาจากอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่ง โดยไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ นั้นเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมหรือไม่ โดยบุคคลจะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากสนธิสัญญาต่อเมื่อบรรลุเงื่อนไขการทดสอบ 2 ประการ คือ

(1) มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์อยู่ในรัฐคู่สัญญานั้น

โดยคำว่า การดำเนินธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ จะไม่รวมถึง กิจกรรม หรือการรวมกันของกิจกรรม ดังต่อไปนี้

- ก) การปฏิบัติงานในฐานะบริษัทผู้ถือหุ้น
- ข) การดูแลกิจการทั้งหมด หรือการบริหารแบบรวมกลุ่มบริษัท
- ค) การจัดหาเงินทุนให้กู้ยืมแบบกลุ่ม (รวมถึงการระดมทุนด้วยเงินสด)
- ง) การสร้าง หรือการจัดการการลงทุน เว้นแต่เป็นกิจการที่ดำเนินการโดยธนาคาร บริษัทประกันภัย หรือบริษัทหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในการดำเนินการตามปกติของธุรกิจดังกล่าว

ตัวอย่างกิจกรรมทางธุรกิจที่ถูกพิจารณาให้เป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้ เช่น ถ้ากิจกรรมทั้งสองกิจกรรมมีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบ ผลิต หรือขายผลิตภัณฑ์เดียวกัน หรือผลิตภัณฑ์ประเภทเดียวกัน หรือการให้บริการที่คล้ายคลึงกัน โดยสายการผลิตในรัฐที่มีถิ่นที่อยู่อาจเป็นงานที่อยู่ต้นสาย ปลายสาย หรือขนานไปกับกิจกรรมที่ดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้ด้วยเหตุนี้ สายการผลิตอาจเป็นผู้จัดหามาให้ซึ่งของที่จะใช้ในกระบวนการผลิตจากรัฐแหล่งเงินได้

⁶⁰ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

หรืออาจขายผลิตภัณฑ์ที่ได้จากกระบวนการผลิต หรืออาจขายผลิตภัณฑ์ตัวเดียวกันกับที่ขายโดยธุรกิจที่ดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้⁶¹

(2) เป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น มาจากหรือเกิดขึ้นจากการดำเนินการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์

นอกเหนือจากหลักเกณฑ์ข้างต้น หากผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐคู่สัญญาได้รับมาซึ่งรายการเงินได้จากการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ ซึ่งจัดการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือได้รับเงินได้ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจากบุคคลผู้เชื่อมต่อ (connected person) จะถือว่าบรรลุนิติภาวะ 2 ประการข้างต้น หากเงินได้จากการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์จัดการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นมีความเกี่ยวข้องกันอย่างมีนัยยะสำคัญกับการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่หรือบุคคลผู้เป็นตัวกลางในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการนี้จะถูกกำหนดบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมหรือไม่ ดังนั้น เพื่อวัตถุประสงค์ในการนำหลักเกณฑ์นี้มาใช้ กิจกรรมที่ดำเนินการโดยบุคคลผู้เชื่อมต่อกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาให้ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ และจะนำคำว่ามีมีความเกี่ยวข้องกันอย่างมีนัยยะสำคัญมาพิจารณาต่อเมื่อ เป็นธุรกิจหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรง และบริษัทที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวนี้มีความสัมพันธ์กับผู้จ่ายเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้

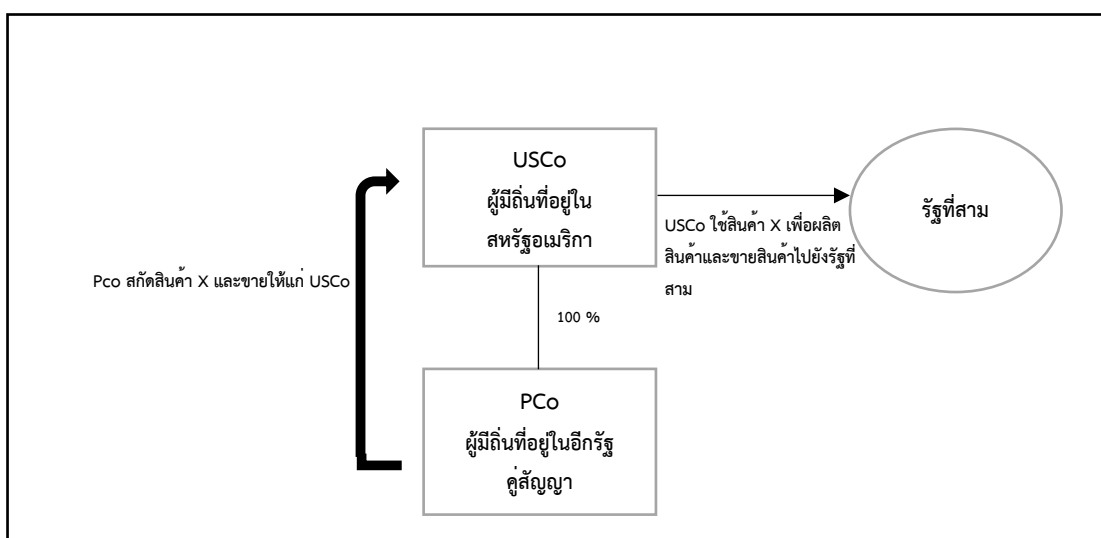
อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าหลักเกณฑ์ Active Trade and Business มีวัตถุประสงค์เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ที่เพียงพอระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ กับรัฐถิ่นที่อยู่ หากการดำเนินธุรกิจหรือการค้าพาณิชย์ในรัฐถิ่นที่อยู่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับกิจกรรมในรัฐแหล่งเงินได้ และรายได้ที่ได้รับมาก็เป็นรายได้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและการค้าพาณิชย์ในรัฐแหล่งเงินได้ดังกล่าวอย่างมีนัยยะสำคัญหรือโดยตรง ผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาระหว่างรัฐคู่สัญญา แต่หากเป็นกรณีที่ได้รับเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและการค้าเชิง

⁶¹ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online], 2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 38.

พาณิชย์มาจากบุคคลผู้เชื่อมต่อนั้น ผู้ได้รับเงินได้ดังกล่าวจะมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา ต่อเมื่อเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือเป็นเงินได้ที่ได้มาจากหรือเกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจและ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในรัฐแหล่งเงินได้ โดยถือเสมือนว่ากิจกรรมที่ดำเนินการโดย บุคคลผู้เชื่อมต่อนั้นเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่เอง

3.3.2 ตัวอย่างการใช้ Active Trade or Business Test

ภาพที่ 8 การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาว่าเป็นรายได้ที่ได้จากการดำเนิน ธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจในประเทศอนุสัญญา⁶²



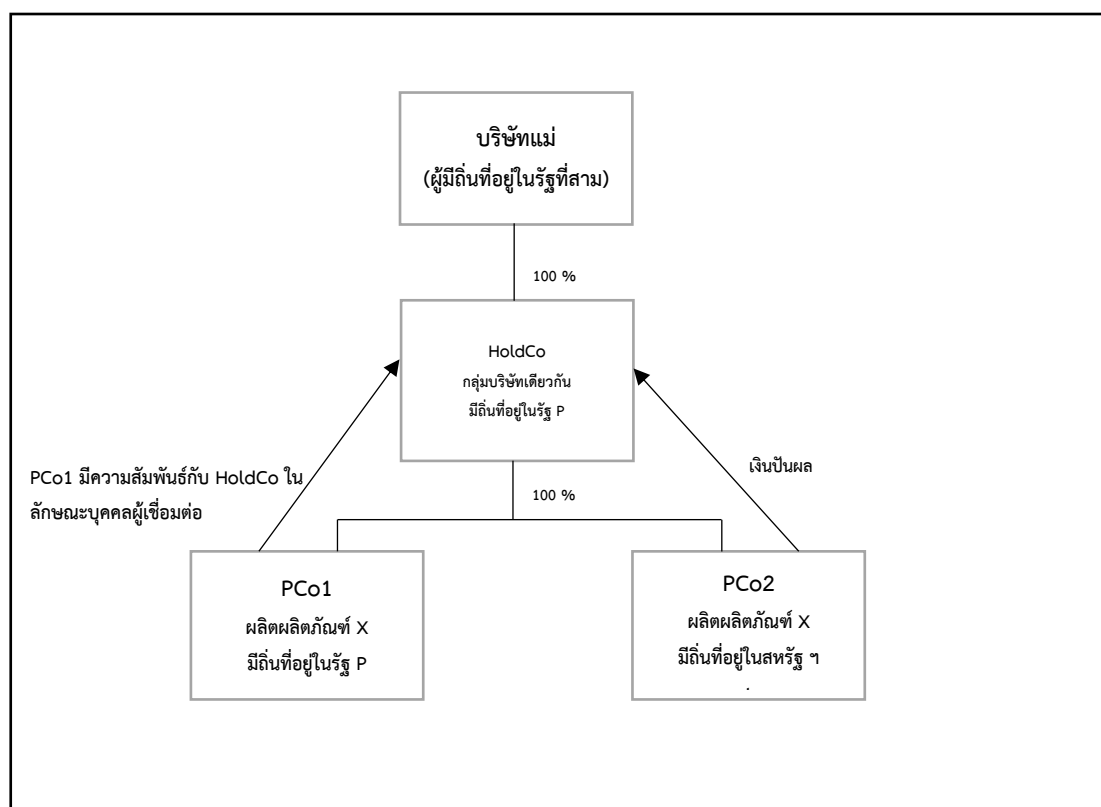
การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณากิจกรรมของ Pco ว่ามีความเชื่อมโยงกับการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ของธุรกิจในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ สามารถพิจารณาได้ ดังนี้

เนื่องจาก Pco เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง และกิจกรรมที่ดำเนินการโดย PCo นั้นเป็นการจัดหาโภคภัณฑ์ต้นสายเพื่อให้ USCo ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐคู่สัญญา ใช้สำหรับการผลิตสินค้า เพื่อส่งขายไปยังรัฐอื่น ดังนั้น กิจกรรมของ PCo จึงมีความเชื่อมโยงกับกิจกรรมทางการค้าในอีกรัฐ คู่สัญญาหนึ่ง

⁶² Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22 (Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides], Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf

และการที่ USCo ได้รับเงินได้ที่จ่ายจาก PCo และเงินได้ดังกล่าวได้มาจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์กับ USCo ดังนั้น เงินได้ที่จ่ายโดย PCo จึงถือเป็นเงินได้ที่ได้จากการการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์กับ USCo

ภาพที่ 9 การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาที่มาของกิจกรรมกรณีเงินปันผล⁶³



การพิจารณาว่าเงินปันผลที่ได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายภายใต้การทดสอบนี้หรือไม่ สามารถพิจารณาได้ดังนี้

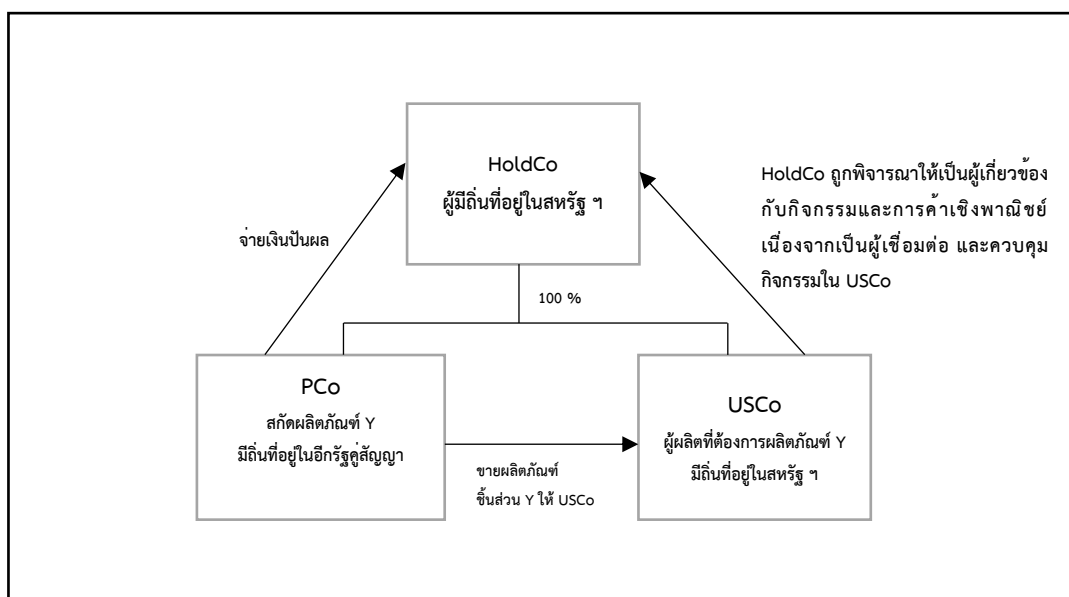
เนื่องจาก HoldCo และ PCo1 เป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อ เพราะ HoldCo เป็นเจ้าของโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 50 ใน PCo1 ดังนั้น กิจกรรมที่ดำเนินการโดยบุคคลผู้เชื่อมต่อ ให้ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ คือ HoldCo

⁶³ Ibid.

โดยที่ PCo2 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐคู่สัญญา และเป็นรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจากเป็นผู้จ่ายเงินปันผลไปยัง HoldCo แต่เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของกิจกรรมและการค้าเชิงพาณิชย์ระหว่าง HoldCo และ PCo2 แล้ว ไม่มีความสัมพันธ์เพียงพอ เพราะ PCo2 ไม่ได้ทำการจัดหาโภคภัณฑ์ใด ๆ ให้แก่ PCo1

ดังนั้น การดำเนินกิจกรรมของ HoldCo กับ กิจกรรมการผลิตของ PCo2 จึงไม่เพียงพอที่จะแสดงว่าเงินปันผลที่จ่ายจาก PCo2 เป็นเงินได้ที่จ่ายจากการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์กับ HoldCo

ภาพที่ 10 การใช้ Active Trade or Business Test พิจารณาที่มาของกิจกรรมกรณีเงินปันผล⁶⁴



การพิจารณาว่าเงินปันผลที่จ่ายจาก PCo ไปยัง HoldCo จะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภายใต้การทดสอบนี้หรือไม่ สามารถพิจารณาได้ดังนี้

เนื่องจาก HoldCo และ USCo เป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อ เพราะ HoldCo เป็นเจ้าของโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 50 ของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ใน USCo ดังนั้น กิจกรรมที่ดำเนินการโดยบุคคลผู้เชื่อมต่อกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา (ระหว่าง HoldCo กับ USCo) ให้ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่คือ HoldCo

⁶⁴ Ibid.

Pco เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง กิจกรรมที่ดำเนินการโดย PCo เป็นการจัดหา โภคภัณฑ์ต้นสายเพื่อให้ HoldCo ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐคู่สัญญาใช้สำหรับการผลิตสินค้า ดังนั้น ธุรกิจ ของ PCo จึงถูกพิจารณาให้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจการผลิตสินค้าของ HoldCo

เงินปันผลที่จ่ายโดย PCo ไปยัง HoldCo จึงเป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเป็นเงินที่ได้มาจากการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์กับ HoldCo

3.4 Derivative Benefits

หลักเกณฑ์ Derivative Benefits ปรากฏอยู่ในวรรค 4 ของมาตรา 22⁶⁵ ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว การทดสอบ Derivative Benefits จะให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาตาม อนุสัญญา แม้จะไม่ผ่านเกณฑ์การเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ดังนั้น เพื่อให้มีคุณสมบัติตามเกณฑ์การ ทดสอบนี้ จะต้องผ่านการทดสอบทั้ง Ownership Test และ Base Erosion Test หรืออาจเรียกได้ ว่าหลักเกณฑ์นี้เป็นรูปแบบพิเศษของ Ownership and Base Erosion Test.

3.4.1 หลักเกณฑ์ของ Derivative Benefits

หลักเกณฑ์ของ Derivative Benefits Test ตามอนุสัญญาต้นแบบของประเทศ สหรัฐอเมริกานั้น โดยทั่วไปกำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ไม่ใช่ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมอาจได้รับ สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา หากรายการเงินได้ผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์ โดยจะให้สิทธิแก่ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ผ่านการทดสอบทั้งสองหลักเกณฑ์ คือ

(1) Ownership Test กล่าวคือ ในเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ และอย่างน้อย ที่สุดเป็นจำนวนวันครึ่งหนึ่งของวันในรอบสิบสองเดือนใด ๆ โดยผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า (equivalent beneficiaries) ในจำนวนไม่เกินเจ็ดคน เป็นเจ้าของโดยตรงหรือโดยอ้อม อย่างน้อย ร้อยละ 95 ของผลรวมคะแนนเสียงและมูลค่าของหุ้นสามัญ (และอย่างน้อยร้อยละ 50 ของหุ้น บุริมสิทธิ) แต่ในกรณีที่เจ้าของโดยอ้อมให้บริษัทเจ้าของคนกลางทุก ๆ คนจะต้องเป็นเจ้าของคน กลางที่มีคุณสมบัติเหมาะสม

การพิจารณาผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า (equivalent beneficiary) ตาม นิยามในอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา แบ่งการพิจารณาออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

⁶⁵ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

(1) เจ้าของบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม

a. หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามมีสิทธิได้รับประโยชน์ทั้งหมดตามอนุสัญญาที่ครอบคลุมถึงวิธีจัดการกับการหลบหลีกภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่สามกับรัฐคู่สัญญาที่กำลังแสวงหาสิทธิประโยชน์จากเงินได้ภายใต้อนุสัญญาต้นแบบ และมีบทบัญญัติที่คล้ายคลึงกับการเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ได้แก่ บุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญและองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือหากสิทธิประโยชน์ที่กำลังแสวงหาอยู่นั้น มีความเกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่จ่ายโดยสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามดังกล่าวจะต้องมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้บทบัญญัติที่มีความคล้ายคลึงกับเกณฑ์การเป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ (Headquarters Company) ของอนุสัญญาต้นแบบ

ทั้งนี้ หากอนุสัญญาดังกล่าวไม่ปรากฏบทจำกัดสิทธิประโยชน์ตามที่กล่าวข้างต้น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามก็อาจมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาต้นแบบได้ หากปรากฏว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามเข้าหลักเกณฑ์ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ได้แก่ บุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญและองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี ต่อเมื่อเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งของรัฐคู่สัญญาภายใต้คำนิยามของคำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในอนุสัญญาที่อ้างสิทธิประโยชน์ดังกล่าว

นอกจากนี้ หากเป็นบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีในรัฐที่สามซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่และเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศหรือผลประโยชน์ที่ได้รับเฉพาะเงินได้ที่มีหลักเกณฑ์ใกล้เคียงกัน หรือ เป็นบุคคลธรรมดาที่ถูกกำหนดให้เสียภาษีในรัฐคู่สัญญาในอัตราคงที่เหมือนกัน หรือมีหลักเกณฑ์ที่ใกล้เคียงกัน จะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าตามนิยาม

และ b. (1) กรณีเงินได้เป็นเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิตามอนุสัญญาต้นแบบ หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามได้รับเงินได้ดังกล่าวโดยตรง และผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามมีสิทธิได้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาดังกล่าว หรือโดยบทบัญญัติของกฎหมายภายใน หรือโดยความตกลงระหว่างประเทศอื่น ๆ ในอัตราภาษีที่น้อยกว่าหรือเท่ากับอัตราที่ใช้อยู่กับภายใต้อนุสัญญาที่แสวงหาสิทธิประโยชน์

นอกจากนี้ในกรณีของบริษัทแสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้หลักเกณฑ์ Derivative Benefits ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล จะต้องเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้ กล่าวคือ 1. หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามเป็นบุคคลธรรมดา และบริษัทมีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่กำลังแสวงหาสิทธิประโยชน์ โดยมีความเหมือนหรือคล้ายคลึงกับธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ซึ่งก่อให้เกิดรายได้จากเงินปันผลที่จ่ายไป ให้บุคคลธรรมดานั้นได้รับการปฏิบัติเสมือนว่าบุคคลนั้นเป็นบริษัท และกิจกรรมที่ควบคุมและดำเนินการโดยบุคคลที่เป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อกับบริษัทที่แสวงหาสิทธิประโยชน์จะถือว่าเป็นการดำเนินการโดยบริษัทนั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการตัดสินบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาวะแวดล้อมทั้งหมดด้วย และ 2. หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามเป็นบริษัท (รวมถึงบุคคลธรรมดาที่ได้รับการปฏิบัติว่าเป็นบริษัท) เพื่อพิจารณาว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามนั้นมีสิทธิได้อัตราภาษีที่น้อยกว่าหรือเท่ากับอัตราที่ใช้บังคับในอนุสัญญาฉบับนี้หรือไม่ ให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นเจ้าของโดยอ้อมในหุ้นของบริษัทที่จ่ายเงินปันผลถูกปฏิบัติเสมือนเป็นเจ้าของโดยตรง หรือ

(2) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ เงินกำไร หรือผลประโยชน์ที่ได้รับตามมาตรา 7 (กำไรจากธุรกิจ) มาตรา 13 (กำไร) หรือ มาตรา 21 (เงินได้อื่น ๆ) ของอนุสัญญาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญานั้น ๆ อย่างน้อยที่สุดต้องเท่ากับสิทธิประโยชน์ที่ได้แสวงหาภายใต้อนุสัญญาดั้งเดิม

และ c. ผู้มีถิ่นที่อยู่อาจผ่านการทดสอบตามข้อกำหนดข้อ a. และข้อ b. ได้ หากรายการเงินได้ ผลกำไร หรือประโยชน์ที่ได้รับเป็นการรับผ่านบริษัทที่ถูกปฏิบัติว่าเป็นหน่วยภาษีส่งผ่านภายใต้กฎหมายของรัฐคู่สัญญาที่บริษัทกำลังแสวงหาสิทธิประโยชน์ นอกจากนี้ หากรายการเงินได้ กำไร หรือประโยชน์ที่ได้รับไม่ถูกจัดให้เป็นเงินได้ ผลกำไร หรือประโยชน์ที่ได้รับของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามภายใต้บทบัญญัติที่คล้ายคลึงกันกับบทบัญญัติเกี่ยวกับขอบเขตทั่วไปของอนุสัญญาดั้งเดิม และไม่ใช่ว่าบริษัทซึ่งแสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้หลักเกณฑ์ Derivative Benefits แต่เป็นเจ้าของกิจการที่ได้รับเงินได้ ผลกำไร หรือประโยชน์จากบริษัท ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามดังกล่าวจะไม่ถูกพิจารณาให้เป็นผู้รับประโยชน์ที่เทียบเท่าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้

(2) เจ้าของบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

จะเข้าหลักเกณฑ์นี้ได้ต่อเมื่อเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งในรัฐคู่สัญญา กล่าวคือผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าต่อเมื่อเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เดียวกันกับบริษัทที่แสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้กฎเกณฑ์ Derivative Benefits ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดตามอนุสัญญา จากเหตุที่เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม กล่าวคือเป็นบุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญและองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี

หรือ เมื่อได้แสวงหาสิทธิประโยชน์ในส่วนที่เกี่ยวกับดอกเบี้ย หรือเงินปันผลที่จ่ายโดยสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ผู้มีถิ่นที่อยู่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามเกณฑ์บริษัท สำนักงานใหญ่ (Headquarters Company) ซึ่งในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ตามที่ได้อธิบายไว้ในกฎเกณฑ์ บริษัทสำนักงานใหญ่ได้รับดอกเบี้ย หรือเงินปันผลโดยตรง ผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นต้องมีสิทธิในอัตราภาษีเกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าวไม่น้อยกว่าหรือเท่ากับอัตราที่ใช้อยู่กับบริษัทที่แสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้กฎเกณฑ์ Derivative Benefits

(3) เจ้าของบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในรัฐเดียวกับกลุ่มบริษัท (Tested Group)

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาและเป็นผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาด้วยเหตุที่เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม กล่าวคือเป็นบุคคล ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญและองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ต้องมีจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นสามัญ (และหุ้นบุริมสิทธิใด ๆ) ของบริษัทที่แสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้ Derivative Benefits ต้องมีจำนวนไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นสามัญ (และหุ้นบุริมสิทธิใด ๆ) ของบริษัทดังกล่าว

และ (2) Base Erosion Test เป็นอีกหนึ่งบททดสอบใน Derivative Benefits เพื่อทำการทดสอบบริษัทเดียว และกลุ่มบริษัท (Tested Group) นอกเหนือจาก Ownership Test ในส่วนแรก โดยหลักการทดสอบ Base Erosion ภายใต้หลักเกณฑ์นี้จะคล้ายคลึงกับที่เคยกล่าวไปแล้ว โดยจะแตกต่างกันที่หลักเกณฑ์นี้มุ่งเน้นการจ่ายเงินไปยังผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า โดยกำหนดให้ต้องน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของบริษัท และน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของกลุ่ม

บริษัท ที่ถูกจ่ายหรือมีเกณฑ์สิทธิ โดยตรงหรือโดยอ้อมในรูปของการชำระเงินที่อาจถูกหักค่าลดหย่อน เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญา ในบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา (ไม่รวมการจ่ายเงินตามราคาตลาด (arm's length price) สำหรับการดำเนินธุรกิจตามปกติเพื่อการบริการหรือทรัพย์สินที่จับต้องได้ และในกรณีกลุ่มทดสอบ (Tested Group) จะไม่รวมถึงการค้าขายระหว่างกันของบริษัทในเครือ (Intra-group Transaction)) ไปให้แก่

(a) บุคคลซึ่งไม่ใช่ผู้รับประโยชน์เทียบเท่า

(b) บุคคลซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์เทียบเท่า (equivalent beneficiaries)

เฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

1) บุคคลผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าเพราะเหตุการณ์เป็นบริษัท สำนักงานใหญ่ (Head Quarters Company) หรือประการอื่นที่ใกล้เคียงอย่างมีนัยยะสำคัญกับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีซ้อน

2) บุคคลผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าที่เป็นบุคคลผู้เป็นตัวกลางกับบริษัทและได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีพิเศษโดยการหักค่าลดหย่อนตามกฎหมาย ทั้งนี้หากอนุสัญญาที่เกี่ยวข้องและครอบคลุมเรื่องการหลบหลีกภาษีซ้อนนั้นไม่รวมคำอธิบายของระบบภาษีพิเศษที่คล้ายคลึงกับคำนิยามในคำนิยามทั่วไปตามอนุสัญญา ให้หลักของคำนิยามภายใต้เงื่อนไขอนุสัญญานี้ใช้บังคับ แต่ไม่นำข้อกำหนด (v) ของคำนิยามดังกล่าวมาใช้

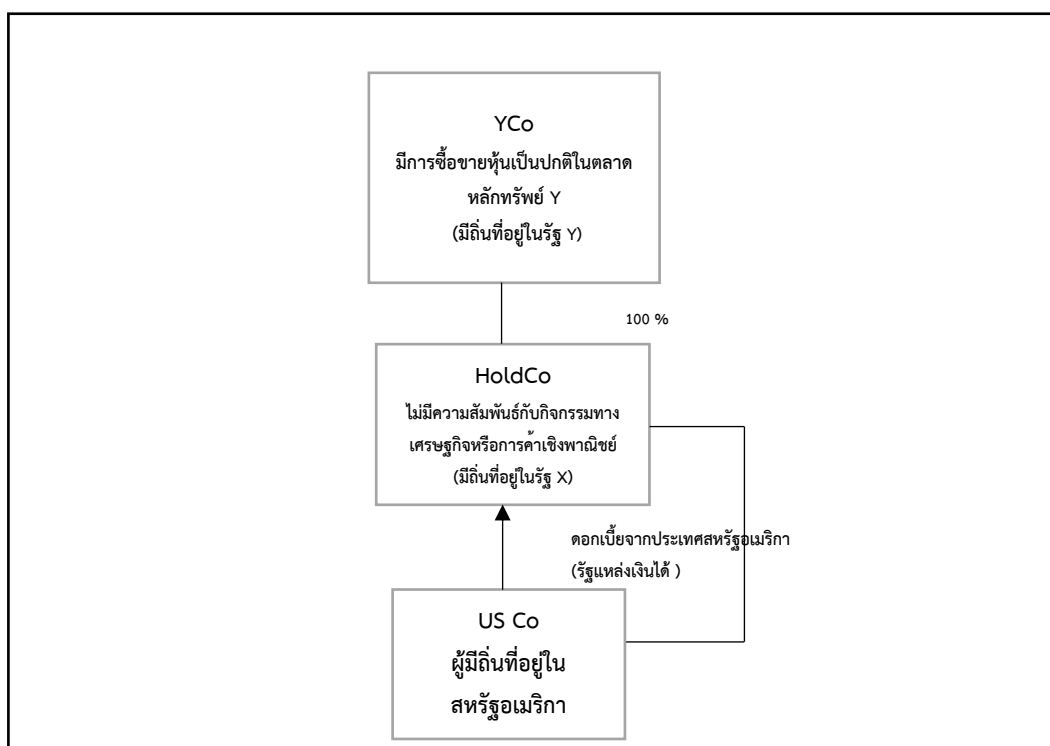
3) ในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่บุคคลซึ่งได้รับประโยชน์เทียบเท่าและเป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อกับบริษัทที่อธิบายไว้ในวรรคนี้ และได้ประโยชน์นั้นจากการหักค่าลดหย่อนตามประเภทที่อธิบายไว้ในอนุวรรค (e) ของวรรคสอง ในมาตรา 11 (ดอกเบี้ย) ของอนุสัญญา

จากหลักเกณฑ์ที่กล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า Derivative Benefits แบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วนคล้ายกับหลักเกณฑ์ Ownership and Base Erosion Test กล่าวคือ ส่วนแรก Ownership Test มุ่งพิจารณาไปยังอัตราส่วนความเป็นเจ้าของ และผู้รับประโยชน์เทียบเท่า ซึ่งผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าอาจเป็นได้สามกรณี ได้แก่ เจ้าของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม เจ้าของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และ เจ้าของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐเดียวกับกลุ่มบริษัท แล้วแต่กรณีจะพิจารณา หากผ่านเกณฑ์ทั้งอัตราส่วนความเป็นเจ้าของ และผู้รับประโยชน์เทียบเท่า ก็จะถือว่าผ่านการทดสอบในส่วน Ownership Test ส่วนถัดมาคือ Base Erosion Test มุ่งเน้นการพิจารณาไปที่การจ่ายเงินได้ไป

ยังผู้รับประโยชน์เทียบเท่าในอัตราไม่เกินที่กำหนดไว้ ดังนั้น หากใช้ Derivative Benefits พิจารณาแล้ว และผ่านทั้งสองหลักเกณฑ์ บริษัทนั้นย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่าเกณฑ์การทดสอบในข้อนี้ มีความซับซ้อนอยู่ไม่น้อย เนื่องจากต้องพิจารณาหลายส่วนก่อนจะทราบว่าผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่ แต่ในอีกมุมหนึ่งผู้เขียนมองว่าความซับซ้อนแม้จะเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอยู่บ้างแต่ก็เป็นผลดีไม่น้อยหากสามารถใช้หลักเกณฑ์นี้เป็นเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ซึ่งอาจทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากขึ้น

3.4.2 ตัวอย่างการใช้ Derivative Benefits

ภาพที่ 11 การใช้ Derivative Benefits Test ศึกษากรณีการเป็นผู้รับประโยชน์เทียบเท่า⁶⁶



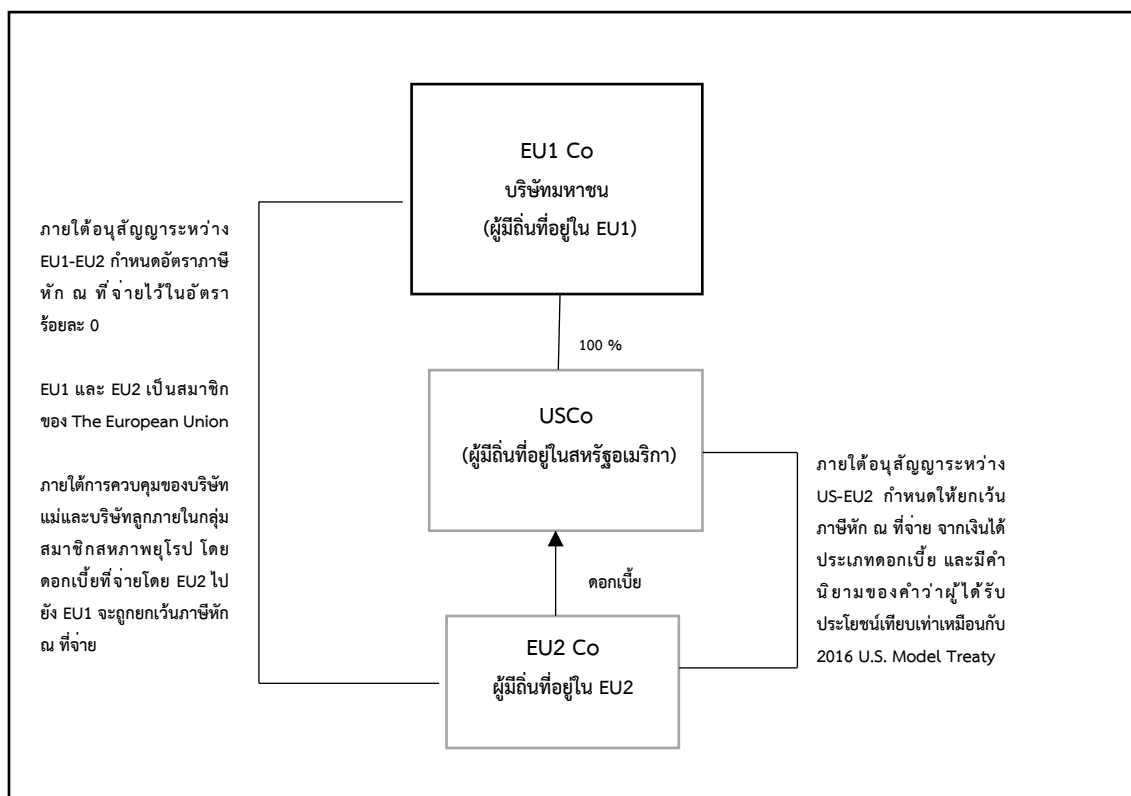
จากภาพจะพิจารณาว่า YCo เป็นผู้ได้รับผลประโยชน์เทียบเท่าหรือไม่ ในกรณีที่มีการจ่ายดอกเบี้ยจาก USCo ไปยัง HoldCo และการจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย

⁶⁶ Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22 (Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides], Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf

จากข้อเท็จจริง HoldCo ได้รับและเป็นเจ้าของผลประโยชน์ดอกเบี้ยที่จ่ายจาก USCo อันเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งภายใต้อนุสัญญาระหว่างรัฐ Y และ รัฐ US มีบทบัญญัติครอบคลุมถึงหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) และมีข้อกำหนดให้ยกเว้นภาษีจากเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่ได้รับจาก US ในขณะที่ระหว่างรัฐ Y กับรัฐ X ก็มีอนุสัญญาเช่นเดียวกัน และให้สิทธิประโยชน์โดยมีบทบัญญัติครอบคลุมถึงหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) และกำหนดภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการจ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ย

การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ Derivative Benefits นั้น เนื่องจากการพิจารณาเพื่อให้สิทธิผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมแต่หากมีผู้ถือหุ้นเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าก็จะสามารถผ่านเกณฑ์ Ownership Test ได้ ซึ่งในกรณีนี้ YCo ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 95 ของผลรวมคะแนนเสียงและมูลค่าหุ้นใน HoldCo เพราะ YCo เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม และมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ครอบคลุมถึงการจัดการกับการหลบหลีกภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่สาม (รัฐ Y) กับรัฐคู่สัญญา (รัฐ X) ที่แสวงหาสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาฉบับนี้ กล่าวคือ YCo มีอนุสัญญาทั้งกับ HoldCo และ USCo โดยสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาระหว่าง YCo กับ HoldCo และ YCo กับ USCo กำหนดอัตรารายได้ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยไว้เท่ากัน ดังนั้น YCo จึงเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า (Equivalent Beneficiary)

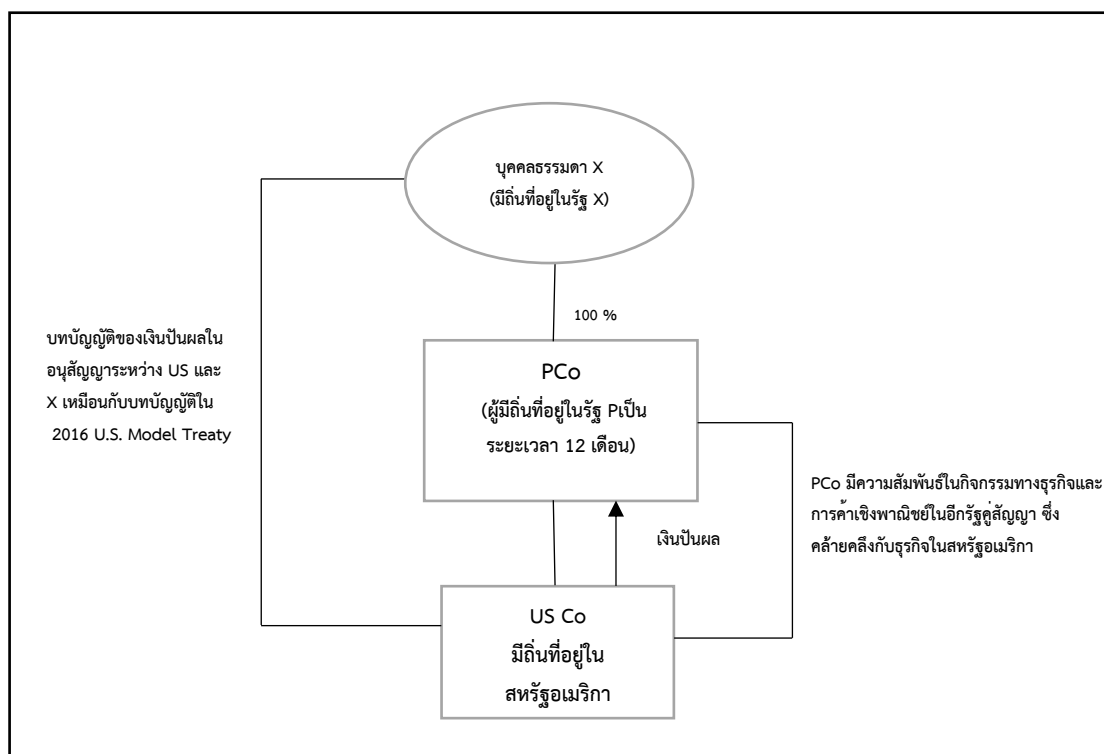
ภาพที่ 12 Derivative Benefits การเปรียบเทียบอัตราภาษีภายใต้ข้อกำหนดว่าด้วยบริษัทแม่และบริษัทลูกภายในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป⁶⁷



จากภาพจะพบว่าภายใต้อนุสัญญาระหว่าง EU1Co และ EU2Co กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 0 และทั้งสองฝ่ายต่างเป็นสมาชิกอยู่ในสหภาพยุโรป ทั้งนี้ ภายใต้ข้อกำหนดว่าด้วยบริษัทแม่และบริษัทลูกภายในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป กำหนดให้ดอกเบี้ยที่จ่ายโดย EU2Co ไปยัง EU1Co ได้รับการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ส่วนอนุสัญญาระหว่าง EU2Co และ US กำหนดให้เงินได้ประเภทดอกเบี้ยได้รับการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น EUCo1 จึงผ่านการทดสอบการเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าภายใต้ข้อกำหนดว่าด้วยบริษัทแม่และบริษัทลูกภายในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายระหว่าง EUCo1 และ EUCo2 คือร้อยละ 0 ซึ่งเป็นอัตราที่เท่ากับอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายระหว่าง EUCo2 และ USCo

⁶⁷ Ibid.

ภาพที่ 13 Derivative Benefits พิจารณาเปรียบเทียบอัตราภาษี (Rate Comparison)⁶⁸



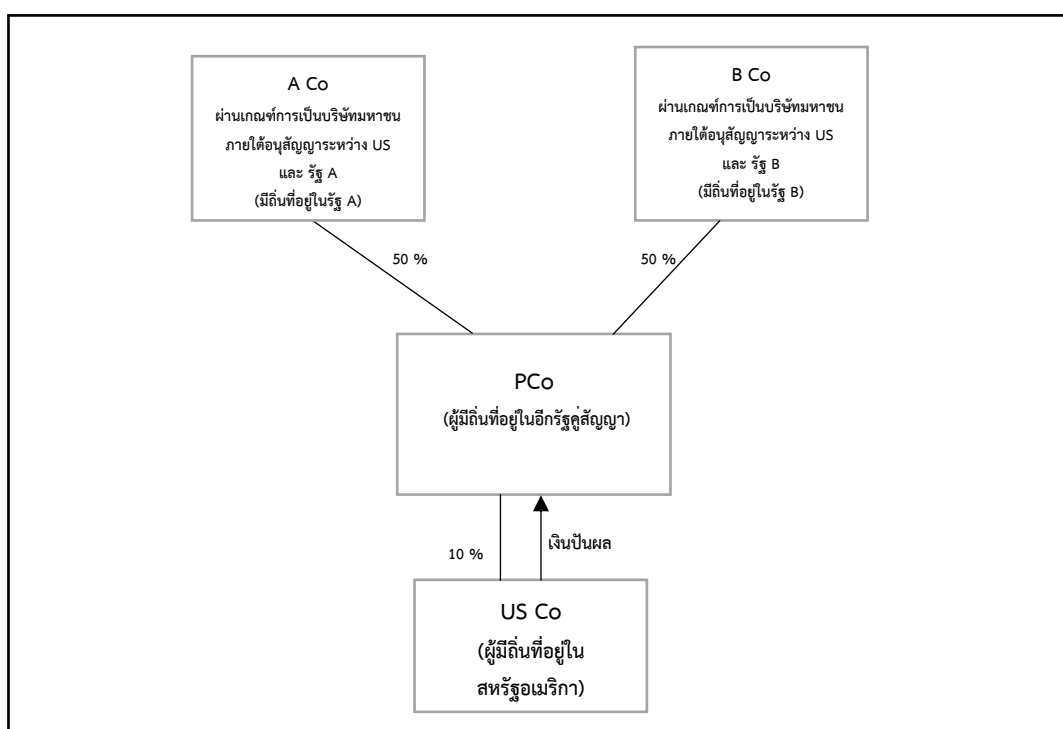
จากภาพจะพิจารณาว่า PCo จะได้รับสิทธิหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ของเงินปันผล ภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่าง PCo กับ USCo หรือไม่ ภายใต้ข้อเท็จจริงที่ว่า PCo มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจหรือการค้าในอีกรัฐคู่สัญญาซึ่งมีความใกล้เคียงกับธุรกิจใน USCo และข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีระหว่าง US และ X เหมือนกับข้อกำหนดเรื่องดอกเบี้ยในอนุสัญญาต้นแบบ U.S. Model 2016

จากการพิจารณาพบว่า PCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาแต่มีผู้ใช้ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม โดยมีบุคคลธรรมดา X ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าและเป็นเจ้าของโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 95 ใน PCo เนื่องจากบุคคลธรรมดา X เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม และมีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่กำลังแสวงหาสิทธิประโยชน์ โดยมีความเหมือนหรือคล้ายคลึงกับธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ซึ่งก่อให้เกิดรายได้จากเงินปันผลที่จ่ายไป ทั้งยังมีความตกลงระหว่างประเทศ กล่าวคือ

⁶⁸ Ibid.

อนุสัญญาภาษีระหว่างรัฐ US และ รัฐ X มีอัตราภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผลในอัตราเท่ากับอัตราที่ใช้บังคับระหว่างรัฐ US และรัฐคู่สัญญาที่ PCo มีถิ่นที่อยู่ ส่งผลให้บุคคลธรรมดา X เป็นผู้ได้รับการปฏิบัติเสมือนว่าบุคคลนั้นเป็นบริษัท (สมมติให้ PCo ผ่านการทดสอบอื่น ๆ ครบถ้วนแล้ว เช่น Base Erosion หรือ Ownership test) ดังนั้น PCo จึงมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่าง PCo และ USCo กล่าวคือได้รับสิทธิในอัตราภาษีร้อยละ 5 ของเงินปันผลที่ได้รับจาก USCo

ภาพที่ 14 Derivative Benefits พิจารณาผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า⁶⁹



จากภาพจะพิจารณาว่า ACo และ BCo เป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าหรือไม่ ที่จะทำให้ PCo ได้รับสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ของเงินปันผลที่จ่ายโดย USCo (ภายใต้อนุสัญญา ระหว่าง US และ P) จะต้องผ่านการพิจารณาเกณฑ์ Derivative Benefits

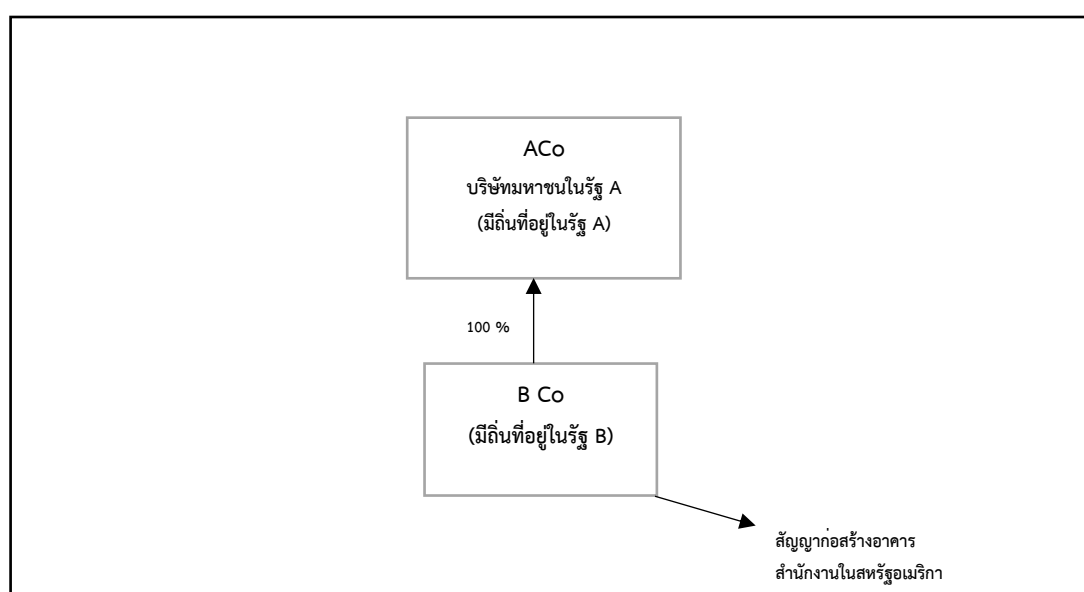
เนื่องจาก ACo และ BCo เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม การทดสอบ Ownership Test จึงต้องพิจารณาว่า ACo และ BCo เป็นเจ้าของ PCo ถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือไม่ ซึ่งพิจารณาได้ว่า ACo และ BCo แม้จะมีผลรวมคะแนนเสียงเป็นอย่างน้อยร้อยละ 95 ใน แต่เป็นเจ้าของเพียงร้อยละ 5 ใน USCo (ACo และ BCo ถือหุ้นร้อยละ 50 ของ PCo ซึ่ง PCo ถือหุ้นเพียงร้อยละ 10 ใน USCo)

⁶⁹ Ibid.

นอกจากนี้ ACo และ BCo มีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ซึ่งมากกว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา ร้อยละ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่าง PCo และ USCo

ดังนั้น ACo และ BCo ไม่เป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า เพราะอัตราภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงิน ได้จาก USCo เกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้

ภาพที่ 15 Derivative Benefits พิจารณาระยะเวลาสำหรับโครงการ⁷⁰



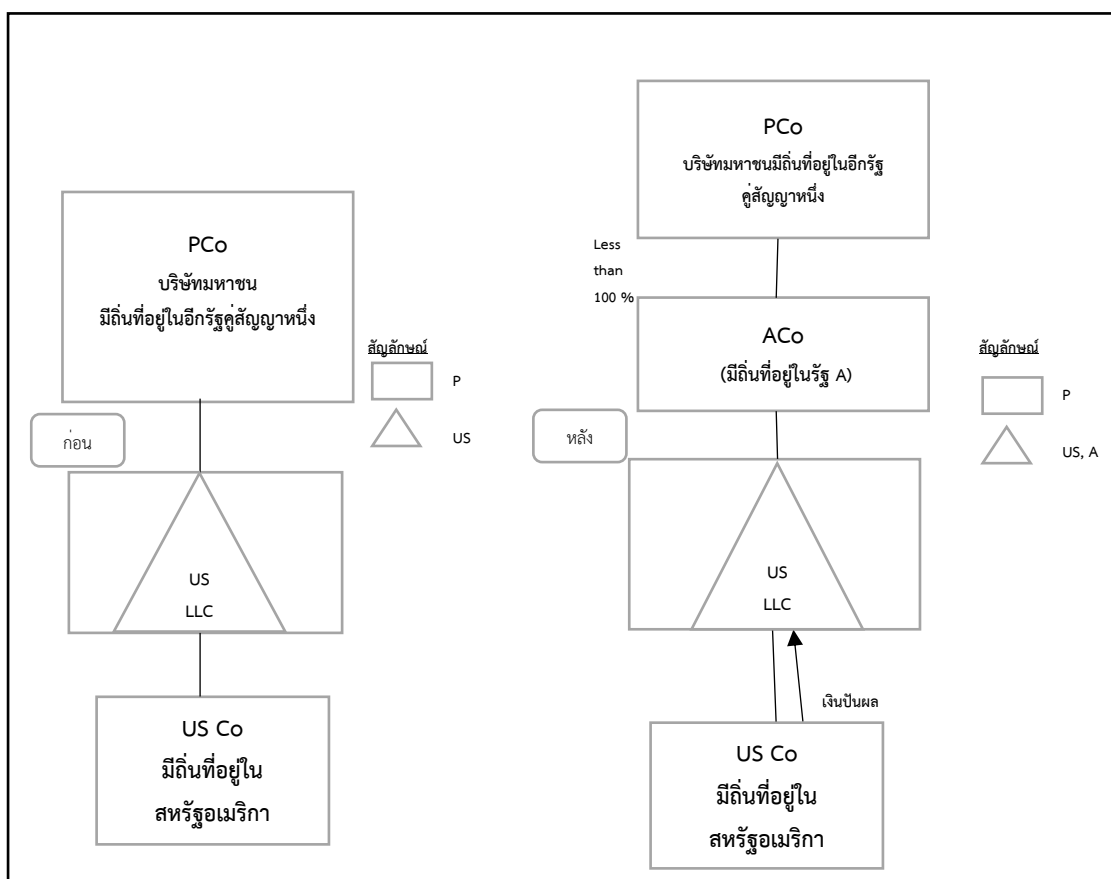
หากโครงการสร้างอาคารสำนักงานขยายระยะเวลาไปมากกว่า 183 วัน ACo จะเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่าจากกำไรธุรกิจหรือไม่ นั่น หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่าง US และ BCo บริษัทมีสถานประกอบการถาวรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้างเป็นเวลามากกว่า 183 วัน แต่ข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีระหว่าง US และ A กำหนดให้สถานประกอบการถาวรสำหรับโครงการก่อสร้าง 365 วัน

หากเป็นรายได้จากกำไรธุรกิจ ACo ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามจะต้องมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาระหว่าง A และ US อย่างน้อยที่สุดเท่ากับสิทธิประโยชน์ที่แสวงหาภายใต้อนุสัญญา

⁷⁰ Ibid.

ระหว่าง B และ US แต่จากข้อเท็จจริงพบว่ามาตรฐาน 183 วันของอนุสัญญาระหว่าง B และ US นั้น ไม่ได้ดีไปกว่าจำนวนวันที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง US และ X ที่กำหนดไว้ถึง 365 วัน

ภาพที่ 16 Derivative Benefits (Fiscally Transparent Entities)⁷¹



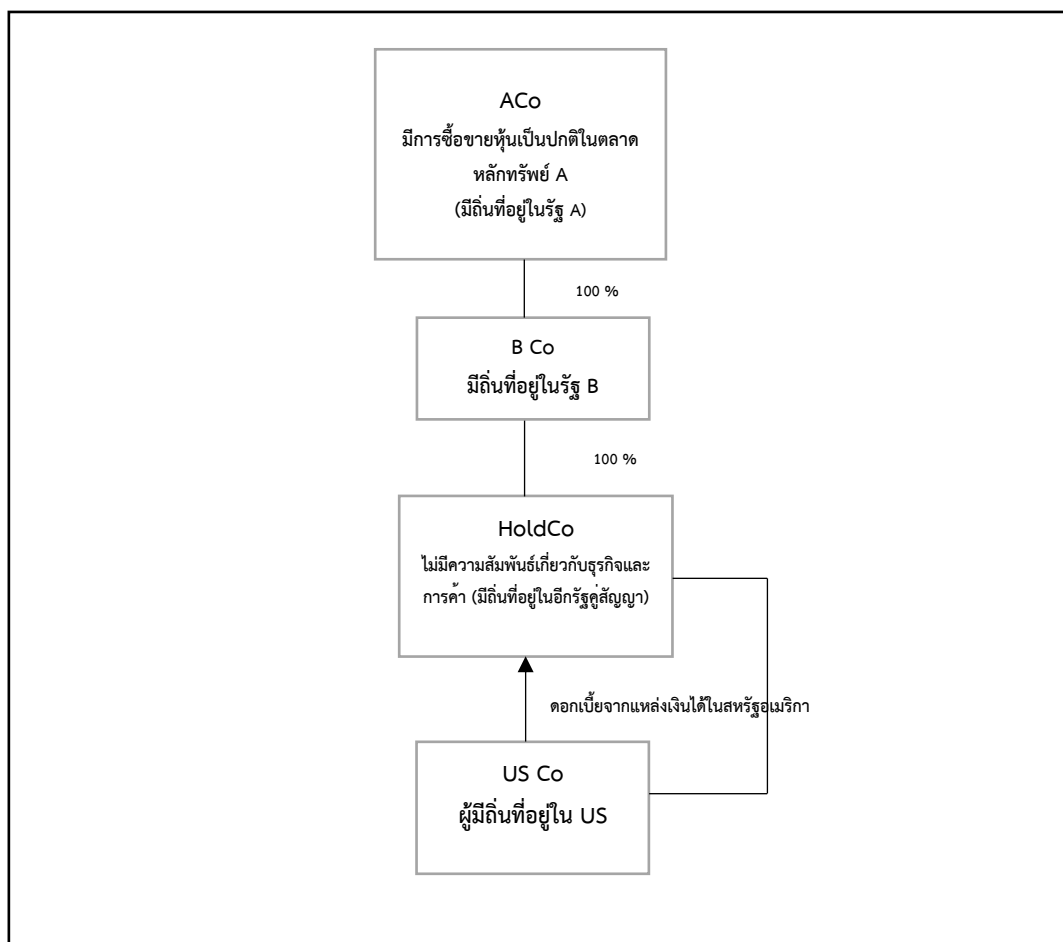
เงินปันผลที่จ่ายโดย USCo ผ่าน US LLC ไปยัง PCo จะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินที่ PCo ได้รับ และได้รับสิทธิในการหักลดหย่อนทางภาษีภายใต้บทบัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผลหรือไม่

เมื่อพิจารณาพบว่า US LLC เป็นบริษัทส่งผ่านภายใต้กฎหมายของประเทศ US และ เป็นบริษัทภายใต้กฎหมายของอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่ง โดยที่เงินปันผลที่จ่ายโดย USCo ผ่าน US LLC จึงไม่ถูกพิจารณาว่าได้รับโดย PCo และไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภายใต้บทบัญญัติในเรื่องเงินปันผล

⁷¹ Ibid.

แต่หากมี ACo แทรกระหว่าง PCo และ รัฐ A มองว่า US LLC เป็นบริษัทส่งผ่าน ACo จะถูกพิจารณาว่าได้รับเงินปันผลที่จ่ายโดย USCo ไปยัง US LLC และมีสิทธิได้รับการลดหย่อนสำหรับอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้น

ภาพที่ 17 Derivative Benefits พิจารณากรณีเป็นตัวยกกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม⁷²



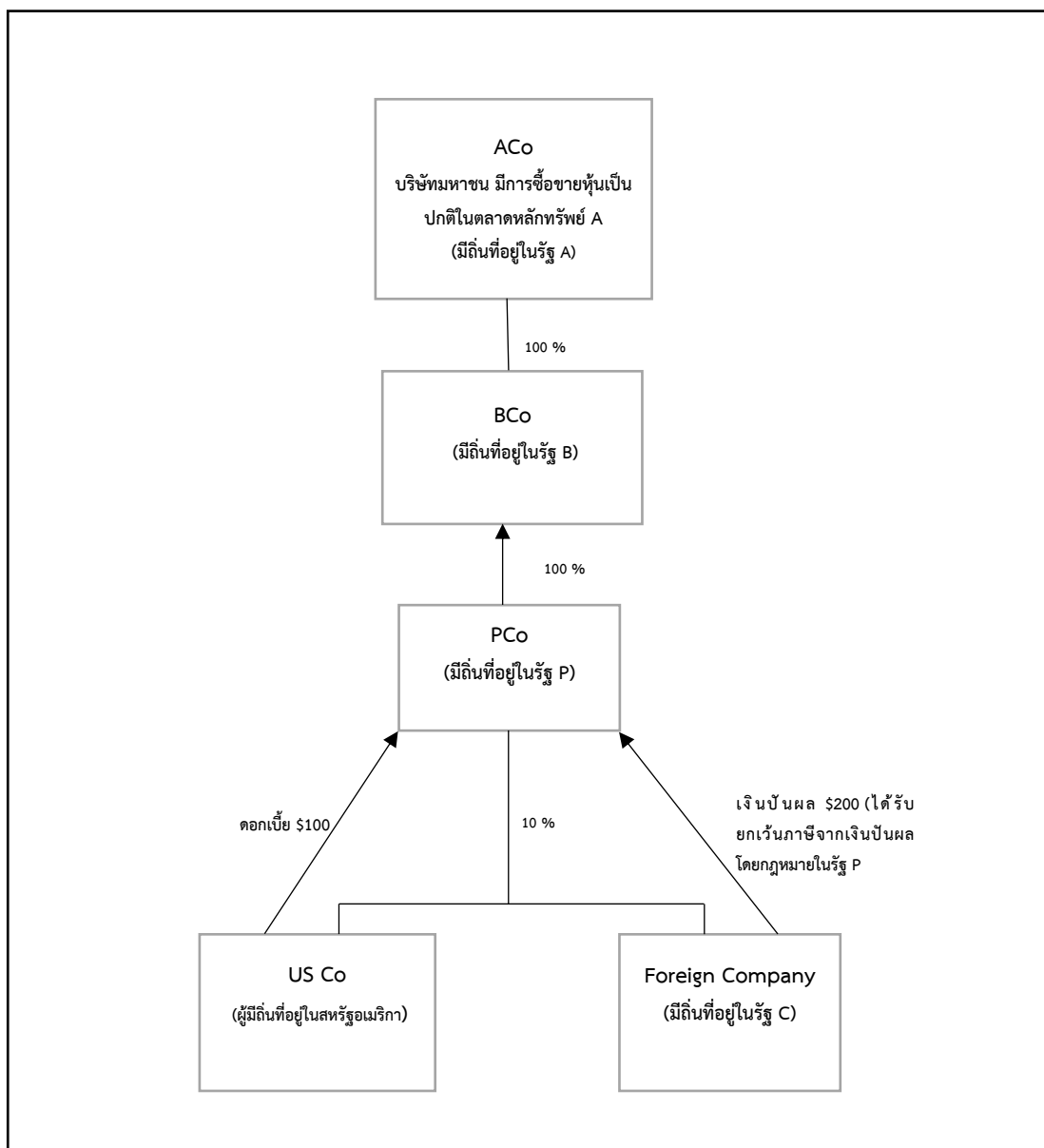
จากภาพ BCo เป็นผู้ได้รับผลประโยชน์เทียบเท่า ในกรณีที่มีการจ่ายดอกเบี้ยจาก USCo ไปยัง HoldCo ที่ จะได้รับการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายหรือไม่นั้น ข้อเท็จจริงตามภาพจะเหมือนกับภาพที่ 11 ของตัวอย่างการใช้หลักเกณฑ์ Derivative Benefits Test

แต่เนื่องจากรัฐ B ไม่มีอนุสัญญาที่คล้ายคลึงกับอนุสัญญาภาษีของ US ที่รวมบทบัญญัติเกี่ยวกับระบบภาษีพิเศษ (Special Tax Regime) และอัตราการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยที่จ่ายไว้

⁷² Ibid.

ดังนั้น รัฐ B จึงไม่ใช่ตัวกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ไม่ผ่านเงื่อนไขการทดสอบ Derivative Benefits
ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา

ภาพที่ 18 Derivative Benefits พิจารณากรณี Base Erosion⁷³



⁷³ Ibid.

บริษัท P จะได้รับสิทธิในอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 0 ของเงินได้ 100 ล้านเหรียญ อันเป็นดอกเบี้ยที่จ่ายจากบริษัท US ไปยังบริษัท P หรือไม่ จากข้อเท็จจริงรัฐ B มีอนุสัญญาที่คล้ายคลึงกับอนุสัญญาของ US ซึ่งรวมบทบัญญัติเกี่ยวกับระบบภาษีพิเศษ และอัตราการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ย ดังนั้น BCo เป็นคนกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม

พิจารณาต่อมา ACo เป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า เพราะเป็นเจ้าของโดยอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 95 ของคะแนนเสียงและมูลค่าใน PCo โดยผ่าน BCo ตัวกลางผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม และภายใต้กฎหมายของรัฐ P ACo BCo และ PCo จะไม่สามารถแบ่งปันผลขาดทุนระหว่างกันได้ ดังนั้นกรณีจึงไม่มีกลุ่มบริษัท (Tested Group) ไม่จำเป็นต้องทดสอบ

สำหรับการทดสอบ Base Erosion นั้น ปรากฏว่า PCo มีรายได้รวม 100 ล้านเหรียญสหรัฐ (ไม่รวมเงินปันผล 200 ล้านเหรียญที่ถูกยกเว้นตามกฎหมายในรัฐ P) PCo จะไม่ผ่านการทดสอบนี้หากมีการจ่ายเงินได้ดังกล่าวไปยังบุคคลผู้ซึ่งไม่ใช่ผู้รับประโยชน์เทียบเท่าในจำนวน 50 เหรียญ หรือมากกว่า กล่าวคือจะได้รับประโยชน์ต่อเมื่อจ่ายเงินได้ดังกล่าวน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมเท่านั้น

3.5 Headquarters Company

หลักเกณฑ์ Headquarters Company ปรากฏอยู่ในวรรค 5 มาตรา 22⁷⁴ ซึ่งจะพบเฉพาะในบางอนุสัญญาที่ลงนามระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป โดยหลักเกณฑ์นี้มีความมุ่งหมายเพื่อให้มั่นใจว่ากลุ่มบริษัทที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารส่วนกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติจะสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาได้จากหลักเกณฑ์นี้⁷⁵

3.5.1 หลักเกณฑ์ของ Headquarters Company

อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาวางหลักเกณฑ์นี้ เพื่อให้สิทธิแก่บุคคลที่ไม่ผ่านการทดสอบการเป็นบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหากเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและทำหน้าที่เป็นบริษัทสำนักงานใหญ่สำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ อัน

⁷⁴ อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 2016 (ภาคผนวก).

⁷⁵ Félix Alberto Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, p. 184-185.

ประกอบด้วยบริษัทนั้น ๆ เองและบริษัทในเครือ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม และมีการจ่ายเงินได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและดอกเบี้ยจากสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทั้งนี้ ให้บริษัทถูกพิจารณาว่าเป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้เท่านั้น

- a) มีสถานที่จัดการและควบคุมหลักอยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่
- b) กลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องประกอบไปด้วยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่หรือมีความสัมพันธ์ในการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของทางการค้าพาณิชย์อย่างน้อย 4 ประเทศ และการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของทางการค้าพาณิชย์ที่ดำเนินการในแต่ละประเทศ (หรือ 4 กลุ่มประเทศ) จะต้องสร้างรายได้อย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมของกลุ่มบริษัท
- c) การดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของทางการค้าพาณิชย์ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการในรัฐใดรัฐหนึ่งนอกเหนือจากรัฐคู่สัญญาที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ ต้องก่อให้เกิดรายได้รวมของกลุ่มบริษัทน้อยกว่าร้อยละ 50
- d) เงินได้รวมของกลุ่มบริษัทที่ได้รับมากจากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 25
- e) บริษัทดังกล่าวอยู่ภายใต้กฎหมายทางภาษีเงินได้ในรัฐคู่สัญญาที่มีถิ่นที่อยู่เดียวกับบุคคลตามที่อธิบายไว้ในหลักเกณฑ์ Active Trade or Business และ
- f) น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของบริษัท และน้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้รวมของกลุ่มบริษัท (Tested group) ถูกจ่ายหรือทำให้เพิ่มขึ้น ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ในรูปแบบของการจ่ายเงินที่นำไปเป็นค่าลดหย่อนภาษีได้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีซึ่งครอบคลุมในอนุสัญญา ในรัฐคู่สัญญาซึ่งบริษัทมีถิ่นที่อยู่ (แต่ไม่รวมการจ่ายเงินตามราคาตลาด (Arm's length price) สำหรับการดำเนินธุรกิจตามปกติเพื่อการบริการหรือทรัพย์สินที่จับต้องได้ หรือการจ่ายเงินในส่วนที่เกี่ยวกับภาระทางการเงินให้แก่ธนาคารซึ่งไม่ใช่บุคคลผู้เชื่อมต่อกับบริษัทนั้นและในกรณีของกลุ่มทดสอบ (Tested group) โดยไม่รวมถึงการค้าขายระหว่างกันของบริษัทในเครือ (Intra-group Transaction)) ให้แก่

(1) บุคคลซึ่งไม่ใช่บุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติในตลาดหลักทรัพย์ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญและองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่งในประเทศคู่สัญญา

(2) บุคคลซึ่งเป็นบุคคลผู้เชื่อมต่อ (Connected Person) ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทและได้ประโยชน์จากระบบภาษีพิเศษโดยสามารถหักลดหย่อนได้ตามกฎหมาย หรือ

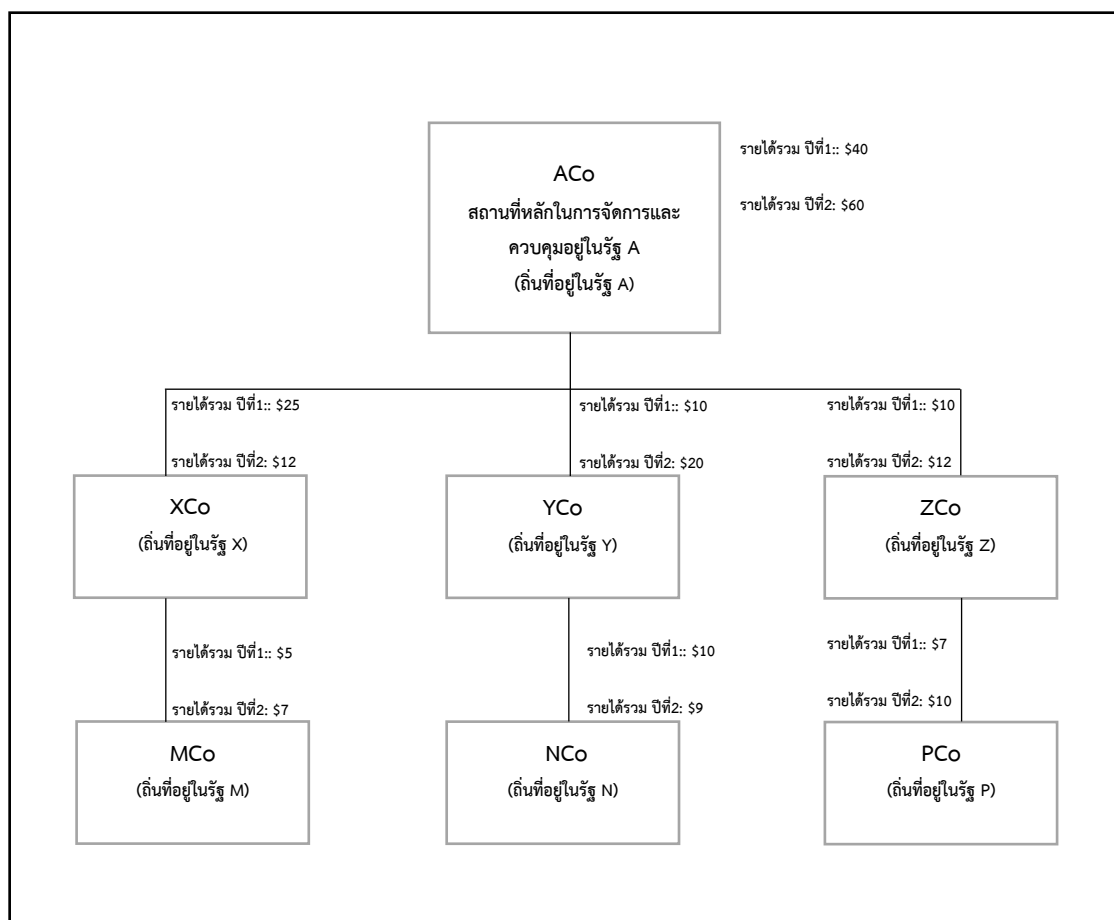
(3) กรณีการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่บุคคลผู้ติดต่อ (Connected Person) กับบริษัทและได้สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนตามกฎหมายที่อธิบายไว้ในเรื่องเกี่ยวกับดอกเบี้ยตามอนุสัญญา

หากข้อกำหนดในข้อ b) c) หรือ d) ที่ได้กล่าวถึงข้างต้นไม่บรรลุภายในปีภาษี ให้ถือว่าข้อกำหนดเหล่านั้นบรรลุเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้หากเฉลี่ยรายได้รวมของสี่ปีก่อนหน้าแล้วได้อัตราส่วนที่กำหนด

อาจสรุปได้ว่าหลักเกณฑ์ของ Headquarters Company แบ่งหมวดหมู่การพิจารณาที่สำคัญได้ดังนี้ ลำดับแรก ความเป็นสถานที่จัดการและควบคุมหลักของบริษัทสำนักงานใหญ่ ลำดับสอง หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มบริษัทที่บริษัทสำนักงานใหญ่ควบคุมดูแล รวมถึงแหล่งเงินได้ที่ได้รับมาจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เช่น การกำหนดอัตราร้อยละของเงินได้ที่แต่ละบริษัทได้รับ การจัดกลุ่มบริษัทและกำหนดจำนวนขั้นต่ำของกลุ่มบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทสำนักงานใหญ่ ลำดับสาม บริษัทสำนักงานใหญ่จะต้องมีหลักเกณฑ์ทางภาษีในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ เช่นเดียวกับนานาบริษัทที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับธุรกิจและการค้าเชิงพาณิชย์ดังกล่าว และลำดับสุดท้าย เป็นบทบัญญัติ Base Erosion Test เพื่อพิจารณาการจ่ายเงินออกไปยังบริษัทอื่นนอกเหนือกลุ่มบริษัท ทั้งนี้ไม่รวมการจ่ายเงินตามราคาตลาดหรือภาระทางการเงินที่ชำระให้แก่ธนาคาร

3.5.2 ตัวอย่างการใช้ Headquarters Company

ภาพที่ 19 Headquarters Company⁷⁶



จากภาพมีรัฐจำนวน 4 รัฐ หรือกลุ่มของรัฐที่ผ่านเกณฑ์สร้างรายได้ถึงร้อยละ 10 ของรายได้รวมหรือไม่ หากตามข้อเท็จจริง ACo อยู่ภายใต้ระบบภาษีนิติบุคคลของรัฐ A โดยมีรัฐ X Y Z M N และ P มีส่วนเกี่ยวข้องในธุรกิจและการค้าในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ โดยมีรายได้รวมในปีที่ 1 เป็นจำนวน 112 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และ ปีที่ 2 เป็นจำนวน 130 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

เนื่องจาก ACo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและทำหน้าที่เป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ได้แก่ XCo YCo ZCo NCo NCo PCo และมีการจ่ายเงินได้ เฉพาะเงินได้ที่ เป็นเงินปันผลและดอกเบี้ยจากกลุ่มสมาชิกดังกล่าว

⁷⁶ Ibid.

เนื่องจากบริษัททั้งหลายมีถิ่นที่อยู่และมีความเกี่ยวข้องในธุรกิจและการค้าเป็นอย่างน้อย 4 รัฐ โดยแต่ละกลุ่มบริษัทต้องก่อให้เกิดรายได้อย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมในกลุ่มบริษัท ถึงจะทำให้ ACo มีสถานะเป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ตามหลักเกณฑ์

ในปีที่ 1 ร้อยละ 10 ของรายได้รวมในกลุ่มบริษัทคิดเป็น 11.20 ล้านดอลลาร์ ดังนั้น รัฐ A มีรายได้ 45 เหรียญ จัดเป็นกลุ่มที่หนึ่ง ส่วนรัฐ X มีรายได้ 25 ล้านดอลลาร์จัดเป็นกลุ่มที่สอง นอกจากนี้สามารถจัดกลุ่มที่สามคือ รัฐ Y และ รัฐ Z ซึ่งมีรายได้รวม 20 ล้านดอลลาร์ และกลุ่มที่สี่ คือ รัฐ M N และ P ซึ่งมีรายได้รวม 22 ล้านดอลลาร์

ในปีที่ 2 ร้อยละ 10 ของรายได้รวมในกลุ่มบริษัทคิดเป็น 13 ล้านดอลลาร์ ดังนั้น รัฐ A มีรายได้ 60 ล้านดอลลาร์ จัดเป็นกลุ่มที่หนึ่ง ส่วนรัฐ Y มีรายได้ 20 ล้านดอลลาร์ จัดเป็นกลุ่มที่สอง นอกจากนี้กลุ่มที่สาม ได้แก่ รัฐ X และ รัฐ Z มีรายได้รวม 24 ล้านดอลลาร์ และกลุ่มที่สี่ ได้แก่ รัฐ M N และ P มีรายได้รวม 22 ล้านดอลลาร์ ดังนั้น รายได้รวมของทั้งสี่กลุ่ม ผ่านการทดสอบทั้งปีที่ 1 และปีที่ 2

บริษัท A เป็นผู้จัดการและควบคุมในรัฐ A ซึ่งเป็นรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ โดยที่รายได้รวมของแต่ละกลุ่มรัฐก่อให้เกิดรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้ทั้งปีที่ 1 และปีที่ 2 อีกทั้งหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าอยู่ภายใต้ระบบภาษีนิติบุคคลเดียวกัน และหากบริษัท A มีธุรกิจและการค้าในรัฐหนึ่งรัฐใด (นอกจากรัฐ A) รายได้จากธุรกิจและการค้าดังกล่าวต้องไม่ก่อให้เกิดรายได้เกินกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมถึงบริษัท A ต้องไม่ได้รับเงินได้จากอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่งมากกว่าร้อยละ 25 หากเงื่อนไขครบเช่นว่า บริษัท A ก็จะมีสิทธิได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาที่ให้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จากเงินปันผลที่ได้รับจากอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่งในอัตราร้อยละ 5

บทที่ 4

ความเหมาะสมของการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ของประเทศ สหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทย

อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยที่มีการร่วมกับนานาชาติประเทศ ปัจจุบันมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานาชาติประเทศทั้งหมด 61 ประเทศ โดยจากการศึกษาพบว่ามาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนจำนวน 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา (มาตรา 18) ประเทศอินเดีย (มาตรา 27) และ ประเทศอิสราเอล (มาตรา 23) ทำให้เห็นว่าประเทศไทยยังไม่มีมาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีโดยมิชอบที่ครอบคลุม

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันนานาชาติประเทศได้ยอมรับและรับรองเนื้อหาในอนุสัญญาพหุภาคี ๆ (Multilateral Instrument : MLI) ซึ่งอนุสัญญาพหุภาคี ๆ ได้นำมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและโยกย้ายกำไรตามรายงานของแผนการดำเนินการ BEPS ของ OECD มาปรับใช้ และหนึ่งในแผนการดำเนินการเป็นแนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ในทางที่มีขอบ (Treaty Abuse) กล่าวคือ แผนการดำเนินการที่ 6 ระบุให้นานาชาติประเทศควรรับไว้ซึ่งวิธีการ ดังต่อไปนี้ 1.หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) 2.หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ร่วมกับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) และ 3. หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) โดยประเทศไทยเลือกใช้หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เพื่อจัดการกับการเลือกใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) มีปัญหาการทดสอบเชิงอัตวิสัย กล่าวคือมีการบัญญัติคำค่อนข้างกว้างในการบังคับใช้ ทำให้เกิดปัญหาในการตีความตามมา และเป็นการให้ดุลยพินิจแก่เจ้าพนักงานมากเกินไป ซึ่งหากพิจารณาหลักเกณฑ์ที่ปรากฏในหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ที่ได้อธิบายในบทที่สามจะพบว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความชัดเจนและเข้มงวดมากกว่า การจัดเก็บภาษีของรัฐสามารถทำได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยกว่า

ดังนั้น ในบทที่สี่จึงขอกกล่าวถึงความเหมาะสมของการนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทย

4.1 ความชัดเจนของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการอื่น ๆ

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นมาตรการที่ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้ต้องมีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและนานาประเทศ เพื่อป้องกันการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีของผู้อื่นที่ไม่ใช่รัฐคู่สัญญา โดยกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาแนะนำให้ใช้มาตรการนี้เพื่อป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยไม่ชอบ เนื่องจากหลักการนี้ทำให้เกิดความยุ่งยากมากขึ้นสำหรับบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ด้วยตัวบทบัญญัติของมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์เองที่มีความซับซ้อน และเข้มงวด⁷⁷ เช่น หลักเกณฑ์ Derivative Benefits Test ที่กำหนดให้สิทธิประโยชน์ต่อเมื่อบริษัทผ่านการทดสอบทั้งสองหลักเกณฑ์ กล่าวคือ Ownership Test และ Base Erosion Test โดยที่ในการทดสอบ Ownership Test ยังต้องพิจารณาเพิ่มเติมอีกว่าผู้ที่เป็นเจ้าของบริษัทที่กำลังรับการทดสอบนั้น ต้องเป็นผู้ได้รับประโยชน์เทียบเท่า ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการพิสูจน์เพิ่มเติมลงไปอีก เป็นต้น เพื่อจำกัดกลุ่มผู้รับประโยชน์และให้แน่ใจว่าผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาอยู่ในหลักเกณฑ์ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม⁷⁸

ถึงแม้ว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) จะมีความซับซ้อน แต่ก็ยังเป็นหลักเกณฑ์ที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับเจตนาหรือความประสงค์ของผู้เสียภาษี เนื่องจากหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ได้รวมไว้ซึ่งหลักเกณฑ์เชิงภาวะวิสัย (Objectives)⁷⁹ โดยการพิจารณาเชิงภาวะวิสัยประกอบ คือการพิจารณาว่าการได้มาซึ่งประโยชน์นั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้สนธิสัญญานั้นหรือไม่⁸⁰ ซึ่งสามารถให้ความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษีในการพิจารณาว่าตนสามารถเข้าถึง

⁷⁷ José Domingo Palomino Pérez, “Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty hopping by taxpayers?” (Master’s thesis International Business Tax Law Tilburg University, 2017), p. 26.

⁷⁸ Ibid., p. 28.

⁷⁹ Ibid., p. 34.

⁸⁰ ฐาปัทม์ สันทัตไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, หน้า 104.

ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาได้หรือไม่⁸¹ เนื่องจากหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีความสามารถในการสร้างความแน่นอนทางกฎหมาย (Legal Certainty) ในระหว่างผู้เสียภาษีได้⁸²

โดยหลักความแน่นอน (Certainty) เป็นหนึ่งในหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith ที่ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations อันเป็นที่ยอมรับกันในทุกประเทศ เมื่อปลายศตวรรษที่ 18 กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีนั้นต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี โดยความแน่นอนนั้นต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล ไม่ใช่ตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งรัฐมีหน้าที่บัญญัติหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ เพราะการจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน โดยความแน่นอนและเฉพาะเจาะจงนั้นต้องไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง⁸³

หากพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีการป้องกันการเลือกใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอื่น ๆ ซึ่งในที่นี้ขอกกล่าวถึงหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal purpose test (PPT)) ที่ปรากฏอยู่ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (Model Tax Convention) ข้อ 29 เรื่องสิทธิประโยชน์ (Entitlement to Benefits) วรรคเก้า ระบุว่า

“โดยไม่กระทบหรือค้ำบังบทบัญญัติอื่น ๆ ภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ที่ได้รับภายใต้สนธิสัญญานี้อาจถูกปฏิเสธ หากรายการเงินได้หรือกำไรนั้นมีเหตุผลเพียงพอให้เชื่อว่า ภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด การให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าวเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการเข้าทำธุรกรรมหรือจัดการ ทั้งนี้ไม่ว่าเป็นประโยชน์ที่ได้มาโดยตรงหรือโดยอ้อม เว้นแต่การได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์นั้นเป็นการได้รับมาภายใต้สถานการณ์แวดล้อมดังกล่าวเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้สนธิสัญญานี้”⁸⁴

⁸¹ José Domingo Palomino Pérez, *Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty hopping by taxpayers?*, p. 34.

⁸² Ibid., p. 49.

⁸³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร”, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 79.

⁸⁴ “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

ในขณะที่ความตกลงระหว่างประเทศในเรื่องของเครื่องมือพหุภาคี (Multilateral Instrument (MLI)) ข้อ 7 การป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ (Prevention of Treaty Abuse) ก็ได้บัญญัติไว้ในลักษณะเดียวกัน คือ

“โดยไม่กระทบหรือค้ำบังบทบัญญัติอื่น ๆ ภายใต้อนุสัญญาที่ครอบคลุม สิทธิประโยชน์ที่ได้รับภายใต้อนุสัญญาที่ครอบคลุมนี้อาจถูกปฏิเสธ หากรายการเงินได้หรือกำไรมีเหตุผลเพียงพอให้เชื่อว่า ภายใต้อัตราที่แท้จริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด การให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าวเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการเข้าทำธุรกรรมหรือจัดการ ทั้งนี้ไม่ว่าเป็นประโยชน์ที่ได้มาโดยตรงหรือโดยอ้อม เว้นแต่การได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์นั้นเป็นการได้รับมาภายใต้สถานการณ์แวดล้อมดังกล่าวเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาที่นี้”⁸⁵

นอกจากนี้ การพิจารณาค่าอื่น ๆ ในบทบัญญัติ ก็มีความสำคัญในการนำหลักการมาใช้ด้วยอันได้แก่ คำว่า

1) “ประโยชน์” (Benefit) ในที่นี้ให้รวมถึง ข้อจำกัดทั้งปวงในการจัดเก็บภาษีที่กำหนดในรัฐแหล่งเงินได้ เช่น การลดภาษี การยกเว้นภาษี การเลื่อนชำระภาษี การคืนภาษี เป็นต้น การบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้อน หรือแม้แต่อำนาจสิทธิในการเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่เกิดจากรัฐแหล่งเงินได้และจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่น⁸⁶ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า

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.”

⁸⁵ “Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if its 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 the Covered Tax Agreement.”

⁸⁶ ฐาปัทม์ สันทัดใจโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, หน้า 19.

คำว่าประโยชน์ในที่นี้แทบจะหมายความรวมถึงประโยชน์ทุกประเภทที่ผู้เสียภาษีอาจได้รับมาได้ ภายใต้อนุสัญญา

2) “ประโยชน์ที่ได้มาโดยตรงหรือโดยอ้อม” (Resulted Directly or Indirectly in the Benefit) หลักการนี้มุ่งเน้นให้ครอบคลุมทุกกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจอ้างเพื่อให้ได้รับประโยชน์ภายใต้ อนุสัญญาได้ แม้ประโยชน์ที่ได้รับอาจจะไม่ได้เกิดจากผลโดยตรงก็ตาม⁸⁷ กล่าวคือมีเจตนาเขียนไว้ให้ กว้าง เพื่อให้ครอบคลุมทุกสถานการณ์ที่อาจมีผู้อ้างให้ตนได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาแม้จะเป็น ธุรกรรมที่เกิดโดยอ้อม แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา⁸⁸

3) “ธุรกรรมหรือการจัดการ” (Arrangement or Transaction) จะต้องตีความให้กว้าง เพื่อให้ครอบคลุมถึงธุรกรรมใด ๆ ข้อตกลงร่วมกัน แผนการ ชุดของธุรกรรม ไม่ว่าจะเป็นการบังคับ ตามกฎหมายหรือไม่ รวมถึงการสร้าง ข้อตกลง การเข้าซื้อกิจการ ขั้นตอนการเตรียมการ เป็นต้น⁸⁹ โดยจะเห็นว่าคำนี้ก็อยู่ในลักษณะของการตีความอย่างกว้างเช่นเดียวกับคำที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น เพื่อให้หลักการสามารถใช้อย่างครอบคลุม

4) “หนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญ” (One of the Principal Purposes) หมายถึง การได้รับ ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีไม่จำเป็นต้องเป็นวัตถุประสงค์เพียงอย่างเดียวหรือเป็นวัตถุประสงค์ หลักของการจัดเตรียมการหรือทำธุรกรรมโดยเฉพาะ เพียงอย่างน้อยเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญที่ ได้รับประโยชน์ก็เพียงพอ เช่น บุคคลหนึ่งอาจขายทรัพย์สินด้วยเหตุผลหลายประการ หากแต่ก่อน ขาย บุคคลนั้นกลายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งและหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญเป็นไปเพื่อสิทธิ ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษี หลักการทดสอบวัตถุประสงค์จะนำมาบังคับใช้ทันที แม้อาจมี วัตถุประสงค์สำคัญอื่น ๆ ในการเปลี่ยนแปลงถิ่นที่อยู่ก็ตาม⁹⁰

นอกจากนี้ บททดสอบสำคัญของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) คือ คำว่า “มีเหตุอันสมควรให้รวมถึง” (Reasonable to Conclude) โดยคำว่า “เหตุอันสมควร” ตาม

⁸⁷ เรื่องเดียวกัน.

⁸⁸ Craig Elliffe, The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?, (World Tax Journal, February 2019), p.68.

⁸⁹ ฐาปัทม์ สันทัดไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้ บังคับในประเทศไทย, หน้า 19.

⁹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

พจนานุกรม Oxford หมายถึง การอยู่ภายใต้ความมีเหตุมีผล หรือสมเหตุสมผลอันคาดหมายได้ ไม่ได้มากเกินไปหรือมากเกินไปจนจะยอมรับได้ ส่วนคำว่า “Conclude” หมายถึง สิ่งที่ได้จากความเป็นเหตุเป็นผลจากการวินิจฉัยหรือลงความเห็นจนได้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ดังนั้น การที่ศาลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีจะตัดสินว่าผู้เสียภาษีควรได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่จะต้องมาจากการพิจารณาข้อเท็จจริง และสภาวะแวดล้อมทั้งหมดด้วยความเป็นเหตุเป็นผลก่อนจึงจะสามารถสรุปได้ว่าการทำธุรกรรมมีหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่⁹¹

การทดสอบที่มีลักษณะอัตวิสัย (Subjective) นั้น เป็นการทดสอบที่บุคคล ๆ หนึ่งจะพิจารณาเหตุการณ์หนึ่ง ๆ จากความเชื่อหรือสิ่งที่รับรู้ ณ ขณะเวลาหนึ่งเท่านั้น แต่การทดสอบที่มีลักษณะภาวะวิสัย (Objective) จะเป็นการทดสอบทั้งความคิดและพฤติกรรมของบุคคลโดยพิจารณาและอ้างอิงถึงสิ่งอันเป็นมาตรฐานที่คนโดยทั่วไปจะแสดงออกภายใต้สถานการณ์เดียวกัน⁹² เมื่อพิจารณาประกอบกับบททดสอบที่ได้อธิบายข้างต้นแล้วไม่ว่าข้อบทจะเขียนไว้อย่างไร แต่ก็สามารถทราบได้ว่าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญเป็นการทดสอบในเชิงอัตวิสัยมากกว่า ด้วยความที่ข้อบทกำหนดไว้อย่างกว้าง และไม่อาจทราบได้เลยว่าสุดท้ายแล้วธุรกรรมหรือเจตนาที่เข้าทำธุรกรรมของตัวผู้เสียภาษีจะถูกจัดให้เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ในทางภาษีหรือไม่

อนึ่ง แม้ใน The Final Report on Action 6 จะกล่าวชัดว่าการพิจารณาว่าเข้าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญหรือไม่ควรพิจารณาถึงความเป็นเหตุเป็นผล ภายหลังจากที่พิจารณาตามเกณฑ์ภาวะวิสัย อันเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง รวมถึงสภาวะแวดล้อมทั้งหลายแล้ว สามารถสรุปได้ว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการทำธุรกรรมนั้นเป็นไปเพื่อให้ได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่⁹³ ซึ่งหากการทดสอบดังกล่าวมีลักษณะเป็นการทดสอบเชิงภาวะวิสัย (Objective) จริง ผลการพิจารณาของธุรกรรมสองธุรกรรมที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะอยู่ภายใต้เขตอำนาจศาลใดก็ควรจะถูกปฏิบัติให้ลักษณะอย่างเดียวกันหรือเหมือนกัน และจะไม่สนใจว่าวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายภายในของ

⁹¹ Craig Elliffe, *The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?*, (World Tax Journal, February 2019), p. 62.

⁹² Ibid., p. 62.

⁹³ Ibid., p. 64.

แต่ละบุคคลเป็นเช่นไร จะต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันเสมอ ซึ่งหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ที่แม้ว่าศาลจะพิจารณาจากหลักฐานและสภาวะแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบแล้วก็ตาม แต่ศาลก็อาจพิจารณาโดยใช้เหตุผลส่วนบุคคลประกอบด้วยเช่นกัน⁹⁴ ทำให้ผู้เขียนยิ่งเห็นว่าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญไม่สามารถปฏิบัติต่อสถานการณ์เดียวกันให้เหมือนกันได้ เนื่องจากการให้อำนาจศาลในการพิจารณาทำให้ความเห็นหรือการให้เหตุผลต่อสถานการณ์หนึ่ง ๆ ของศาลแต่ละคนต่างกัน ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนกับตัวผู้เสียภาษี

ทั้งนี้ พบว่านานาประเทศส่วนใหญ่ภายใต้อนุสัญญาพหุภาคี ๆ มักจะเลือกใช้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เพียงวิธีเดียว ด้วยความที่ประเทศเหล่านั้นอาจมีความคุ้นเคยกับการใช้มาตรการทั่วไป (General Anti Avoidance Rules : GAAR) ว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากกว่า⁹⁵ นอกจากนี้ยังพบว่าในอนุสัญญาพหุภาคี ๆ การใช้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) อาจก่อให้เกิดปัญหาการยกเลิกหรือเข้าแทนที่ (Override) เนื่องจากการใช้คำว่า “Notwithstanding any provision of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted” หมายความว่าในกรณีที่อนุสัญญาที่ครอบคลุม (Covered Tax Agreement “CTA”) มีมาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (SAAR) หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) นี้จะเข้าแทนที่มาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าวที่มีอยู่ทันที⁹⁶ ซึ่งในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) นั้นถูกออกแบบมาให้สามารถตรวจจับธุรกรรมที่ มาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (SAAR) ไม่สามารถขยายขอบเขตไปแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบได้ทั่วถึง การกำหนดให้ PPT ในอนุสัญญาพหุภาคี ๆ (MLI) สามารถเข้าแทนที่มาตรการเฉพาะที่สามารถจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบ หรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อยู่แล้วนั้น ไม่ค่อยเหมาะสมกับเจตนารมณ์หรือหน้าที่ของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ในฐานะมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) สักเท่าไร และยังก่อให้เกิดความสับสนอันจะนำไปสู่ความไม่แน่นอนอีกด้วย

⁹⁴ Ibid., p. 65.

⁹⁵ Ibid., p. 52.

⁹⁶ Ibid., p. 61.

หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) สามารถพบได้ในเครือข่ายของประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นกัน เนื่องจากการอ้างอิงถึงหลัก Principle Purposes ภายใต้อนุสัญญาของสหรัฐอเมริกากับนานาประเทศในการได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ด้วย นอกจากนี้หลักทางนิติศาสตร์ของสหรัฐอเมริกาเคยมีการถกเถียงในประเด็นที่ว่า Principle Purposes เป็นการกำหนดว่าจะให้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญา และเป็นการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบหรือไม่ ซึ่งปรากฏว่ามีคำตัดสินปี 2017 ระหว่างบริษัท Starr International Company Inc. v. the USA by the US District Court for the District of Columbia ในประเด็นที่ ผู้เสียภาษีพยายามที่จะฟ้องร้องต่อศาลให้พิจารณาคำตัดสินของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีที่ไม่ให้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาระหว่างสหรัฐอเมริกาและสวิตเซอร์แลนด์⁹⁷

ใน OECD Report ได้ระบุไว้ว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีความแข็งแกร่งเป็นอย่างมาก เพราะมีบทบัญญัติที่มีลักษณะการทดสอบเชิงภาวะวิสัยมากกว่า ซึ่งการทดสอบเชิงภาวะวิสัยนี้สามารถให้ความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษีมากกว่า และด้วยความที่หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นมาตรการเฉพาะว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Rules : SAAR) จึงสามารถจัดการกับการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบได้มากกว่า ทั้งนี้ ยังเป็นการพิจารณาบนพื้นฐานของข้อกำหนดที่มีการอ้างอิงถึงลักษณะทางกฎหมาย ความเป็นเจ้าของ และกิจกรรมทั่วไปของบริษัทต่าง ๆ จึงทำให้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) สามารถจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบได้ดีกว่า⁹⁸

จากบทบัญญัติข้างต้น อาจสรุปได้ว่าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) คือหลักการที่อนุญาตให้รัฐคู่สัญญาสามารถปฏิเสธสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาได้ หากมีเหตุอันควรเชื่อว่าการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีดังกล่าว มีหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษี และอย่างที่ทราบดีว่าหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ เป็นมาตรการทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti Avoidance Rules : GAAR) ดังนั้น ข้อความในหลักการจึงต้องบัญญัติไว้อย่างกว้าง เพื่อให้สามารถนำไปใช้กับธุรกรรมได้อย่างครอบคลุม แต่อย่างไรก็ดีการกำหนดขอบทไว้อย่างกว้าง และให้สิทธิแก่ศาลหรือผู้มีอำนาจในทางภาษีของรัฐในการพิจารณามาก

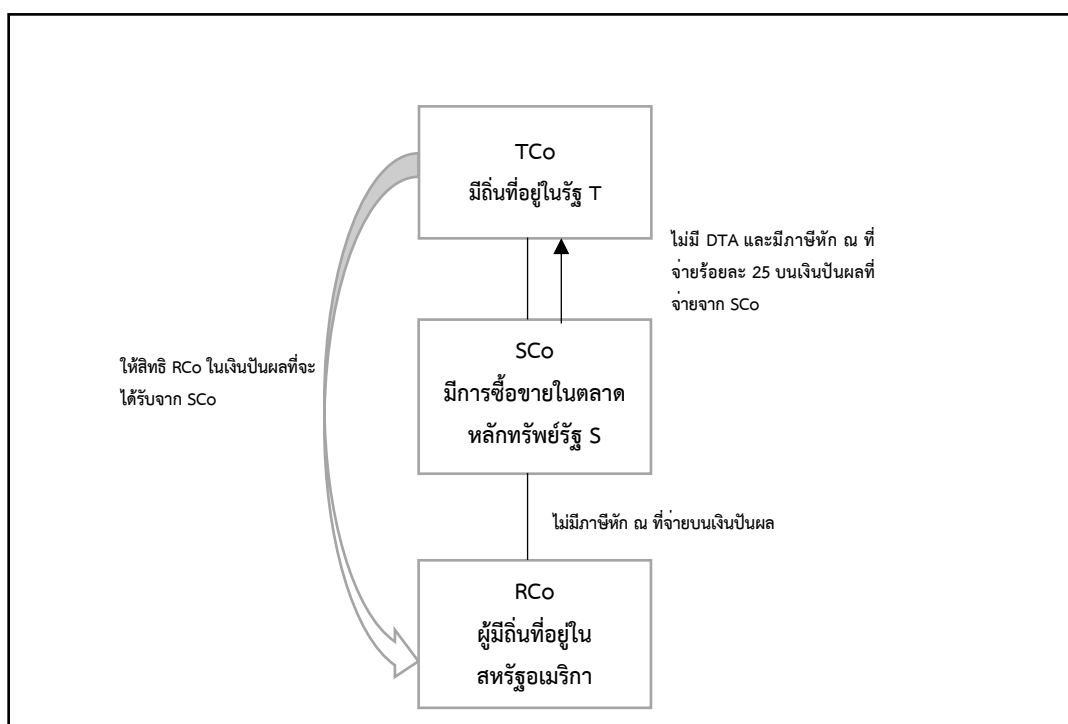
⁹⁷ Ibid., p. 53.

⁹⁸ Ibid., p. 52.

เกินไป หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นไปตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บก็ว่าได้ ซึ่งแน่นอนว่าจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอน และไม่ชัดเจนแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ชัดต่อหลักความแน่นอน และอาจก่อให้เกิดปัญหาการร้องเรียนเพิ่มมากขึ้นด้วย

ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถเข้าใจการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญมาใช้เพื่อพิจารณาประกอบการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษี จึงขอยกตัวอย่างการใช้หลักการทดสอบ ตามภาพที่ 20 และ 21 ที่จะได้กล่าวต่อไปนี้

ภาพที่ 20 หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ⁹⁹



จากภาพ TCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ T เป็นเจ้าของหุ้นบริษัท SCo อันเป็นบริษัทที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ของรัฐ S โดยที่รัฐ S และรัฐ T ไม่มีอนุสัญญาภาษีระหว่งกัน ดังนั้นเงินปันผลที่จ่ายจาก SCo ไปยัง TCo จึงถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 25 บนเงินปันผลดังกล่าว ภายใต้

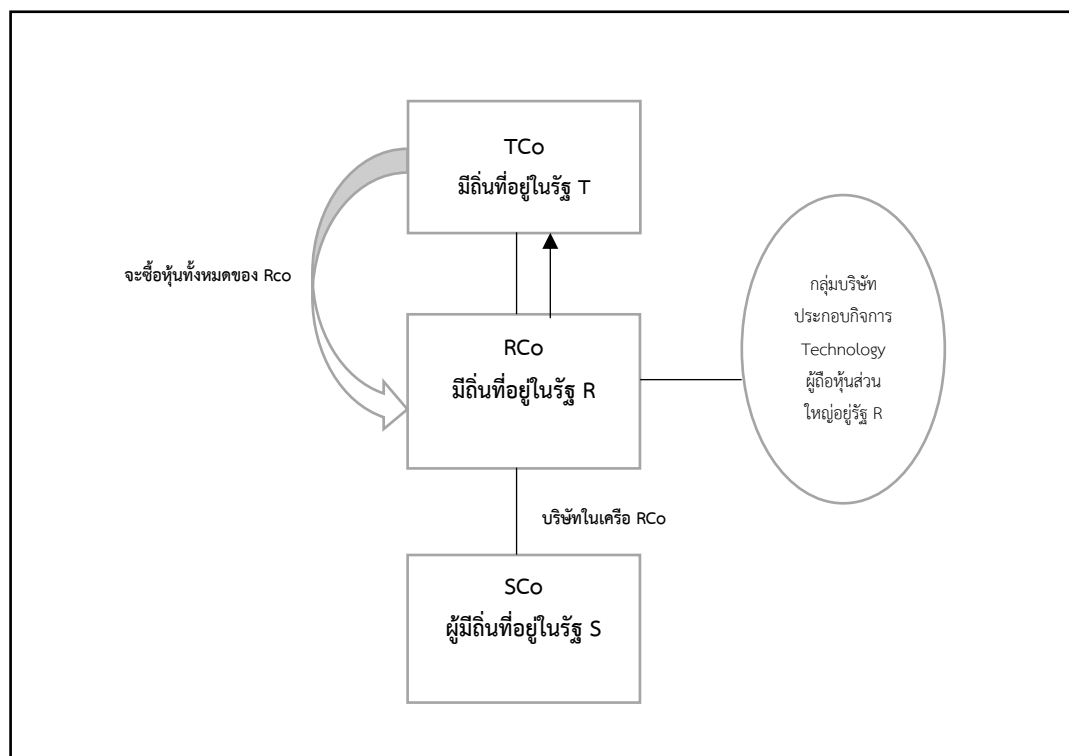
⁹⁹ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.[Online],2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 60. (example A)

กฎหมายภายในของรัฐ S ส่วนภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่างรัฐ R และรัฐ S ไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายบนเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาและเป็นเจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริงโดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

ดังนั้น การที่ TCo เข้าทำสัญญากับ RCo โดยที่ TCo ให้สิทธิ RCo ในเงินปันผลที่ถูกจัดแจ้งแล้วแต่ยังไม่มีการจ่ายเงินปันผลจาก SCo จากตัวอย่างข้างต้น หากไม่มีข้อเท็จจริงและสถานะแวดล้อมทั้งหลายแสดงให้เห็นว่าหากพิจารณาด้วยความมีเหตุมีผลแล้วอาจสรุปจากการพิจารณาได้ว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของธุรกรรมระหว่าง TCo ที่ให้สิทธิในเงินปันผลแก่ RCo เป็นไปเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ของเงินปันผลดังกล่าว (ภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่างรัฐ R กับ S) ซึ่งไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีที่มุ่งให้สิทธิประโยชน์แก่รัฐคู่สัญญาภายใต้เรื่องการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม

ดังนั้น การทำธุรกรรมดังกล่าวจึงถูกจำกัดไม่ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ เนื่องจากมีหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของธุรกรรมเป็นไปเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี ขัดต่อวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษี

ภาพที่ 21 หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ¹⁰⁰



TCo เป็นบริษัทมหาชนมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ T ประกอบกิจการเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยกิจการดังกล่าวของ TCo ถูกพัฒนาขึ้นในรัฐ T และเติบโตขึ้นอย่างมากในหลายปีที่ผ่านมา เห็นได้จากนโยบายการควบรวมกิจการจำนวนมากของผู้บริหารของ TCo

โดยที่ RCo เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R (เป็นรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานาประเทศ และให้สิทธิการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล และค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้) นอกจากนี้ยังอยู่ในกลุ่มบริษัทที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับเทคโนโลยีด้วย และผู้ถือหุ้นของ RCo เกือบทั้งหมดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการส่วนใหญ่ที่จัดตั้งและพัฒนาธุรกิจของ RCo Group และทรัพย์สินส่วนใหญ่ของ RCo คือหุ้นของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ใน

¹⁰⁰ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.[Online],2015. Source <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. p. 61. (Example F)

ประเทศเพื่อนบ้าน รวมถึง SCo บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S โดยที่สิทธิบัตรที่ถูกพัฒนาขึ้นในรัฐ R RCo อนุญาตให้บริษัทในเครือทั้งหลายใช้สิทธิได้

ข้อเท็จจริง TCo สนใจจะร่วมธุรกิจของ RCo Group รวมถึงสิทธิบัตรของ RCo โดย TCo ได้ทำข้อเสนอเพื่อซื้อหุ้นทั้งหมดของ RCo

จากตัวอย่างนี้ ในกรณีที่ไมปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงหรือสภาวะแวดล้อมแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น จึงอาจสรุปได้ว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของการได้มาซึ่งกิจการ RCo เป็นไปเพื่อการขยายกิจการของ TCo Group และไม่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาระหว่างรัฐ R และ รัฐ S โดยข้อเท็จจริงที่ว่า RCo เป็นบริษัทผู้ถือหุ้นเป็นหลักไม่ได้ทำให้ผลในการพิจารณาเปลี่ยนแปลงไป

ดังนั้น การทำธุรกรรมดังกล่าวจึงไม่ถูกจำกัดให้ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ เนื่องจากไม่ปรากฏว่ามีหนึ่งในวัตถุประสงค์สำคัญของธุรกรรมเป็นไปเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี อันขัดต่อวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษี

นอกจากนี้ หากพิจารณาหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsey Principal) อันเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่า หากวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรมไม่ได้เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้า แต่เป็นไปเพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเพียงอย่างเดียว ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาดังกล่าว และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริง แม้ระหว่างทางจะประกอบขึ้นด้วยขั้นตอนที่เป็นการกระทำอันชอบด้วยกฎหมาย¹⁰¹ จะเห็นว่ามีความคล้ายคลึงกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) แต่แคบกว่า เพราะหลักการนี้จะพิจารณาจากวัตถุประสงค์สุดท้ายเท่านั้น

ถึงแม้ว่าในหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีหลักเกณฑ์ที่อนุญาตให้เจ้าพนักงานภาษีสามารถใช้ดุลยพินิจให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่ไม่ผ่านการทดสอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ได้ก็ตาม อันเป็นการนำลักษณะเฉพาะของหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) มาบัญญัติไว้

¹⁰¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 60.

ด้วย¹⁰² แต่ก็เป็นการนำดุลยพินิจของเจ้าพนักงานมาใช้ในขั้นตอนสุดท้าย หลังจากผ่านการทดสอบหลักจำกัดสิทธิประโยชน์อื่น ๆ เรียบร้อยแล้วตามลำดับ¹⁰³

จากหลักเกณฑ์ ปัญหา และตัวอย่างการใช้หลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) จะเห็นได้ว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีความชัดเจนและแน่นอนมากกว่า เนื่องจากบทบัญญัติกำหนดไว้ชัดเจนและเป็นขั้นเป็นตอนมากกว่า รวมถึงยังให้ดุลยพินิจแก่เจ้าพนักงานน้อยกว่า โดยบททดสอบแรกของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) คือ Publicly traded test หรือบททดสอบความเป็นบริษัทมหาชน ซึ่งกำหนดให้บริษัทที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ต้องมีการซื้อขายหุ้นเป็นหลักและเป็นปกติอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญากำหนด เพื่อให้มั่นใจว่าบริษัทดังกล่าวไม่ได้ถูกใช้เพื่อเป็นบริษัทส่งผ่าน โดยอาศัยหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ที่มีความเข้มงวดทำให้บริษัทมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ต่าง ๆ อันทำหน้าที่เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการยับยั้งการวางแผนภาษีที่มีชอบ¹⁰⁴

บททดสอบที่สอง ประกอบด้วยสองหลักเกณฑ์ คือ บททดสอบความเป็นเจ้าของ (Ownership Test) และบททดสอบการกัดกร่อนฐานภาษี (Base Erosion Test) โดยที่บททดสอบความเป็นเจ้าของต้องการให้อย่างน้อยร้อยละ 50 ของบริษัทเป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เพื่อให้มั่นใจว่าบริษัทนั้นเป็นเจ้าของโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น และการทดสอบการกัดกร่อนฐานภาษีเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าเงินได้จะไม่ถูกจ่ายออกไปยังรัฐที่สามซึ่งไม่ใช่รัฐคู่สัญญา ป้องกันการใช้บริษัทเพื่อส่งผ่านเงินได้ไปยังผู้ที่ไม่ควรมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญา โดยสามารถจ่ายออกไปได้ไม่เกินร้อยละ 50 ของเงินได้รวมเท่านั้น¹⁰⁵ โดยจะเห็นว่าบททดสอบนี้ กำหนดให้เห็นชัดเจนว่าบริษัทที่จะได้รับผลประโยชน์ตามอนุสัญญาจะต้องเป็นเจ้าของโดยใคร ในอัตราส่วนเท่าใด และการจ่ายเงินได้ไปยังบุคคลอื่นสามารถจ่ายได้ในจำนวนไม่เกินอัตราเท่าใด ของเงินได้ทั้งหมด โดยไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน และผู้เสียภาษีก็สามารถทราบแน่นอนว่าตนจะผ่านหลักเกณฑ์และได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาหรือไม่

¹⁰² José Domingo Palomino Pérez, Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty hopping by taxpayers?, p. 49.

¹⁰³ ฐาปัทม์ สันทัดไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, หน้า 63.

¹⁰⁴ José Domingo Palomino Pérez, Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty hopping by taxpayers?, p. 49.

¹⁰⁵ Ibid., p. 50.

บททดสอบที่สาม คือบททดสอบการดำเนินธุรกิจและกิจการที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ (Active trade or Business Test) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจต่อรัฐที่อยู่อาศัย ผ่านการประเมินธุรกิจและกิจการทางการค้าพาณิชย์ในรัฐที่มีถิ่นที่อยู่กับรายได้จากธุรกิจของรัฐที่มีถิ่นที่อยู่นั้น หากธุรกิจดังกล่าวเป็นส่วนสำคัญในกิจการที่ก่อให้เกิดรายได้ในรัฐแหล่งเงินได้¹⁰⁶

บททดสอบที่สี่ คือ Derivative Benefits Test หลักเกณฑ์พิเศษนี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ ซึ่งปกติจะเป็นเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ โดยจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาหากมีข้อเท็จจริงว่ามีสนธิสัญญาระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐที่ผู้ถือหุ้นในบริษัทที่ได้รับเงินได้นั้นมีถิ่นที่อยู่ โดยสิทธิประโยชน์ในสนธิสัญญาดังกล่าวจะต้องไม่แย่ไปกว่าอนุสัญญาที่บริษัทกำลังอ้างสิทธิ กล่าวคือ อนุสัญญานั้นจะต้องให้สิทธิประโยชน์เท่ากับหรือมากกว่าอนุสัญญาที่กำลังอ้างสิทธิ

จากหลักเกณฑ์บททดสอบที่อ้างถึงข้างต้น จะเห็นว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นวิธีการที่ดี มีความชัดเจน แน่นนอน และสามารถบริหารจัดการกับการเลือกใช้อนุสัญญาภาษีโดยมิชอบได้ดีกว่าหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) และหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายที่กำหนดไว้อย่างกว้าง

4.2 ความถูกต้องตามหลักการตีความที่ดี

สำหรับกฎหมายภาษีอากรการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทนอกจากจะต้องบัญญัติถึงหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังมีส่วนที่ต้องบัญญัติถึงหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากบทบัญญัติต่าง ๆ ยังไม่ครอบคลุมกับข้อเท็จจริงแต่ละคดีหรือมีการบัญญัติกฎหมายคลุมเครือ ไม่ชัดเจน และไม่แน่นอน ผู้บังคับใช้กฎหมายก็จำเป็นต้องหาความหมายที่แท้จริงของบทบัญญัตินั้น ๆ โดยใช้การตีความกฎหมายภาษีอากร¹⁰⁷ แน่นนอนว่าความชัดเจนและแน่นอนของบทบัญญัติย่อมเป็นผลดีต่อตัวผู้เสียภาษีมากกว่า เพราะการตีความกฎหมายก็อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้ เห็นได้ทั่วไปจากการตัดสินคดีของศาลในประเด็นปัญหาที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันอาจมีความเห็นต่อข้อเท็จจริงแตกต่างกันได้ ดังนั้น หากบทบัญญัติกฎหมายมีความชัดเจนในถ้อยคำของบทบัญญัติเองน่าจะเป็นการดีมากกว่า

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ กัมปนาท บุณรอด. ตีความคำทางภาษี. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

ตัวอย่างปัญหาการตีความที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ปัญหาการทดสอบเชิงอัตวิสัยที่อยู่ในหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) เนื่องจากหลักการดังกล่าวมีความจำเป็นต้องมีความยืดหยุ่นเพื่อการปรับใช้กับการวางแผนภาษีหลายรูปแบบ ทำให้การกำหนดนิยามเฉพาะจึงไม่อาจทำได้ อันก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้ เป็นการยากต่อการตีความ ผลที่ตามมาคือการตีความที่แตกต่างกันของผู้ที่ต้องตีความอนุสัญญา ได้แก่ ผู้เสียภาษี กรมสรรพากร และศาล ซึ่งการตีความที่แตกต่างกันเป็นการขัดกับหลักการตีความที่ดี ทำให้หลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ไม่มีความแน่นอนและชัดเจน¹⁰⁸ เช่น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตีความเกี่ยวกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) ผู้เสียภาษีจะพยายามทำธุรกรรมหรือเตรียมการให้ตนได้รับประโยชน์ เมื่อหลักเกณฑ์เป็นไปในทางอัตวิสัยมากในการตีความของผู้เสียภาษีอาจมองว่าสิ่งที่กรมสรรพากร หรือศาลตัดสินอาจไม่เป็นธรรม เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์หรือแนวบรรทัดฐานที่ชัดเจนว่าสิ่งใดจะถือเป็นประโยชน์ที่ขัดกับหลักทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ (PPT) หรือหากให้กรมสรรพากรตีความคำว่าวัตถุประสงค์สำคัญ เนื่องจากไม่มีอะไรมากำหนดขอบเขตการตีความทำให้กรมสรรพากรย่อมตีความว่าเข้าหลักการทั้งหมด ทำให้ไม่มีเกณฑ์ที่จะนำมาเป็นบรรทัดฐานให้ผู้ที่เกี่ยวข้องยึดถือเพื่อให้เกิดการตีความในทิศทางเดียวกัน หรือแม้แต่ศาลเองซึ่งเป็นองค์กรสุดท้ายที่มีหน้าที่ตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็อาจตีความแตกต่างกันได้ โดยศาลเป็นผู้มีอำนาจทางภาษีในการตีความอย่างมากและอาจส่งผลกระทบต่อกรวางแผนภาษีของผู้เสียภาษีในอนาคต¹⁰⁹ จากกรณีที่กำลังข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่าความขัดแย้งกันของบุคคลทั้งสามฝ่ายอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งได้เป็นอย่างมากในอนาคต เพราะความมุ่งหมายของแต่ละฝ่ายก็ย่อมเป็นไปเพื่อประโยชน์ของฝ่ายตน ทำให้การตีความต่อข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันแตกต่างกัน ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการตีความที่ดี

นอกจากนี้ ในมุมมองของรัฐที่อยู่ในระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) มองว่าเกณฑ์ในเชิงอัตวิสัยสามารถหักล้างได้ด้วยพื้นฐานของข้อเท็จจริงภายนอก ในขณะที่เกณฑ์ในเชิงภาวะวิสัยก็ไม้อาจตัดสินได้จากการทดสอบในเชิงอัตวิสัย และความแตกต่างระหว่างการทดสอบในเชิงอัตวิสัยและภาวะวิสัยภายใต้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) กับรัฐที่อยู่ในระบบประมวล

¹⁰⁸ ฐาปัทม์ สันทัดไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, หน้า 112.

¹⁰⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 100-102.

กฎหมาย (Civil Law) อาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความระหว่างรัฐได้มากกว่าในระหว่างรัฐที่ใช้ระบบกฎหมายเดียวกัน¹¹⁰ โดยที่สนธิสัญญานั้นถูกใช้เป็นกลไกในการกำหนดสิทธิหน้าที่ และพันธกรณีระหว่างบุคคล ภายใต้หลักสัญญาต้องเป็นสัญญา ซึ่งในการบังคับใช้สนธิสัญญาก็อาจเกิดปัญหาในการทราบถึงความหมายที่แท้จริงของข้อบทหรือระหว่างภาคีสถิติสัญญาได้ การตีความสนธิสัญญาจึงเป็นเรื่องละเอียดอ่อน อาจเกิดความสับสนของการเลือกนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมได้¹¹¹ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาสามารถพิจารณาได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์หลายประการ ตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (Vienna Convention on the Law of Treaties 1969 : VCLT) มาตรา 31 ถึงมาตรา 33 ทั้งนี้มีหลักสำคัญที่กล่าวถึงโดยทั่วไปโดยศาลระหว่างประเทศศาลภายใน และนักวิชาการ ดังนี้

1) หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา การพิจารณาตัวอักษรในสนธิสัญญาตามความหมายโดยทั่วไป เมื่อสนธิสัญญาปรากฏถ้อยคำที่ชัดเจนและแน่ชัดแล้ว มีความหมายแน่นอนและไม่นำไปสู่ผลที่จะไม่ยอมรับความหมายที่สนธิสัญญาแสดงไว้ การตีความที่จะนำไปสู่ความเคลือบคลุมก็ควรได้รับการปฏิเสธ¹¹² อาจกล่าวได้ว่าข้อความที่ปรากฏในสนธิสัญญาก็คือเจตนาร่วมกันของรัฐคู่สัญญา การตีความตามถ้อยคำที่ปรากฏในสนธิสัญญาก็คือสิ่งที่คู่สัญญามุ่งหมายอยู่แล้ว

2) หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา การตีความโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และความมุ่งประสงค์ของสนธิสัญญาเป็นใหญ่ พิจารณาถึงบริบททั้งหมดไม่ว่าจะเป็นบริบท อารัมภบท ภาคผนวก และความตกลงข้างเคียงที่ใช้ระหว่างภาคี เพื่อช่วยพิสูจน์เจตนารมณ์ที่แท้จริงของสนธิสัญญาโดยไม่จำเป็นต้องจัดลำดับความสำคัญของสิ่งนำมาช่วยค้นหาวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาดังกล่าว¹¹³

¹¹⁰ Konstantinos Taramountas, The Introduction of a Uniform Standard with an Uncertain Application, (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2019), p. 930.

¹¹¹ ปณิธีร์ ปทุมวัฒน์, “The Treaty Interpretation การตีความสนธิสัญญา ตอน ข้อคิดทั่วไปเกี่ยวกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา”, สารพันปัญหากฎหมาย (กรกฎาคม 2553): หน้า 189-192.

¹¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 190.

¹¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 191.

3) หลักเกณฑ์การตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีที่พิจารณาถึงความหมายที่แท้จริงของข้อบทหรือตัวบทของสนธิสัญญาสามารถค้นหาได้จากเจตจำนงหรือเจตนาที่แท้จริงร่วมกันของรัฐภาคี¹¹⁴

4) หลักเกณฑ์การตีความให้มีผลบังคับ โดยการตีความกฎหมายควรตีความให้มีผลบังคับมากกว่าไร้ผล ดังนั้นถ้อยคำทุกถ้อยคำในสนธิสัญญาสามารถบังคับใช้ได้ตามที่รัฐคู่สัญญาได้ตกลงกัน นอกจากนี้ก่อนจะพิจารณาหลักการตีความให้มีผลบังคับต้องพิจารณาตัวอักษรในสัญญาก่อนเสมอ หากระหว่างพิเคราะห์ตัวอักษรแล้วการตีความตามความหมายธรรมดาไร้ผลก็ต้องตีความให้ไปในทางที่มีผลบังคับ¹¹⁵

5) หลักการตีความโดยเคร่งครัด การตีความโดยเคร่งครัดจะใช้ในกรณีที่ถ้อยคำในสนธิสัญญาไม่ชัดเจน และจะนำมาใช้เมื่อใช้หลักเกณฑ์อื่นแล้วยังไม่สามารถทราบถึงความหมายที่แท้จริง โดยหลักเกณฑ์นี้จะต้องคำนึงถึงความเท่าเทียมกันของรัฐเป็นหลัก กรณีรัฐคู่สัญญาไม่เท่าเทียมต้องตีความให้เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายที่เสียเปรียบ¹¹⁶

จากหลักการสำคัญของการตีความอนุสัญญาตามอนุสัญญาเวียนนา ฯ อาจสรุปได้ว่าหากถ้อยคำในข้อบทมีความชัดเจน ก็สามารถพิจารณาตามถ้อยคำได้แน่นอน ต่างจากการบัญญัติถ้อยคำในสนธิสัญญาในลักษณะที่กว้าง ไม่มีความชัดเจน อันจะทำให้เกิดปัญหาการตีความในที่สุด และอาจต้องอาศัยเครื่องมืออื่น ๆ เช่น พจนานุกรม เพื่อการแปลความในข้อบทเพิ่มเติม อย่างไรก็ตามในกรณีของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญที่ได้อธิบายไว้ข้างต้นก็มีการใช้พจนานุกรมมาช่วยในการแปลความคำในข้อบทเช่นเดียวกัน ทำให้การใช้ข้อบทในอนุสัญญามีความซับซ้อนยิ่งขึ้น ซึ่งแน่นอนว่าอาจเกิดปัญหาความขัดแย้งแห่งการตีความได้ไม่ว่าทางใดก็ทางหนึ่ง

หากแต่หลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ไม่จำเป็นต้องใช้การตีความทั้งตามหลักการตีความสนธิสัญญาหรือการตีความภาษาอากรที่ซับซ้อนนักต่างจากกรณีปัญหาการตีความของหลักการทดสอบวัตถุประสงค์สำคัญ เพราะหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีการบัญญัติถ้อยคำที่ชัดเจน ไม่กำกวม มีความเป็นเอกเทศ โดยมีการบัญญัติความหมายไว้พิเศษและกำหนดหลักเกณฑ์ไว้

¹¹⁴ เรื่องเดียวกัน.

¹¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 192.

¹¹⁶ เรื่องเดียวกัน.

เป็นการเฉพาะ จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาการตีความที่ทำให้ตีความได้หลายนัย เห็นได้จากที่มาตรา 22 วรรค 7 ของ 2016 U.S. Model ที่กำหนดนิยามของคำที่ใช้ในหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ไว้เป็นการเฉพาะ เช่น คำว่า ตลาดหลักทรัพย์ที่รัฐคู่สัญญาตกลงร่วมกัน สถานที่หลักในการจัดการและควบคุม กลุ่มบริษัทสาขา ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์เทียบเท่า เป็นต้น โดยผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือศาล สามารถตีความไปในทางเดียวกัน และสามารถเข้าใจได้อย่างแน่ชัดว่าผู้เสียภาษีสวมถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นดังกล่าวเข้าเกณฑ์หรือไม่เข้าเกณฑ์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ปัญหาความขัดแย้งเกี่ยวกับการตีความก็ย่อมน้อยลงด้วย

นอกจากนี้บทบัญญัติที่ปรากฏในหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ก็มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะและเป็นขั้นเป็นตอน เช่น หลักเกณฑ์ Ownership และ Base Erosion ที่กำหนดอัตราส่วนความเป็นเจ้าของ และอัตราส่วนการจ่ายเงินได้ออกไปยังรัฐที่สามไว้ชัดเจน หากธุรกรรมของผู้เสียภาษีมีอัตราส่วนความเป็นเจ้าของไม่เกินเกณฑ์หรือเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด รวมถึงการจ่ายเงินได้ไม่เกินจำนวนเงินที่อนุสัญญากำหนดไว้ ก็จะได้ถือว่าผ่านการทดสอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) และสามารถรับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาได้ ไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ เพราะสามารถปรับข้อเท็จจริงของบริษัทที่กำลังอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาให้เข้ากับหลักเกณฑ์ได้

ดังนั้น ปัญหาการตีความภายใต้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) จึงไม่เกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นได้น้อย เพราะไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือศาลก็ตีความบทบัญญัติไปในแนวทางเดียวกันตามหลักการตีความที่ดี โดยที่ไม่ได้ให้อำนาจทางภาษีเกี่ยวกับการตีความภายใต้อนุสัญญาภาษีแก่บุคคลใดเป็นพิเศษหรือมากเกินไป

4.3 ความสามารถในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ในประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนที่เป็นรูปธรรมน้อย เห็นได้จากที่ประเทศไทยเพิ่งจะมีมาตรการเรื่องการป้องกันราคาโอน (Transfer Pricing) การรับอนุสัญญาพหุภาคี ฯ (Multilateral Instrument) หรือความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อแก้ปัญหาภาษีที่กระทบทั้งสองประเทศ (Mutual Agreement Procedures) ทำให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับ โดยที่การจะจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็ม

หน่วยนั้นจะต้องอาศัยมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบที่มีประสิทธิภาพ และเพียงพอ

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบที่ประเทศสหรัฐอเมริกาศึกษา พัฒนา และใช้เป็นเครื่องมือจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบมาเป็นระยะเวลาอันยาวนาน โดยกำหนดให้บรรจูลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ หากประเทศใดไม่ตกลงบรรจุมตรการดังกล่าว ประเทศสหรัฐอเมริกาจะไม่ตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศนั้น ๆ

โดยที่มาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์นั้นมีความเข้มงวดและหลายขั้นตอน ทำให้นักลงทุนที่ต้องการวางแผนภาษีหรือเลี่ยงภาษีโดยวิธีการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบทำได้ด้วยความลำบาก เนื่องจากบททดสอบนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานั้นอาจสร้างภาระให้แก่นิติบุคคลเกินสมควรและเลือกใช้วิธีการอื่นในการวางแผนภาษีหรือเลี่ยงภาษีแทน และส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนจากเงินที่รัฐสมควรได้รับในฐานะการเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้มีการศึกษาจำนวนภาษีที่รัฐสูญเสียประโยชน์ในการจัดเก็บไปนั้นมีมูลค่าหลายล้านล้านเหรียญสหรัฐ หมายความว่าหากมีมาตรการจำกัดสิทธิประโยชน์เข้ามาช่วยป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบจะทำให้รัฐได้เงินในจำนวนที่สูญเสียไปกลับมาใช้เพื่อบริหารประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้การที่ไม่มีมาตรการเพื่อป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ทำให้เกิดการบิดเบือนการลงทุนที่แท้จริง เช่น การลงทุนจำนวนมหาศาลมาจากประเทศที่ไม่น่าจะมีศักยภาพในการลงทุนด้วยปริมาณเงินดังกล่าว ซึ่งในความเป็นจริงแล้วหากประเทศไทยมีมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบก็มีแนวโน้มที่จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานาประเทศมากขึ้นโดยที่ไม่เสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ควรจะได้รับ ทั้งยังมีประโยชน์กับประเทศไทยมากกว่าในรูปของระบบเศรษฐกิจเพราะมีการลงทุนระหว่างกันโดยแท้จริงไม่ใช่เพียงเพื่ออาศัยบริษัทส่งผ่านและใช้ประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์

ดังนั้น หากประเทศไทยนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อเป็นมาตรการในการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบจะส่งผลให้ประเทศไทยสามารถ

จัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย กล่าวคือ รัฐไม่สูญเสียภาษีที่ควรจัดเก็บได้โดยชอบ และยังสามารถนำเงินภาษีดังกล่าวไปใช้เพื่อพัฒนาประเทศต่อไปได้

4.4 ความมีประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ อันเป็นมาตรการทางอนุสัญญาภาษี ซึ่งเป็นมาตรการที่ได้รับความนิยมในระดับสากล จะเห็นว่า มาตรการทางอนุสัญญาภาษีมีการใช้อย่างแพร่หลายและยาวนาน อย่างในประเทศสหรัฐอเมริกาที่เริ่มมีการกำหนดเงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์มาตั้งแต่ในปี ค.ศ. 1977 และหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ก็ได้ปรากฏในต้นแบบสนธิสัญญาภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นครั้งแรกใน 1981 U.S. Model Treaty และพัฒนาเรื่อยมาจนปัจจุบันใน 2016 U.S. Model Treaty

โดยที่อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศที่จัดทำขึ้นระหว่างรัฐ อันเป็นการก่อให้เกิดความผูกพันระหว่างรัฐนั้น ๆ ตามเนื้อหาหรือบทบัญญัติที่ตกลงร่วมกัน ดังนั้นไม่ว่าจะแทรกบทบัญญัติหรือหลักการใดในอนุสัญญาย่อมต้องผ่านการพิจารณาระหว่างรัฐ พิจารณาถึงความเหมาะสม ข้อดี ข้อเสีย ความยืดหยุ่น ทำให้ประเทศไทยสามารถหาหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่จะนำมาจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบกับรัฐภาคีได้อย่างเหมาะสมที่สุดและมีประสิทธิภาพมากที่สุด

นอกจากนี้การใช้มาตรการทางอนุสัญญาภาษีทำให้สามารถกำหนดรายละเอียดในการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบได้โดยละเอียดขึ้นอยู่กับความตกลงของรัฐภาคี หากเห็นว่าการกำหนดมาตรการไว้ในลักษณะกว้าง หรือยืดหยุ่นเกินไปอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความหรือปัญหาในการบังคับใช้ก็สามารถตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดให้มาตรการดังกล่าวมีความเข้มงวดและชัดเจนมากยิ่งขึ้นได้

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการพัฒนาหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) อยู่ตลอดเวลาเพื่อให้รองรับการวางแผนภาษีที่เข้มข้นขึ้นตามรูปแบบองค์กรบริษัทข้ามชาติทั้งหลายในปัจจุบัน หมายความว่าประเทศสหรัฐอเมริกามองหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ว่าเป็นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบที่มีประสิทธิภาพ ป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่ได้เป็นอย่างดี เพราะสามารถพัฒนาหลักเกณฑ์ให้สอดคล้องกับการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่เสมอ โดยแก้ไขในสนธิสัญญาต้นแบบ และเจรจาเพื่อแก้ไขข้อตกลงโดยเปลี่ยนแปลงหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ที่ได้พัฒนาขึ้น

ในอนุสัญญาภักับนานาชาติประเทศเพื่อป้องกันรูปแบบการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่ได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

โดยผู้เขียนมีความเห็นว่าด้วยเวลาที่หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นมาตรการที่ต้องการความเฉพาะเจาะจง มีลักษณะความเป็นภาวะวิสัย และเป็นมาตรการในอนุสัญญาภาษีที่เกิดขึ้นจากความตกลงระหว่างรัฐภาคี ทำให้การนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทยมีความเป็นสากล เพราะทุกประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศสหรัฐอเมริกาต่างมีบทบัญญัติเรื่องหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) อยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่แล้ว โดยประเทศไทยสามารถเจรจาเพื่อบัญญัติหลักเกณฑ์ได้อย่างมีความเหมาะสมระหว่างรัฐภาคี และสามารถแก้ไขให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันได้ตามหลักการเจรจาระหว่างรัฐภาคีของอนุสัญญา ถึงแม้ว่าการเจรจาเพื่อแก้ไขจะใช้ระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณานาน แต่มองว่าการแก้ไขในระดับทวิภาคี (Bilateral Agreement) มีประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่มากกว่า

หากพิจารณาเปรียบเทียบกับอนุสัญญาพหุภาคีฯ (MLI) ในแผนการดำเนินการที่ 6 มาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา มีความเห็นว่าอนุสัญญาพหุภาคีฯ แม้จะมีความง่ายในแง่การเปลี่ยนแปลงให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของนานาชาติประเทศมีมาตรฐานที่ใกล้เคียงหรือเป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่ก็ไม่ได้เป็นอย่างนั้นเสียทีเดียว เพราะแต่ละประเทศสามารถเลือกรับเนื้อหา และตั้งข้อสงวนได้แล้วแต่รัฐจะเห็นสมควร หากสองประเทศเลือกรับเนื้อหาเหมือนกันจึงจะสามารถใช้เนื้อหาที่เลือกรับระหว่างกันได้ โดยที่ไม่ได้ผ่านการตกลงร่วมกันเหมือนกันการเจรจาระดับทวิภาคี

ดังนั้น การนำหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นหลักการที่มีความเป็นสากล และมีการพัฒนาอยู่ตลอดเวลาเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่มาใช้ผ่านมาตรการอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือการแก้ไขในระดับทวิภาคีจึงมีประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีโดยการเลือกใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบที่เกิดขึ้นใหม่ได้ดีและมีประสิทธิภาพ เป็นการสมควรที่ประเทศไทยจะรับมาและปรับใช้ให้เหมาะสมต่อไป

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ปัญหาการเลือกใช้นิติสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) เกิดจากการที่เศรษฐกิจโลกพัฒนาในลักษณะที่มีการค้าเสรีระหว่างกันมากขึ้น การแข่งขันทางการค้าหรือธุรกิจจึงสูงขึ้นตาม ซึ่งภาษีก็เป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจประการหนึ่ง ทั้งยังเป็นปัจจัยที่นักลงทุนมักคำนึงถึงเป็นประการแรก ๆ หากจะเริ่มต้นทำธุรกิจ ดังนั้น บริษัทข้ามชาติจึงมักวางแผนภาษีโดยการจัดรูปแบบการทำธุรกิจเพื่อให้องค์กรของตนมีค่าใช้จ่ายจากภาษีน้อยที่สุดหรือไม่มีเลย

การจัดรูปแบบองค์กรเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีโดยบุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอนุสัญญาสามารถทำได้หลายรูปแบบ ได้แก่ การใช้รูปแบบบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ที่ตั้งขึ้นเป็นตัวกลางในการดำเนินธุรกิจและส่งผ่านเงินได้เพื่อเว้นภาษีซ้อนจากประเทศที่เข้าไปดำเนินธุรกิจ และมักตั้งเป็นบริษัทลูกเพื่อให้มีความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่และเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาด้วยตนเอง หรือการใช้รูปแบบบริษัทส่งผ่านที่มีความซับซ้อนมากกว่า กล่าวคือตั้งนิติบุคคลขึ้นมาเป็นตัวกลางในการส่งผ่านเงินได้โดยตรงในประเทศที่เป็นดินแดน Tax Heaven และให้บริษัทในดินแดน Tax Heaven นั้น เข้าไปเป็นเจ้าของบริษัทลูกในอีกประเทศ และให้บริษัทลูกดังกล่าวเข้าไปทำธุรกิจกับบริษัทในประเทศแหล่งเงินได้ที่ประสงค์จะดำเนินธุรกิจด้วยแต่แรก

จากการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาทั้งที่ไม่มีสิทธิได้รับก่อให้เกิดผลเสียหายต่อรัฐนานาประการ ทั้งทำให้รัฐแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้มหาศาลจากการจัดเก็บโดยชอบให้แก่ประเทศที่เป็นดินแดน Tax Heaven และทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์อย่างเดียวกันกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีได้เป็นภาคีอนุสัญญา เกิดผลเสียต่อทั้งรัฐและนักลงทุน นอกจากนี้ การปล่อยให้มีการเลือกใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาที่ให้สิทธิประโยชน์มากที่สุดต่อไป จะส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้หมดอำนาจต่อรองและนานาประเทศจะไม่มีแรงจูงใจเข้าทำอนุสัญญาของตนอีก

โดยประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกๆที่เริ่มสนใจการแก้ปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ การแก้ปัญหาดังกล่าวจึงเริ่มต้นตั้งแต่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาสูญเสียรายได้มหาศาลและส่งผลกระทบต่อรายได้ของประเทศเป็นอย่างมากจากอนุสัญญาแอนทิส ทำให้กระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาตรวจสอบและทบทวนอนุสัญญาแอนทิสใหม่อีกครั้ง รวมถึงอนุสัญญาที่มีอยู่เดิมทั้งหมดด้วย ทำให้มาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ปรากฏอยู่ในสนธิสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา (The New 1981 Model Tax Treaty)

หลังจากการปรากฏตัวครั้งแรกของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ในสนธิสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้พัฒนาหลักการดังกล่าวเรื่อยมา เพื่อจำกัดไม่ให้ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่แท้จริงในประเทศภาคือนุสัญญาได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี จนถึงสนธิสัญญาต้นแบบในปัจจุบัน หรือ 2016 Model Tax Treaty

นอกจากนี้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ยังปรากฏในแนวความคิดตามแผนการดำเนินการที่ 6 มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (BEPS) ขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (OECD) โดยมีมาตรา 7 เรื่องการป้องกันปัญหาการใช้อ่อนสัญญาโดยมิชอบในอนุสัญญาพหุภาคีฯ เพื่อป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร และอนุสัญญาต้นแบบ (OECD Model Tax Convention 2017) อีกด้วย จะเห็นว่านานาประเทศให้ความสำคัญกับการจัดการปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบเป็นอย่างมากจึงได้บัญญัติให้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ซึ่งได้นำแนวความคิดมาจากอนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกามาบัญญัติไว้เป็นแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวในปัจจุบัน

โดยหลักเกณฑ์ของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ตามอนุสัญญาภาษีต้นแบบปี 2016 (2016 U.S. Model Treaty) ในมาตรา 22 กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบ โดยจะให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคือนุสัญญาที่ผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้เท่านั้น กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคือนุสัญญารัฐใดรัฐหนึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ต่อเมื่อผ่านการทดสอบว่าเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมได้แก่ บุคคลธรรมดา ส่วนราชการหรือหน่วยงานส่วนท้องถิ่น บริษัทมหาชน บริษัทในเครือของบริษัทมหาชน กองทุนบำเหน็จบำนาญ องค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษี และนิติบุคคลที่ผ่านการทดสอบตามหลักเกณฑ์ Ownership and Base Erosion และผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมดังกล่าวจะมี

นิยามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะและชัดเจน เพื่อให้พิจารณาในเบื้องต้นได้ว่าเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสม และมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่ เช่น การทดสอบตามหลักเกณฑ์ Ownership จะทำการทดสอบความเป็นเจ้าของ โดยบริษัทจะต้องเป็นเจ้าของโดยตรงหรือโดยอ้อมโดยบุคคลผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมมากกว่าร้อยละ 50 และ หลักเกณฑ์ Base Erosion จะทำการทดสอบว่าบริษัทมีการจ่ายเงินได้ไปยังบุคคลที่มีใช้ผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมเพื่อความรับผิดชอบกว่าอัตราที่กำหนดไว้หรือไม่ หากเกิน บริษัทดังกล่าวย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา เป็นต้น

อย่างไรก็ดี หากไม่ผ่านการทดสอบความเป็นผู้มีคุณสมบัติตามที่ได้กล่าวข้างต้นแล้ว หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) จะมีเกณฑ์การทดสอบเพิ่มเติม ได้แก่ หลักเกณฑ์ Active Trade or Business และหลักเกณฑ์ Derivative Benefits โดยที่หลักเกณฑ์ Active Trade or Business จะพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทางการค้าพาณิชย์ในรัฐภาคีอนุสัญญาแม้บริษัทดังกล่าวจะไม่ผ่านการทดสอบความเป็นผู้มีคุณสมบัติก็ตาม ส่วนหลักเกณฑ์ Derivative Benefits จะพิจารณาเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่แม้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญา แต่เป็นเจ้าของโดยผู้ได้รับสิทธิประโยชน์เทียบเท่า

นอกจากนี้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีกำหนดข้อยกเว้นเพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์แม้จะผ่านบททดสอบตามที่ได้กล่าวข้างต้นมาแล้ว คือกรณีที่มีระบบภาษีพิเศษ (Special Tax Regime) เพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ณ แหล่งเงินได้หากเงินได้ที่เกี่ยวข้องได้รับอัตราภาษีพิเศษ ณ รัฐที่มีถิ่นที่อยู่

ส่วนสุดท้ายของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) คือ หลักสุจริต หรือ Bona Fide ที่บัญญัติไว้เพื่อผ่อนคลายความเข้มงวดของหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) กรณีที่ถูกปฏิเสธสิทธิประโยชน์ เนื่องจากเป็นสถานประกอบการถาวร หรือไม่ผ่านการทดสอบความเป็นผู้มีคุณสมบัติเหมาะสมใด ๆ รายได้ที่ได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้อาจได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษี หากสามารถทำให้เป็นที่พอใจแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ตามอนุสัญญาภาษีต้นแบบ หรือ 2016 U.S. Model Tax Treaty เป็นหลักการที่ถูกออกแบบมาเพื่อจัดการกับปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบมาเป็นระยะเวลายาวนาน และพัฒนาเรื่อยมาเพื่อให้มีความเหมาะสมกับการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติในปัจจุบันที่มีความซับซ้อนมากขึ้น

จากการที่ได้ศึกษามานี้สรุปได้ว่าหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย เนื่องจากเป็นหลักการที่ก่อให้เกิดความยุ่งยากมากขึ้นแก่ผู้เสียภาษี และมีความซับซ้อนเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบอื่นที่กำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้าง แต่ด้วยคุณสมบัติของหลักการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่มีความเป็นภาวะวิสัย (Objective) จึงก่อให้เกิดความแน่นอนทางกฎหมาย และสามารถให้ความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษีในการพิจารณาคุณสมบัติของตนได้ว่ามีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาหรือไม่ นอกจากนี้หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ไม่ได้ให้ดุลยพินิจแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในทางภาษีหรือศาลมากเกินไปจนกระทบสิทธิในทางธุรกิจ และสิทธิของผู้เสียภาษี

โดยที่หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มีความแน่นอน มีการบัญญัติถ้อยคำไว้ชัดเจน ไม่กำกวม และเป็นการเฉพาะ จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความตามมา กล่าวคือ ไม่ว่าจะเป็นตัวผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือศาล ก็จะตีความถ้อยคำและหลักเกณฑ์ไปในทิศทางเดียวกันตามหลักการตีความที่ดี ช่วยลดปัญหาความขัดแย้งระหว่างบุคคลทั้งสามฝ่ายที่มีความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ในการตีความข้อบทไม่เป็นไปในทางเดียวกันนัก

ทั้งประเทศไทยมีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนที่เป็นรูปธรรมน้อยและไม่ครอบคลุม ทำให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย สูญเสียรายได้ที่จะนำมาบริหารประเทศ และยังทำให้เกิดการบิดเบือนการลงทุนที่แท้จริง การรับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) มาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยจะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและนำเงินภาษีที่เก็บได้ดังกล่าวไปใช้บริหารประเทศได้

นอกจากนี้ด้วยเหตุที่หลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) เป็นหลักที่อยู่ในมาตรการทางอนุสัญญาภาษี ทำให้รัฐภาคีสามารถเจรจา และร่วมพิจารณาหาหลักเกณฑ์หรือวิธีการเพื่อแก้ไขปัญหาการเลือกใช้อ่อนสัญญาภาษีโดยมิชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับรัฐภาคี โดยสามารถ

พิจารณาร่วมกันและปรับปรุงบทบัญญัติในอนุสัญญาให้เหมาะสมกับการวางแผนภาษีโดยบริษัทข้ามชาติในปัจจุบัน ทำให้เกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นใหม่

ด้วยเหตุผลประการทั้งปวงที่ได้กล่าวข้างต้น จึงขอเสนอแนะให้ประเทศไทยรับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นบทบัญญัติหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จะจัดทำขึ้นกับนานาประเทศเพิ่มเติมในอนาคต และพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาที่ประเทศไทยมีอยู่กับประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบัน เพื่อเพิ่มเติมมาตรการป้องกันการใช้อันุสัญญาภาษีโดยมิชอบตามหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (LOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาไว้ในความตกลงดังกล่าวด้วย เพื่อให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และสามารถนำเงินภาษีที่ควรได้รับดังกล่าวมาพัฒนาประเทศต่อไป

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กัมปนาท บุญรอด. ดีความคำทางภาษี. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=711 [16 มีนาคม 2563]

โกสินทร์ เจริญสวัสดิ์กิจ, แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://www.ba.mju.ac.th/ar/back_office/doc_fulltext/ch2-aj_ao.pdf [18 มกราคม 2563]

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยามพับลิชชิ่ง, 2559.

ฐาปัทม์ สันตโชไชโย, ปัญหาการนำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์ (Principle Purpose Test) มาใช้บังคับในประเทศไทย, รายงานเอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

ปณิธีร์ ปทุมวัฒน์. The Treaty Interpretation การตีความสนธิสัญญา ตอน ข้อคิดทั่วไปเกี่ยวกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา. สารพันปัญหากฎหมาย. กรกฎาคม 2553.

พิชญ์นรี มงคลวิทย์, แนวทางและผลกระทบของการนำมาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรโดยการเลี่ยงสถานภาพของสถานประกอบการถาวรภายใต้ความตกลงร่วมกันของอนุสัญญาพหุภาคี ฯ (MLI) มาใช้บังคับในประเทศไทย, รายงานเอกัตศึกษานิติศาสตรบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

- พนิต ธีรภาพวงค์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2552.
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่ง
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2
กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.
- สุพัตรา สืบสม อนันตพงษ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ
เพรส จำกัด, 2550.
- หทัยรัตน์ ทองมาก, การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน
ในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษี
อากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

ภาษาอังกฤษ

- Anna A. Kornikova. SOLVING THE PROBLEM OF TAX-TREATY SHOPPING THROUGH THE
USE OF LIMITATION ON BENEFITS PROVISIONS. [Online]. 2008. Available from
:<https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1085&context=global> [2020, January]
- Craig Elliffe. The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?.
World Tax Journal, February 2019.
- Department of Economic and Social Affairs Financing United nations, Article 22
(Limitation on Benefits) 2016 U.S. Model Treaty An Overview [Slides],
Available from: https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Louie_5Dec16.pdf
- Félix Alberto Vega Borrego. Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation
Conventions, The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2017.
- José Domingo Palomino Pérez. Are the LOB provisions efficient measures to prevent
tax treaty hopping by taxpayers?. Master's thesis International Business Tax
Law Tilburg University, 2017.

Konstantinos Taramountas. The Introduction of a Uniform Standard with an Uncertain Application. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2019.

OECD, 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 [Online] . 2019. Available from: <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en> [2020, January]

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Online] , 2015. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> [2020, January]

Paulo Ayres Barreto & Caio Augusto Takano. The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. [Online]. 2015. Available from: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2015075> [2020, January]

Reuven S. Avi-Yonah. WHO INVENTED THE SINGLE TAX PRINCIPLE?: AN ESSAY ON THE HISTORY OF U.S. TREATY POLICY. [Online]. 2014-2015. Available from: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2662&context=articles> [2020, January]

ภาคผนวก

อนุสัญญาต้นแบบของประเทศสหรัฐอเมริกา (US Model Convention 2016)

Article 22

LIMITATION ON BENEFITS

1. Except as otherwise provided in this Article and in paragraph 6 of Article 10 (Dividends), paragraph 3 of Article 11 (Interest) and paragraph 3 of Article 12 (Royalties), a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State unless such resident is a “qualified person” as defined in paragraph 2 of this Article at the time when the benefit would be accorded.

2. A resident of a Contracting State shall be a qualified person at the time when a benefit otherwise would be accorded by this Convention if, at that time and, with respect to clause (i) of subparagraph (f) of this paragraph, on at least half of the days of any twelve-month period that includes the date when the benefit otherwise would be accorded, the resident is:

a) an individual;

b) a Contracting State, political subdivision or local authority thereof, or any agency or instrumentality of any such Contracting State, political subdivision or local authority;

c) a company, if the principal class of its shares (and any disproportionate class of shares) is regularly traded on one or more recognized stock exchanges, and either:

i) its principal class of shares is primarily traded on one or more recognized stock exchanges located in the Contracting State of which the company is a resident; or

ii) the company's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident;

d) a company, if:

i) at least 50 percent of the aggregate vote and value of the shares (and at least 50 percent of the aggregate vote and value of any disproportionate class of shares) in the company is owned directly or indirectly by five or fewer companies entitled to benefits under subparagraph (c) of this paragraph, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of the Contracting State from which a benefit under this Convention is being sought or is a qualifying intermediate owner; and

ii) with respect to benefits under this Convention other than under Article 10 (Dividends), less than 50 percent of the company's gross income, and less than 50 percent of the tested group's gross income, is paid or accrued, directly or indirectly, in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the company's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property, and in the case of a tested group, not including intra- group transactions): (A) to persons that are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph (a), (b), (c) or (e) of this paragraph; (B) to persons that are connected persons with respect to the company described in this subparagraph and that benefit from a special tax regime with respect to the deductible payment; or (C) with respect to a payment of interest, to persons that are connected persons with respect to the company described in this subparagraph and that benefit from notional deductions described in subparagraph (e) of paragraph 2 of Article 11 (Interest);

e) a person described in paragraph 2 of Article 4 (Resident) of this Convention, provided that:

i) in the case of a person described in subclause (A) of clause (ii) of subparagraph (k) of paragraph 1 of Article 3 (General Definitions), more than 50 percent of the person's beneficiaries, members or participants are individuals resident in either Contracting State; and

ii) in the case of a person described in subclause (B) of clause (ii) of subparagraph (k) of paragraph 1 of Article 3 (General Definitions), the earnings of such person benefit exclusively, or almost exclusively, pension funds that satisfy the requirements of clause (i) of this subparagraph; or

f) a person other than an individual, if:

i) persons that are residents of that Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph (a), (b), (c) or (e) of this paragraph own, directly or indirectly, shares or other beneficial interests representing at least 50 percent of the aggregate vote and value (and at least 50 percent of the aggregate vote and value of any disproportionate class of shares) of the shares or other beneficial interests of such person, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a qualifying intermediate owner; and

ii) less than 50 percent of the person's gross income, and less than 50 percent of the tested group's gross income, is paid or accrued, directly or indirectly, in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the person's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property, and in the case of a tested group, not including intra-group transactions): (A) to persons that are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph (a), (b), (c) or (e) of this paragraph; (B) to persons that are connected persons with respect to the person described in this subparagraph and that benefit from a special tax regime with respect to the deductible payment; or (C) with respect to a payment of interest, to persons that are connected persons with

respect to the person described in this subparagraph and that benefit from notional deductions described in subparagraph (e) of paragraph 2 of Article 11 (Interest).

3. a) Convention with respect to an item of income derived from the other Contracting State, regardless of whether the resident is a qualified person, if the resident is engaged in the active conduct of a trade or business in the first-mentioned Contracting State, and the income derived from the other Contracting State emanates from, or is incidental to, that trade or business. For purposes of this Article, the term “active conduct of a trade or business” shall not include the following activities or any combination thereof:

- i) operating as a holding company;
- ii) providing overall supervision or administration of a group of companies;
- iii) providing group financing (including cash pooling); or

iv) making or managing investments, unless these activities are carried on by a bank, insurance company or registered securities dealer in the ordinary course of its business as such.

b) If a resident of a Contracting State derives an item of income from a trade or business activity conducted by that resident in the other Contracting State, or derives an item of income arising in the other Contracting State from a connected person, the conditions described in subparagraph (a) of this paragraph shall be considered to be satisfied with respect to such item only if the trade or business activity conducted by the resident in the first-mentioned Contracting State to which the item is related is substantial in relation to the same or complementary trade or business activity carried on by the resident or such connected person in the other Contracting State. Whether a trade or business activity is substantial for the purposes of this paragraph shall be determined based on all the facts and circumstances.

c) For purposes of applying this paragraph, activities conducted by persons connected to a resident of a Contracting State shall be deemed to be conducted by such resident.

4. A company that is a resident of a Contracting State shall be entitled to a benefit under this Convention, regardless of whether the resident is a qualified person if, at the time when the benefit would be accorded, and on at least half of the days of a twelve-month period commencing or ending on the date when the benefit otherwise would be accorded:

A resident of a Contracting State shall be entitled to benefits under this

a) at least 95 percent of the aggregate vote and value of its shares (and at least 50 percent of any disproportionate class of shares) is owned, directly or indirectly, by seven or fewer persons that are equivalent beneficiaries, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a qualifying intermediate owner; and

b) less than 50 percent of the company's gross income, and less than 50 percent of the tested group's gross income, is paid or accrued, directly or indirectly, in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the company's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property, and in the case of a tested group, not including intra-group transactions): (i) to persons that are not equivalent beneficiaries; (ii) to persons that are equivalent beneficiaries only by reason of paragraph 5 of this Article or of a substantially similar provision in the relevant comprehensive convention for the avoidance of double taxation; (iii) to persons that are equivalent beneficiaries that are connected persons with respect to the company described in this paragraph and that benefit from a special tax regime with respect to the deductible payment, provided that if the relevant comprehensive convention for the avoidance of double taxation does not contain a definition of a special tax regime analogous to the definition in subparagraph (l) of paragraph 1 of Article 3 (General Definitions), the principles of the definition provided in this Convention shall apply, but without regard to the requirement in clause (v) of that

definition; or (iv) with respect to a payment of interest, to persons that are equivalent beneficiaries that are connected persons with respect to the company described in this paragraph and that benefit from notional deductions of the type described in subparagraph (e) of paragraph 2 of Article 11 (Interest).

5. A company that is a resident of a Contracting State that functions as a headquarters company for a multinational corporate group consisting of such company and its direct and indirect subsidiaries shall be entitled to benefits under this Convention with respect to dividends and interest paid by members of its multinational corporate group. A company shall be considered a headquarters company for this purpose only if:

a) such company's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident;

b) the multinational corporate group consists of companies resident in, and engaged in the active conduct of a trade or business in, at least four countries, and the trades or businesses carried on in each of the four countries (or four groupings of countries) generate at least 10 percent of the gross income of the group;

c) the trades or businesses of the multinational corporate group that are carried on in any one state other than the Contracting State of residence of such company generate less than 50 percent of the gross income of the group;

d) no more than 25 percent of such company's gross income is derived from the other Contracting State;

e) such company is subject to the same income taxation rules in its Contracting State of residence as persons described in paragraph 3 of this Article; and

f) less than 50 percent of such company's gross income, and less than 50 percent of the tested group's gross income, is paid or accrued, directly or indirectly, in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this

Convention in the company's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property or payments in respect of financial obligations to a bank that is not a connected person with respect to such company, and in the case of a tested group, not including intra-group transactions): (i) to persons that are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph (a), (b), (c) or (e) of paragraph 2 of this Article; (ii) to persons that are connected persons with respect to such company and that benefit from a special tax regime with respect to the deductible payment; or (iii) with respect to a payment of interest, to persons that are connected persons with respect to such company and that benefit from notional deductions described in subparagraph (e) of paragraph 2 of Article 11 (Interest).

If the requirements of subparagraph (b), (c) or (d) of this paragraph are not fulfilled for the relevant taxable year, they shall be deemed to be fulfilled if the required ratios are met when averaging the gross income of the preceding four taxable years.

6. If a resident of a Contracting State is neither a qualified person pursuant to the provisions of paragraph 2 of this Article, nor entitled to benefits under paragraph 3, 4 or 5 of this Article, the competent authority of the other Contracting State may, nevertheless, grant the benefits of this Convention, or benefits with respect to a specific item of income, taking into account the object and purpose of this Convention, but only if such resident demonstrates to the satisfaction of such competent authority a substantial nontax nexus to its Contracting State of residence and that neither its establishment, acquisition or maintenance, nor the conduct of its operations had as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention. The competent authority of the Contracting State to which the request has been made shall consult with the competent authority of the other Contracting State before either granting or denying a request made under this paragraph by a resident of that other Contracting State.

7. For the purposes of this Article:

a) the term “recognized stock exchange” means:

i) any stock exchange registered with the U.S. Securities and Exchange Commission as a national securities exchange under the U.S. Securities Exchange Act of 1934;

ii) the _____ Stock Exchange; and

iii) any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States;

b) the term “principal class of shares” means the ordinary or common shares of the company, provided that such class of shares represents the majority of the aggregate vote and value of the company. If no single class of ordinary or common shares represents the majority of the aggregate vote and value of the company, the “principal class of shares” are those classes that in the aggregate represent a majority of the aggregate vote and value of the company;

c) the term “disproportionate class of shares” means any class of shares of a company, or in the case of a trust, any class of beneficial interests in such trust, resident in one of the Contracting States that entitles the shareholder or interest holder to disproportionately higher participation, through dividends, redemption payments or otherwise, in the earnings generated in the other Contracting State;

d) a company’s “primary place of management and control” is in the Contracting State of which it is a resident only if:

i) the executive officers and senior management employees of the company exercise day-to-day responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision-making for the company and its direct and indirect subsidiaries in that Contracting State, and the staff of such persons conduct more of

the day-to-day activities necessary for preparing and making those decisions in that Contracting State, than in any other state; and

ii) such executive officers and senior management employees exercise responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision-making for the company and its direct and indirect subsidiaries, and the staff of such persons conduct more of the day-to-day activities necessary for preparing and making those decisions, than the officers or employees of any other company;

e) the term “equivalent beneficiary” means:

i) a resident of any state, provided that:

A) the resident is entitled to all the benefits of a comprehensive convention for the avoidance of double taxation between that state and the Contracting State from which the benefits of this Convention are sought, under provisions substantially similar to subparagraph (a), (b), (c) or (e) of paragraph 2 of this Article or, when the benefit being sought is with respect to interest or dividends paid by a member of the resident’s multinational corporate group, the resident is entitled to benefits under provisions substantially similar to paragraph 5 of this Article, provided that, if such convention does not contain a comprehensive limitation on benefits article, the resident would be entitled to the benefits of this Convention by reason of subparagraph (a), (b), (c) or (e) of paragraph 2 of this Article if such resident were a resident of one of the Contracting States under Article 4 (Resident) of this Convention. Notwithstanding the preceding sentence, an individual who is (1) liable to tax in his or her state of residence with respect to foreign source income or gains only on a remittance or similar basis, or (2) whose tax is determined in that Contracting State on a fixed-fee, “forfait” or similar basis, shall not be considered an equivalent beneficiary; and

B) 1) with respect to income referred to in Article 10 (Dividends), 11 (Interest) or 12 (Royalties) of this Convention, if the resident had received such

income directly, the resident would be entitled under such convention, a provision of domestic law or any other international agreement, to a rate of tax with respect to such income for which benefits are being sought under this Convention that is less than or equal to the rate applicable under this Convention. Regarding a company seeking benefits under paragraph 4 of this Article with respect to dividends, for purposes of this subclause:

I) if the resident is an individual, and the company is engaged in the active conduct of a trade or business in its Contracting State of residence that is substantial in relation, and similar or complementary, to the trade or business that generated the earnings from which the dividend is paid, such individual shall be treated as if he or she were a company. Activities conducted by a person that is a connected person with respect to the company seeking benefits shall be deemed to be conducted by such company. Whether a trade or business activity is substantial shall be determined based on all the facts and circumstances; and

II) if the resident is a company (including an individual treated as a company), to determine whether the resident is entitled to a rate of tax that is less than or equal to the rate applicable under this Convention, the resident's indirect ownership of the shares of the company paying the dividends shall be treated as direct ownership; or

2) with respect to an item of income, profit or gain referred to in Article 7 (Business Profits), 13 (Gains) or 21 (Other Income) of this Convention, the resident is entitled to benefits under such convention that are at least as favorable as the benefits that are being sought under this Convention; and

C) notwithstanding that a resident may satisfy the requirements of subclauses (A) and (B) of this clause, where the item of income, profit or gain has been derived through an entity that is treated as fiscally transparent under the laws of the Contracting State of the company seeking benefits, if the item of income, profit or gain would not be treated as the income, profit or gain of the resident under a

provision analogous to paragraph 6 of Article 1 (General Scope) of this Convention had the resident, and not the company seeking benefits under paragraph 4 of this Article, itself owned the entity through which the income, profit or gain was derived by the company, such resident shall not be considered an equivalent beneficiary with respect to the item of income; and

ii) a resident of the same Contracting State as the company seeking benefits under paragraph 4 of this Article that is entitled to all the benefits of this Convention by reason of subparagraph (a), (b), (c) or (e) of paragraph 2 of this Article or, when the benefit being sought is with respect to interest or dividends paid by a member of the resident's multinational corporate group, the resident is entitled to benefits under paragraph 5 of this Article, provided that, in the case of a resident described in paragraph 5 of this Article, if the resident had received such interest or dividends directly, the resident would be entitled to a rate of tax with respect to such income that is less than or equal to the rate applicable under this Convention to the company seeking benefits under paragraph 4 of this Article; or

iii) a resident of the Contracting State from which the benefits of this Convention are sought that is entitled to all the benefits of this Convention by reason of subparagraph (a), (b), (c) or (e) of paragraph 2 of this Article, provided that all such residents' ownership of the aggregate vote and value of the shares (and any disproportionate class of shares) of the company seeking benefits under paragraph 4 of this Article does not exceed 25 percent of the total vote and value of the shares (and any disproportionate class of shares) of the company.

f) the term "qualifying intermediate owner" means an intermediate owner that is either:

i) a resident of a state that has in effect with the Contracting State from which a benefit under this Convention is being sought a comprehensive convention for the avoidance of double taxation that includes provisions addressing special tax regimes and notional deductions analogous to subparagraph (l) of paragraph 1 of

Article 3 (General Definitions) and subparagraph (e) of paragraph 2 of Article 11 (Interest), respectively; or

ii) a resident of the same Contracting State as the company applying the test under subparagraph (d) or (f) of paragraph 2 or paragraph 4 of this Article to determine whether it is eligible for benefits under the Convention;

g) the term “tested group” means the resident of a Contracting State that is applying the test under subparagraph (d) or (f) of paragraph 2 of this Article or paragraph 4 or 5 of this Article to determine whether it is eligible for benefits under the Convention (the “tested resident”), and any company that:

i) participates as a member with the tested resident in a tax consolidation, fiscal unity or similar regime that requires members of the group to share profits or losses; or

ii) shares losses with the tested resident pursuant to a group relief or other loss sharing regime in the taxable year; and

h) the term “gross income” means gross receipts as determined in the person’s Contracting State of residence for the taxable year that includes the time when the benefit would be accorded, except that where a person is engaged in a business that includes the manufacture, production or sale of goods, “gross income” means such gross receipts reduced by the cost of goods sold, and where a person is engaged in a business of providing non-financial services, “gross income” means such gross receipts reduced by the direct costs of generating such receipts, provided that:

i) except when relevant for determining benefits under Article 10 (Dividends) of this Convention, gross income shall not include the portion of any dividends that are effectively exempt from tax in the person’s Contracting State of residence, whether through deductions or otherwise; and

ii) except with respect to the portion of any dividend that is taxable, a tested group's gross income shall not take into account transactions between companies within the tested group.

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา

นางสาวอัญชิสา คงงาม เกิดเมื่อวันที่ 23 กันยายน พ.ศ. 2536 ที่จังหวัดเชียงใหม่

สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาตอนต้นจากโรงเรียนเรยีนาเชลีวิทยาลัย สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมตอนปลายจากโรงเรียนปรินส์รอยแยลส์วิทยาลัย และจบการศึกษาระดับปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ในปีการศึกษา 2558

ทำงานตำแหน่ง Legal Counselor ที่บริษัท ทีสโก้ ไฟแนนเชียล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) ตั้งแต่ พ.ศ. 2559 จนถึงปัจจุบัน