

ผลกระทบของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ผลกระทบของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดย นางสาวณัชชารีย์ จุรีย์โรจน์

รหัสประจำตัว 618 61562 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

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

บทคัดย่อ

ในยุคโลกาภิวัตน์ที่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกิจอย่างไร้พรมแดน ย่อมทำให้เกิด การเคลื่อนย้ายทุน แรงงานและเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ง่าย มีการขยายตัวของนักลงทุนและ บริษัทข้ามชาติจำนวนมาก ซึ่งจำเป็นจะต้องปรับตัวให้ทันต่อสถานการณ์และการเปลี่ยนแปลง ที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว ทั้งนี้ บริษัทข้ามชาติซึ่งมักจะเป็นกลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจอยู่ใน ประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป เพื่อให้กลุ่มบริษัทมีความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจได้ และมีต้นทุนที่ต่ำที่สุด ซึ่งการพิจารณาปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ เป็นหนึ่งในเครื่องมือที่ใช้ ในการบริหารต้นทุนทางธุรกิจและภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทให้ลดลงได้ โดยมักมีการถ่ายโอนกำไรจาก ประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่อัตราภาษีต่ำเพื่อการเลี่ยงภาษี โดยอาศัยช่องว่างของ กฎหมายระหว่างประเทศที่ไม่ลงรอยกัน ตลอดจนการใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อ บรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยรวมภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติให้ลดลง ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเฉพาะในรัฐแหล่งเงินได้ที่สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี จากบริษัทข้ามชาติเป็นอย่างมาก

เอกัตศึกษาฉบับนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาผลกระทบของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของ บริษัทข้ามชาติในลักษณะรูปแบบโครงสร้างธุรกิจต่างๆ รวมถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้และ ผลกระทบที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนศึกษาถึงมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจดังกล่าว เพื่อนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของประเทศไทยได้ นอกจากนี้ ได้ศึกษาถึงกฎหมายและมาตรการต่างๆ ที่ใช้อยู่ในประเทศไทยในปัจจุบัน ซึ่งพบว่า ประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดมาตรการรองรับผลกระทบหรือเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งอาจส่งผลให้รัฐ ไม่สามารถจัดเก็บหรือจัดเก็บภาษีเงินได้ได้น้อยลง

จากการศึกษาผลกระทบของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจโดยใช้รูปแบบ ลักษณะธุรกิจตามแนวทางของ OECD ประกอบกับการศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีและมาตรการ ป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้ของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เพื่อนำมาปรับใช้กับประเทศไทย ซึ่งสามารถ สรุปผลได้ว่า ประเทศไทยสมควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันให้มีการป้องกันการเลี่ยงภาษี ไว้เป็นหมวดเฉพาะ รวมถึงปรับปรุงกฎหมายภายในประเทศให้มีอำนาจในการสั่งการผู้ประกอบการ หรือนิติบุคคลจัดทำรายงานเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ เพื่อเป็นมาตรการป้องกันการ เลี่ยงภาษีอย่างรุนแรงของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากการปรับ โครงสร้างทางธุรกิจและธุรกรรมระหว่างประเทศ

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงมาได้ด้วยความกรุณาและความช่วยเหลือจากหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ที่กรุณาให้คำปรึกษา คำแนะนำและแนวทางอันเป็นประโยชน์ ตลอดจนการตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ อย่างละเอียด จนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจไว้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นกฎหมาย โดยเฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่มีความสำคัญกับผู้ประกอบการและในชีวิตประจำวันของทุกคนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ตลอดจนขอขอบคุณตำรางานวิจัย บทความ และวิชาชีพบัญชีที่ทำให้ผู้เขียนสามารถนำมาพัฒนาและต่อยอดความรู้ในเอกัตศึกษานับนี้ได้เป็นอย่างดี

ขอขอบคุณเพื่อนนิสิตทุกคนที่ได้ศึกษาร่วมกันในโครงการปริญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจที่ให้อุดหนุนและถ่ายทอดประสบการณ์ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและการนำไปใช้ได้เป็นอย่างดี รวมถึงความช่วยเหลือของเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรทุกท่านที่ช่วยประสานงานด้านเอกสารและด้านอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในครั้งนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีทุกประการ สุดท้ายนี้ ขอกราบขอบพระคุณครอบครัวที่คอยสนับสนุนในทุกๆ เรื่อง และขอขอบคุณหัวหน้างานและเพื่อนร่วมงานที่เข้าใจและเป็นกำลังใจในการศึกษาและการทำเอกัตศึกษานับนี้ให้สำเร็จได้ด้วยดี และขอขอบพระคุณผู้มีส่วนช่วยเหลือทุกท่านที่ไม่ได้เอ่ยนามมา ณ ที่นี้ด้วย

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจ คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษานับนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันและคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้ หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียวและขออภัยมา ณ ที่นี้

ณัชชารีย์ จุฑิโรจน์

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	(ก)
กิตติกรรมประกาศ.....	(ข)
สารบัญ.....	(ค)
สารบัญตาราง.....	(ง)
สารบัญภาพ.....	(จ)
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขต และวิธีการศึกษา.....	4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 หลักการที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ และ	
 หลักการภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	5
2.1 ความรู้พื้นฐานของการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.....	5
2.1.1 ความหมายและลักษณะของบริษัทข้ามชาติ.....	6
2.1.2 ลักษณะโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.....	7
2.1.3 รูปแบบและลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.....	20
2.2 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	22
2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.....	23
2.2.2 หลักการพิจารณาสถานประกอบการถาวร.....	29
2.2.3 หลักการกำหนดนิยามและธุรกรรมระหว่างกัน ตามพระราชบัญญัติ	
มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน	
นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน.....	37
2.3 หลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	38
2.4 หลักการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการวางแผนภาษีอย่างรุนแรง.....	40
2.4.1 ลักษณะของการวางแผนภาษีอย่างรุนแรงและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร..	41
2.4.2 หลักการการกีดกันฐานภาษีและการโอนย้ายเงินกำไร.....	45

สารบัญ (ต่อ)

บทที่ 3	วิเคราะห์ผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติและการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	51
3.1	วิเคราะห์ลักษณะธุรกรรมจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.....	51
3.2	วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกรรมปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.....	71
3.3	วิเคราะห์ผลกระทบภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการปรับโครงสร้างธุรกิจที่นำมาปรับใช้กับประเทศไทย.....	80
บทที่ 4	เปรียบเทียบหลักกฎหมายของต่างประเทศที่นำมาปรับใช้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ.....	88
4.1	บทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสวิตเซอร์แลนด์.....	88
4.2	บทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทย.....	96
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	103
5.1	บทสรุป.....	103
5.2	ข้อเสนอแนะ.....	106
	บรรณานุกรม.....	108
	ภาคผนวก.....	114

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	เปรียบเทียบกิจกรรมการผลิตระหว่างผู้ผลิตอย่างเต็มตัวหรือผู้ผลิตอย่าง ครบวงจรและผู้รับจ้างผลิต.....	16
ตารางที่ 2	เปรียบเทียบกิจกรรมการจัดจำหน่ายระหว่างผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือ ผู้จัดจำหน่ายอย่างครบวงจรและผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัด.....	19
ตารางที่ 3	ลักษณะการวางแผนภาษี การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง การหลีกเลี่ยงภาษี และการหนีภาษี.....	44
ตารางที่ 4	ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงก่อนและหลังจากการปฏิรูประบบ ภาษีเงินได้.....	92
ตารางที่ 5	แผนปฏิบัติการตามแนวทางของ OECD ที่นำมาปรับใช้ในประเทศ สวิตเซอร์แลนด์.....	93
ตารางที่ 6	เปรียบเทียบมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้าง ธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่มีอยู่ในปัจจุบันของประเทศสวิตเซอร์แลนด์และ ประเทศไทย.....	100

สารบัญญภาพ

ภาพที่ 1	<u>ตัวอย่างที่ 1</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้ผลิตเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิต.....	54
ภาพที่ 2	<u>ตัวอย่างที่ 1</u> : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจจากผู้ผลิตเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิต.....	55
ภาพที่ 3	<u>ตัวอย่างที่ 2</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้า.....	57
ภาพที่ 4	<u>ตัวอย่างที่ 2</u> : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจจากผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้า.....	58
ภาพที่ 5	<u>ตัวอย่างที่ 3</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง.....	61
ภาพที่ 6	<u>ตัวอย่างที่ 3</u> : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง.....	61
ภาพที่ 7	<u>ตัวอย่างที่ 4</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง.....	64
ภาพที่ 8	<u>ตัวอย่างที่ 4</u> : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง.....	65
ภาพที่ 9	<u>ตัวอย่างที่ 5</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทแต่เพียงในนาม.....	67
ภาพที่ 10	<u>ตัวอย่างที่ 5</u> : ลักษณะธุรกิจหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทแต่เพียงในนาม.....	68

สารบัญญภาพ (ต่อ)

ภาพที่ 11	<u>ตัวอย่างที่ 6</u> : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่ง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่ม บริษัทข้ามชาติ.....	70
ภาพที่ 12	<u>ตัวอย่างที่ 6</u> : ลักษณะธุรกิจหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่ง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่ม บริษัทข้ามชาติ.....	70

บทที่ 1

บทนำ

เอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาถึงการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งอาศัยช่องว่างทางกฎหมายในการวางแผนภาษีเพื่อให้กลุ่มบริษัทของตนมีต้นทุนภาษีต่ำที่สุดและให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงที่สุดโดยการเคลื่อนย้ายกำไรหรือแสดงรายการกำไรเพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ดังนั้น จึงได้ศึกษาถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์การศึกษา สมมติฐาน ขอบเขตและวิธีการศึกษา ตลอดจนประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการศึกษา ดังนี้

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ

ปัจจุบันการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศอยู่ในรูปแบบไร้พรมแดน หลายธุรกิจขยายการลงทุนในรูปแบบบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises) ที่มักจะเป็นกลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป โดยจะต้องมีการควบคุมจากบริษัทหนึ่งเรียกว่า บริษัทแม่ (Parent company) ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง (Home country) ซึ่งมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นเป็นส่วนใหญ่และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตนทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งขึ้นในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรงเรียกว่า ประเทศแหล่งเงินได้ (Host country) ดังนั้น บริษัทข้ามชาติจึงเสมือนเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่สำคัญในการเคลื่อนย้ายทุน แรงงานและเทคโนโลยีระหว่างประเทศ เพื่อให้มีความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการได้ด้วยต้นทุนที่ต่ำลง ทำให้ผู้ประกอบการมีการวางแผนภาษีในรูปแบบต่างๆ โดยการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ (Business Restructuring) ของกลุ่มบริษัทของตนเพื่อให้มีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด โดยเลือกลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำและให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่สูงโดยการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่อัตราภาษีต่ำ ทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายผลกำไรในลักษณะการเลี่ยงภาษีมากขึ้น

ภายใต้องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD) ได้กล่าวถึงรูปแบบหลักๆ ในการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติไว้ 4 ลักษณะ ดังนี้

- 1) การปรับโครงสร้างธุรกิจจากการเป็นผู้ผลิตแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิต (Fully-Fledged manufacturer into a contract-manufacturers or toll-manufacturers)
- 2) การปรับโครงสร้างธุรกิจจากการเป็นผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจัดจำหน่ายผ่านตัวแทนหรือนายหน้า (Fully-Fledged distributors into limited-risk distributors or commissionaires)
- 3) การปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเป็นการเฉพาะอย่าง เช่น การจัดตั้งบริษัทใหม่เพื่อเป็นศูนย์กลางในการผลิตสินค้า หรือจัดตั้งบริษัทใหม่สำหรับการวิจัยและพัฒนาโดยเฉพาะ เป็นต้น (Rationalisation and/or specialization of functions)
- 4) การปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินทางปัญญานั้น เช่น ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ความลับทางการค้า สูตรการผลิต หรือกระบวนการบริหารจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น ไปยังบริษัทหนึ่งๆ ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติหนึ่งๆ (Transfer of intangible property rights to a single entity within the multinational)

จากรูปแบบการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังกล่าวข้างต้น ทำให้เกิดการทำธุรกรรมระหว่างประเทศขึ้นจำนวนมาก เช่น การปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินทางปัญญาจากบริษัทหนึ่งในประเทศ A ไปยังอีกบริษัทหนึ่งที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในประเทศ B เพื่อให้มีอำนาจควบคุมและอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือทรัพย์สินทางปัญญานั้นๆ แก่บริษัทอื่นๆ ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งในประเทศ B หรือประเทศ C ได้ ทำให้เกิดการจ่ายค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาที่บริษัทในประเทศ B หรือประเทศ C จะต้องจ่ายให้กับบริษัทผู้เป็นเจ้าของหรือผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิในประเทศ A ซึ่งบริษัทผู้จ่ายค่าสิทธิมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่สูง แต่หากผู้มีเงินได้จากค่าสิทธิ (ประเทศ A) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศผู้จ่ายเงินได้ (ประเทศ B หรือประเทศ C) ก็อาจจะได้รับการลดอัตราภาษี หรือยกเว้นอัตราภาษีดังกล่าว ทำให้บริษัทผู้จ่ายเงินค่าสิทธิหักภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ เป็นต้น เช่นนี้จึงทำให้ผู้ประกอบการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายจากการปรับรูปแบบและโครงสร้างทางธุรกิจ เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในกลุ่มบริษัทของตน

ทั้งนี้ เนื่องจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศย่อมจะต้องพิจารณาร่วมกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเสมอ ทำให้ธุรกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นมักได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนระหว่างประเทศมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกัน รัฐแหล่งเงินได้ย่อมได้รับผลกระทบจากการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

อย่างมหาศาลเช่นกัน ดังนั้น หากผู้ประกอบการในประเทศไทยมีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ ในรูปแบบและลักษณะเช่นเดียวกันกับบริษัทข้ามชาติ เพื่อวางแผนภาษีโดยการใช้สิทธิประโยชน์ ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อน จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งประเทศไทยควรเตรียมความพร้อมเพื่อป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากการปรับ โครงสร้างทางธุรกิจและธุรกรรมระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นของผู้ประกอบการไทยที่ทวีความซับซ้อน ยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาที่มาและความสำคัญของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ (Business Restructuring) ของบริษัทข้ามชาติ

1.2.2 เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ ตลอดจนการใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนกรณีที่มีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจที่บังคับใช้ในต่างประเทศ

1.2.3 เพื่อศึกษาผลกระทบทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของ บริษัทข้ามชาติ

1.2.4 เพื่อศึกษาแนวทางและมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศสำหรับการ ป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ เพื่อนำมาปรับใช้ในกฎหมายภาษีและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ทำให้เกิดการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ จำนวนมาก ส่งผลให้ผู้ประกอบการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายในการวางแผนภาษีจากการปรับ รูปแบบโครงสร้างทางธุรกิจ โดยการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่ อัตราภาษีต่ำเพื่อการเลี่ยงภาษี ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีกำหนดมาตรการรองรับผลกระทบทาง ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชัดเจนกับกรณีดังกล่าว ควรมีการกำหนดมาตรการป้องกันหรือลดโอกาส ในการเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บ ภาษีเงินได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

1.4 ขอบเขต และวิธีการศึกษา

ศึกษาหลักการ รูปแบบและการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติภายใต้องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD) ตลอดจนศึกษาหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยอาศัยการค้นคว้าจากอนุสัญญาภาษีซ้อน วารสารวิชาการ การรวบรวมงานศึกษาวิจัย หนังสือบทความวิเคราะห์ต่างๆ รวมถึงข้อกำหนดและนโยบายทางภาษีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งจากประเทศไทยและต่างประเทศ ทั้งนี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปและแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษี เพื่อป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของประเทศไทย

1.5 ประโยชน์ของการศึกษา

1.5.1 เพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงที่มาและความสำคัญของการปรับรูปแบบโครงสร้างทางธุรกิจ (Business Restructuring) ของบริษัทข้ามชาติ

1.5.2 เพื่อให้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ ตลอดจนการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนกรณีที่มีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจที่บังคับใช้ในต่างประเทศ

1.5.3 เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของการปรับโครงสร้างทางธุรกิจระหว่างประเทศ

1.5.4 เพื่อให้ทราบถึงแนวทางและมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศสำหรับการป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจเพื่อนำมาปรับใช้ในกฎหมายภาษีและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ และหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศ

ก่อนการศึกษาถึงผลกระทบของการปรับโครงสร้างธุรกิจต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคล ควรทำการศึกษาให้เข้าใจถึงหลักการและรูปแบบโครงสร้างธุรกิจ การปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ตลอดจนหลักการพื้นฐานสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งนำไปสู่การเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งมักเกิดขึ้นกับประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา ส่วนหนึ่งมาจากบทบาทที่สำคัญของบริษัทข้ามชาติ และการทวีความสำคัญของสินทรัพย์ที่จับต้องไม่ได้ (Intangible assets) เช่น สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า เป็นต้น ซึ่งเอื้ออำนวยต่อการวางแผนเพื่อการเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 ความรู้พื้นฐานของการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

หนึ่งในปัจจัยที่ทำให้บริษัทมีการเติบโต มั่นคงและมีความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ คือ การลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นการที่ประเทศหนึ่งได้เคลื่อนย้ายทุนมาจากประเทศของตนเอง มาลงทุนในอีกประเทศหนึ่ง โดยคาดว่าจะได้รับผลตอบแทนที่สูงกว่าในประเทศของตนเอง และการลงทุนระหว่างประเทศนี้ อาจเกิดขึ้นได้ 2 ลักษณะ ได้แก่

- 1) การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign direct investment : FDI)¹ (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “FDI”) ซึ่งเป็นการเคลื่อนย้ายทุนระหว่างประเทศ โดยประเทศผู้ลงทุนมีอำนาจในการควบคุม บริหารและตัดสินใจในองค์กรธุรกิจของประเทศผู้รับการลงทุน
- 2) การลงทุนโดยอ้อมต่างประเทศ² ซึ่งเป็นการลงทุนที่ประเทศผู้ลงทุนซื้อหลักทรัพย์ หรือถือหุ้นของประเทศผู้รับการลงทุน โดยไม่ได้ประกอบการแบบมุ่งตลาดในประเทศเพียงอย่างเดียว

¹ การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign direct investment : FDI) คือ การลงทุนในต่างประเทศขององค์กรธุรกิจที่เน้นการจัดการและควบคุมทรัพย์สิน ทุน เทคโนโลยี และการตลาดของธุรกิจนั้นๆ (อ้างอิงจาก : เสาวณี จันทะพงษ์ และสุภัทร ธนบดีภัทร, “การลงทุนของไทยในประเทศเพื่อนบ้าน : ก้าวสำคัญของการเข้าสู่กลุ่มเศรษฐกิจ AEC”, วารสารอิเล็กทรอนิกส์ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2 กรกฎาคม 2555, หน้า 2).

ทั้งนี้ จากลักษณะการลงทุนระหว่างประเทศดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับกฎเกณฑ์ต่างๆ ทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศมีความอ่อนคลาามากขึ้น ทำให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะผลิตสินค้าหรือบริการเอง หรือนำเข้าจากต่างประเทศก็ได้ โดยอาศัยเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าและ ไร้พรมแดน ทำให้ธุรกิจขนาดกลางและธุรกิจขนาดเล็กในประเทศ สามารถพัฒนาตนเองขึ้นมา เป็นธุรกิจขนาดใหญ่ที่สามารถแข่งขันได้ดังเช่นบริษัทข้ามชาติที่มีสัดส่วนการเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ดังนั้น ในการศึกษาเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นช่องทางหนึ่งในการวางแผน เพื่อเลี้ยงภาชีระหว่างประเทศ จึงต้องศึกษาและทำความเข้าใจถึงความหมาย ลักษณะและรูปแบบ โครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติก่อน เพื่อให้สามารถนำไปวิเคราะห์ภาวะภาชีที่เกิดขึ้นกับ กลุ่มบริษัทข้ามชาติเหล่านั้น ตลอดจนผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจจากรูปแบบหนึ่ง ไปเป็นอีกรูปแบบหนึ่งของกลุ่มบริษัทข้ามชาติต่อไป

2.1.1 ความหมายและลักษณะของบริษัทข้ามชาติ

บริษัทข้ามชาติ หรือ Multinational Enterprises คือ กลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและ ดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศหรือมากกว่านั้นขึ้นไป โดยภายในกลุ่มบริษัทเหล่านี้จะต้องมี การควบคุมจากบริษัทหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า บริษัทแม่ (Parent company) ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ประเทศใด ประเทศหนึ่ง เรียกว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ (Home country) โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นเป็นส่วนใหญ่ และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตนทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักจะถูกจัดตั้งขึ้นใน อีกประเทศหนึ่งที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรง เรียกว่า ประเทศแหล่งเงินได้ (Host country) ซึ่งสำหรับการจัดตั้งบริษัทลูกนั้นๆ จะทำให้บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากบริษัทแม่ รวมถึงกรณีที่มีบริษัทในต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติไปครอบงำกิจการบริษัทอื่น (Takeover) ก็ จะถือว่าบริษัทที่ถูกครอบงำนั้นกลายเป็นบริษัทลูกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติไปโดยปริยาย ซึ่งบริษัทนั้นๆ สามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรมสัญญาต่างๆ ในนามของบริษัทลูกนั้นๆ ได้เอง ส่วนบริษัทแม่ จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้โดยเพียงผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว อาจพิจารณาได้ว่ากลุ่มบริษัทข้ามชาติมีการดำเนินงานและความสัมพันธ์ ภายในกลุ่มเชิงธุรกิจการค้าเป็นสำคัญ โดยมีได้มีการแยกขาดจากกันแต่อย่างใด

² การลงทุนโดยอ้อมจากต่างประเทศ หรือการลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน คือ การลงทุนในรูปการซื้อขายตราสารทุน ตราสารหนี้ ทั้งในรูปพันธบัตร ตัวเงินในต่างประเทศ รวมถึงการกู้เงินจากต่างประเทศทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยผู้ลงทุน จะไม่มีอำนาจในการบริหารจัดการหรือควบคุมดูแลกิจการนั้นๆ (อ้างอิงจาก : รูปแบบการลงทุนระหว่างประเทศในแบบต่างๆ, (ออนไลน์), <https://www.ciia.org/>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2563).

นอกจากนี้ บริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศหนึ่งย่อมมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกที่อยู่อีกประเทศหนึ่ง โดยภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้น อาจมีการจัดตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นมาต่างหาก โดยบริษัทตัวกลางนั้น อาจจะตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทแม่ หรือไปจัดตั้งในประเทศของบริษัทลูก (Host country) หรือ อาจไปจัดตั้งในประเทศอื่นๆ ที่เป็นประเทศที่สาม (Intermediary country) นอกเหนือจากประเทศที่ตั้งของทั้งบริษัทแม่และบริษัทลูกดังกล่าวก็ได้ โดยบริษัทตัวกลางในประเทศที่สามนั้น จะทำหน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทลูกนั้นๆ แทนบริษัทแม่อีกที เรียกว่า Holding company³

บริษัทข้ามชาติเหล่านี้มีทั้งขนาดใหญ่และไม่ใหญ่มาก เพราะเพิ่งเริ่มดำเนินการในประเทศอื่นได้เพียงสาขาแรก หรือเป็นกิจการขนาดใหญ่ มีการดำเนินการในหลายประเทศทั่วโลก กิจการที่จะเป็นบริษัทข้ามชาติที่แท้จริงจะต้องมีลักษณะสำคัญ คือ มีรายได้สูงพอสมควร ซึ่งมีบทบาทต่อประเทศต่างๆ ที่ได้เข้าไปลงทุนและมีรายได้เกิดขึ้นในต่างประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งบริษัทเหล่านี้อาจมีนโยบายที่เป็นสากล กล่าวคือ มีการพิจารณาแนวทางด้านการตลาดในสินค้าของตน รวมทั้งแนวทางด้านการจัดการจากทั่วโลกในภาพรวม โดยมีได้ให้ความสำคัญหรือรวมอำนาจแต่เพียงที่สำนักงานใหญ่ แต่เพียงอย่างเดียว เพราะหลักสำคัญในการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ มิได้มุ่งหวังบรรลุกำไรสูงสุด ในหน่วยผลิตหน่วยใดหน่วยหนึ่งที่ตั้งอยู่ในแต่ละประเทศ แต่มุ่งหวังที่จะบรรลุกำไรสูงสุดของกลุ่มบริษัทข้ามชาติโดยรวมทั้งหมด⁴

2.1.2 ลักษณะโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

รูปแบบของบริษัทข้ามชาติอย่างเป็นทางการ เริ่มเกิดขึ้นครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1914⁵ ตั้งแต่สมัยก่อนเกิดสงครามโลกครั้งที่สอง ซึ่งการเกิดบริษัทข้ามชาติในช่วงนั้นเป็นผลมาจากการเติบโตในทางการค้าและการลงทุน ตลอดจนการขยายตัวของธุรกิจในรูปแบบบริษัทที่มีขนาดใหญ่ขึ้นตลอดเวลา ซึ่งเดิมรูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติไม่ได้เน้นที่การเข้าไปลงทุนในลักษณะ

³ Holding company หมายถึง บริษัทที่ประกอบธุรกิจโดยการถือหุ้น ซึ่งเป็นบริษัทที่ไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญ เป็นของตนเอง มีรายได้จากการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลักโดยจะได้ผลตอบแทนเป็นเงินปันผลรับ ซึ่งเป็นผลมาจากการลงทุนในบริษัทที่ประกอบธุรกิจในประเทศและ/หรือต่างประเทศ (อ้างอิงจาก : www.set.or.th , สืบค้นวันที่ 31 มกราคม 2563).

⁴ นิโบล พรหมณ์สุวรรณ, การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556, หน้า 8.

⁵ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552), หน้า 11.

ของการประกอบธุรกิจในประเทศนั้นโดยตรง เรียกว่า Foreign direct แต่จะเน้นไปที่การลงทุนประเภทที่ถือมีพันธบัตรรัฐบาลมากกว่า (Portfolio investment) จนกระทั่งหลังสงครามโลกครั้งที่สอง ปี ค.ศ.1945 สิ้นสุดลง การลงทุนเพื่อเปิดตลาดใหม่ๆ ในต่างประเทศก็เริ่มขยายตัวสูงขึ้น การค้าและการลงทุนเติบโตอย่างรวดเร็ว ส่งผลให้มีการดำเนินธุรกิจในต่างประเทศของตนมากขึ้น จึงทำให้บริษัทข้ามชาติมีบทบาทสำคัญต่อการลงทุนและการผลิตสินค้าหรือบริการระหว่างประเทศ

ลักษณะโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติมีหลายรูปแบบ ซึ่งจะขึ้นอยู่กับการจัดโครงสร้างธุรกิจของแต่ละบริษัท ทั้งการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ ซึ่งมีอำนาจในการบริหารงาน การควบคุมและดูแลบริษัทลูกในต่างประเทศที่เข้าไปลงทุนได้ หรือการลงทุนโดยอ้อมจากต่างประเทศผ่านการลงทุนในหลักทรัพย์หรือสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งบริษัทผู้ลงทุนจะไม่มีอำนาจในการบริหารจัดการหรือควบคุมดูแลกิจการนั้นๆ ได้ แต่ทั้งสองประเภทการลงทุนดังกล่าวข้างต้น ล้วนแล้วแต่เป็นการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าภายนอกกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อแสวงหากำไรจากการประกอบธุรกิจปกติให้ได้มากที่สุด อย่างไรก็ตาม ธุรกิจของบริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่จะเน้นด้านการผลิต การซื้อขาย และการเงิน ในการดำเนินงานทางการตลาดในการซื้อขาย นอกจากจะขายสินค้าภายในประเทศของตนเองแล้ว ยังมุ่งที่จะขายสินค้าหรือให้บริการไปยังตลาดต่างประเทศทั่วโลกด้วย บริษัทข้ามชาติจึงมีตลาดการเงินและการลงทุนอย่างกว้างขวาง เมื่อบริษัทประกอบกิจการมีกำไรก็จะส่งเงินปันผลหรือกำไรไปให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้ร่วมลงทุนในประเภทต่างๆ ซึ่งการได้มาซึ่งบริษัทในต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติมีหลายรูปแบบ ดังนี้⁶

1.1 การตั้งบริษัทในเครือ (Affiliated Company)

บริษัทในเครือ หมายความว่ารวมถึง บริษัทย่อย และบริษัทร่วม โดยบริษัทย่อยเป็นกรณีของบริษัทที่ถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถูกถือหุ้น ทำให้บริษัทผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมในเรื่องการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกลุ่มบริษัทนั้น ในขณะที่บริษัทร่วม จะพิจารณาจากกรณีที่บริษัทมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 แต่ไม่เกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถือหุ้นนั้น ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริษัทมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน โดยมีอำนาจในการมีส่วนร่วมตัดสินใจ

⁶ นิโกลา พรหมธรรมสุวรรณ, การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556, หน้า 9-13.

เกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทพร้อมนั้น แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าวได้ จึงไม่ถือว่าเป็นบริษัทย่อย⁷ ซึ่งบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมตามที่กล่าวข้างต้น ต่อไปนี้จะเรียกรวมกันว่า “บริษัทในเครือ” หรือ “บริษัทลูก”

บริษัทในเครือจะถูกควบคุมจากบริษัทหนึ่งที่เรียกว่า บริษัทแม่ ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตนทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งขึ้นในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรงที่เรียกว่า “ประเทศแหล่งเงินได้” ซึ่งการตั้งบริษัทในเครือจะทำให้บริษัทนั้นมีสภาพความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่โดยถือเป็นคนละนิติบุคคลกัน สามารถดำเนินธุรกิจและทำนิติกรรมสัญญาต่างๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้เพียงผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก แต่ในความเป็นจริงแล้ว การดำเนินงานและความสัมพันธ์ภายในบริษัทข้ามชาติเชิงธุรกิจการค้าจะไม่ได้แยกขาดจากกันแต่อย่างใด

1.2 การตั้งสำนักงานหรือสาขา (Branch Office)

การดำเนินธุรกิจผ่านการตั้งสำนักงานหรือสาขานั้น เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศที่เข้าไปลงทุน เพียงแต่เข้ามาทำการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาเท่านั้น กรณีนี้จึงไม่มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่เกิดขึ้นในประเทศที่จะเข้าไปลงทุน แม้จะมีการจดทะเบียนก็ไม่ทำให้มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่เกิดขึ้น เพราะการจดทะเบียนดังกล่าวไม่ใช่การจดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล สำนักงานหรือสาขาที่ตั้งขึ้นในประเทศที่ได้รับการลงทุน แต่ยังคงเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ (Head Office) ซึ่งมีได้เป็นหน่วยใหม่แยกต่างหากอย่างเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด กล่าวคือ กรณีสำนักงานใหญ่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและมีสาขที่ตั้งอยู่ในสิงคโปร์ โดยมีผู้ว่าจ้างในประเทศไทยทำธุรกรรมกับสาขาในประเทศไทย ซึ่งหากพิจารณาถึงธุรกรรมระหว่างประเทศในเชิงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างผู้ว่าจ้างในประเทศไทยกับสาขาในประเทศสิงคโปร์ จะต้องนำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย (ผู้ว่าจ้าง) กับประเทศสหรัฐอเมริกา (สำนักงานใหญ่) มาใช้ในการพิจารณาธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้เนื่องจากสำนักงานใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเพียงแต่เข้ามาขออนุญาตจัดตั้งสาขาในประเทศสิงคโปร์เพื่อดำเนินธุรกิจของตนเท่านั้น ทำให้สาขาในประเทศสิงคโปร์ยังคงเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีได้เป็นหน่วยธุรกิจแยกต่างหากอย่างเป็นอิสระ

⁷ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียน, (ออนไลน์), <https://www.set.or.th>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 11 พฤษภาคม 2563), หน้า 4.

ดังนั้น ความแตกต่างระหว่างการจัดตั้งบริษัทในเครือหรือบริษัทลูกกับการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขา คือ บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ ในขณะที่สาขา ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายที่แยกขาดออกจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด

1.3 การครอบงำกิจการ (Takeover)

การครอบงำกิจการ เป็นกรณีที่บริษัทหนึ่งซึ่งมีผู้ถือหุ้นเดิมที่มีอำนาจในการควบคุมบริษัทซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะหมายถึงผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นมากที่สุดในบริษัทนั้น ได้ถูกอีกบริษัทหนึ่งซื้อหุ้น ไม่ว่าจะด้วยการจำหน่ายหุ้น โอนหุ้น จนกระทั่งผู้ถือหุ้นเดิมสูญเสียอำนาจในการออกเสียงและอำนาจในการควบคุมกิจการไป ในการได้มาซึ่งกิจการต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติวิธีนี้ ถือว่าบริษัทที่ถูกครอบงำนั้นได้กลายเป็นบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติด้วย เพราะบริษัทแม่ถือสิทธิการควบคุมส่วนใหญ่ของหุ้นในบริษัทท้องถิ่นนั้นไว้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า การครอบงำกิจการ เป็นกรณีที่บริษัทหนึ่งได้มาซึ่งอำนาจการควบคุมเหนือทรัพย์สินของอีกบริษัทหนึ่ง

1.4 การลงทุนในรูปกิจการร่วมค้า (Joint Venture)

การลงทุนในรูปกิจการร่วมค้า มีลักษณะเป็นการจัดตั้งทุนธุรกิจร่วมตั้งแต่สองหน่วยธุรกิจขึ้นไป โดยเป็นการร่วมทุนในการจัดตั้งองค์กรใหม่ขึ้นมาซึ่งเป็นอิสระจากธุรกิจหรือองค์กรเดิมที่แต่ละฝ่ายมีอยู่แล้ว การทำธุรกิจร่วมทุนนี้ แต่ละบริษัทจะเข้าไปมีส่วนร่วมในการบริหารงานบริษัทร่วมทุน โดยมีการกำหนดสัดส่วนการร่วมทุนของบริษัทพันธมิตรแต่ละบริษัทอย่างชัดเจน การกำหนดสัดส่วนการร่วมทุนในบริษัทร่วมทุนนี้ ขึ้นอยู่กับอำนาจการต่อรองและสัดส่วนเงินลงทุนของแต่ละบริษัท ปัจจุบันการลงทุนในรูปกิจการร่วมค้ากำลังได้รับความนิยม เนื่องจากความเป็นองค์กรอิสระของธุรกิจร่วมทุนทั้งในแง่นโยบายและการดำเนินงาน ทำให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารงาน

กิจการร่วมค้าที่บริษัทข้ามชาติได้ไปร่วมลงทุนกับบริษัทในท้องถิ่น หรืออาจเป็นการร่วมลงทุนกับหน่วยงานพิเศษของรัฐบาลในประเทศต่างๆ มีสภาพเป็นบริษัทลูกหรือไม่นั้น ในเบื้องต้นจะต้องพิจารณาจากรูปแบบการจัดตั้งของกิจการและกฎหมายนิติบุคคล รวมถึงกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องภายในประเทศนั้นๆ ว่าเป็นกิจการร่วมค้านิติบุคคล (Equity Joint Venture) หรือมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการภายใต้สัญญากิจการร่วมค้าเท่านั้น (Non-equity Joint Venture/ Contractual Joint Venture) แม้ว่ากิจการร่วมค้าดังกล่าวจะมีสภาพเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่เมื่อเทียบสัดส่วนการถือหุ้นและการเสียภาษีที่มีรูปแบบเฉพาะตัว โดยคำนวณจากการแบ่งกำไรดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญ จึงถือได้ว่าเป็นบริษัทลูกในความหมายของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งน่าจะตีความว่าเป็นการร่วมดำเนินธุรกิจรูปแบบหนึ่ง

1.5 การลงทุนในรูปกิจการค้าร่วม (Consortium)

กิจการค้าร่วม เป็นการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะของการร่วมกันขององค์กรธุรกิจตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป ซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลใหม่ แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการให้สำเร็จตามโครงการเป็นการชั่วคราว⁸ และมีการแบ่งแยกการทำงานไว้อย่างชัดเจน โดยต่างรับผิดชอบเฉพาะส่วนที่เป็นงานของตน ไม่มีการร่วมทุนหรือแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนระหว่างกัน ซึ่งเมื่องานเสร็จสิ้นแล้ว กิจการค้านั้นก็จะยุติลง โดยสมาชิกของกิจการค้าร่วมแต่ละรายจะเสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีของตนแยกแต่ละรายไป เนื่องจากไม่ได้เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นสมาชิกของกิจการค้านั้นๆ⁹

1.6 การตั้งบริษัทตัวกลาง (An Intermediate Chain of Company)

การตั้งบริษัทตัวกลางดังกล่าว เป็นความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่ที่อยู่ประเทศหนึ่งกับบริษัทลูกที่ตั้งอยู่อีกประเทศหนึ่ง โดยบริษัทตัวกลางอาจจะตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทแม่ หรืออาจจะตั้งอยู่ในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ หรือแม้แต่ในประเทศอื่นๆ ที่ไม่ใช่สองประเทศแรกก็ได้ (ประเทศที่สาม) เพื่อทำหน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์ หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทลูกนั้นๆ แทนบริษัทแม่ ทั้งนี้ ในด้านการวางแผนภาษี บริษัทตัวกลางยังเป็นจุดผ่านของทุนหรือกำไร เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษี ดังนั้น เมื่อมีบริษัทตัวกลางดังกล่าวแล้วจะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติลดลงได้เป็นอย่างมาก

1.7 การตั้งตัวแทนทางการค้า (Commercial Agency)

การตั้งตัวแทนทางการค้า หมายถึง การที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศที่จะเข้าไปลงทุน ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าเพื่อซื้อสินค้าของตน และอาจจะให้อำนาจในการเจรจาต่อรอง ตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้ กิจกรรมใดๆ ที่ตัวแทนกระทำไปนั้น เป็นการกระทำในนามของตัวการและเพื่อประโยชน์ส่วนได้เสียของตัวการ ผลกำไรขาดทุนและความเสี่ยงตกเป็นของตัวการ ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายในต่างประเทศเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนกับตัวการในต่างประเทศเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวแทน

⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 47.

⁹ โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 1.

โดยตัวแทนจะต้องขายสินค้าตามราคาที่กำหนดและตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของ ค่าธรรมเนียม/ค่าบริการ (Commission) ซึ่งมักจะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่ซื้อขายกันและการชำระเงิน ผู้ซื้อที่มักจะชำระตรงไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยการเปิดเช็คเดออร์ออฟเครดิต

อย่างไรก็ดี การเป็นตัวแทนทางการค้าดังกล่าว อาจมีลักษณะเป็น Sole Agency หรือ Exclusive Agency แล้วแต่จะตกลงกัน ซึ่งหากเป็นตัวแทนทางการค้าประเภท Sole Agency หมายความว่า ตัวการในต่างประเทศจะให้คำรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งตัวแทนรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ยังคงสงวนสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเอง แต่หากเป็นตัวแทนทางการค้าประเภท Exclusive Agency หมายความว่า ตัวการในต่างประเทศจะให้คำรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้นจะต้องจำหน่ายโดยตัวแทนนั้นๆ เท่านั้น ทั้งนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายในต่างประเทศจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย โดยมีตัวแทนเป็นผู้ทำสัญญาขายสินค้าแทนผู้ขายในต่างประเทศ ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนกับตัวการ จะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทนที่ตกลงร่วมกัน

1.8 การตั้งผู้จัดจำหน่าย (Distributor)

การตั้งผู้จัดจำหน่าย เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ ซึ่งการตั้งผู้จัดจำหน่ายมี 2 ประเภท ได้แก่ ผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียว (Sole Distributor) และผู้จัดจำหน่ายแบบผูกขาด (Exclusive Distributor)

กรณีเป็นผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียว (Sole Distributor) ผู้ผลิตจะให้การรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ยังคงสงวนสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเอง ส่วนกรณีเป็นผู้จัดจำหน่ายแบบผูกขาด (Exclusive Distributor) นั้น ผู้ผลิตจะให้การรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้น จะต้องจำหน่ายโดยผู้จัดจำหน่ายรายนั้นๆ เท่านั้น

ผู้จัดจำหน่าย ไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศ แต่มีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในต่างประเทศมาจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศของตน ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่าย จึงเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทนดังเช่นกรณีผู้ผลิตในต่างประเทศกับตัวแทนการค้า นอกจากนี้ กรณีการตั้งผู้จัดจำหน่ายจะมีสัญญาซื้อขายสองฉบับ โดยฉบับหนึ่งคือ สัญญาซื้อขายระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่าย ส่วนอีกฉบับหนึ่ง เป็นสัญญาซื้อขายระหว่างผู้จัดจำหน่ายกับผู้ซื้อ เมื่อผู้จัดจำหน่ายมีสัญญาซื้อขายสองฉบับ ผู้ผลิตในต่างประเทศจึงไม่มีนิติสัมพันธ์กับผู้ซื้อในประเทศนั้นๆ กล่าวคือ ผู้ซื้อไม่ได้เป็นลูกหนี้ของผู้ผลิตในต่างประเทศ แต่กลับเป็นลูกหนี้ของผู้จัดจำหน่าย ซึ่งผลประโยชน์ที่ผู้จัดจำหน่ายจะได้รับนอกเหนือจากการมีลูกหนี้แล้ว คือ กำไรจากการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ โดยความเสี่ยงต่อผลกำไรขาดทุนจะต้องตกเป็นของผู้จัดจำหน่ายเอง

บริษัทข้ามชาติมักจะมีการได้มาซึ่งบริษัทในต่างประเทศในหลากหลายรูปแบบดังกล่าวข้างต้น ซึ่งจะพิจารณาจัดตั้งบริษัทให้อยู่ในรูปแบบที่เหมาะสมสอดคล้องกับการดำเนินงานและวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของกลุ่มบริษัทเป็นสำคัญ ดังนั้น ก่อนที่จะศึกษาถึงรูปแบบและลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ จึงควรทราบถึงรูปแบบธุรกิจของบริษัทข้ามชาติก่อน โดยส่วนใหญ่จะมีลักษณะดังนี้

1. บริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้ผลิต

การผลิต เป็นกิจกรรมหลักที่สำคัญของธุรกิจ ซึ่งเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่เป็นมูลค่าหรือประโยชน์ใช้สอยและมูลค่าในการแลกเปลี่ยน โดยผ่านกระบวนการเปลี่ยนแปลงจากวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป สามารถทำได้ด้วยมือหรือผ่านการใช้เครื่องจักรอุตสาหกรรม ซึ่งอาจเป็นการผลิตขนาดใหญ่หรือขนาดเล็ก หรืออาจเป็นการผลิตที่ซับซ้อนโดยมีการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาที่ได้รับความคุ้มครอง เช่น สิทธิบัตร ที่ต้องอาศัยความรู้พิเศษหรืออาจเป็นการผลิตในลักษณะต่างๆไป ไม่มีความซับซ้อนที่บริษัทผู้ผลิตสามารถว่าจ้างบุคคลหรือบริษัทภายนอก (Outsourcing)¹⁰ มาดำเนินการแทนได้ โดยการจ้าง Outsource เป็นการโอนย้ายกิจกรรมบางประการของบริษัท รวมทั้งอำนาจในการตัดสินใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องให้กับบุคคลหรือบริษัทภายนอกที่รับหน้าที่นี้ โดยมีการทำสัญญาและจ่ายค่าตอบแทนสำหรับบริการนั้นๆ ซึ่งหากเป็นการจ้าง Outsource ในกิจกรรมการผลิต จะเป็นการจ้างให้บุคคลหรือบริษัทภายนอกผลิตสินค้าหรือบริการให้แทนบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างนั้นๆ

บริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้ผลิต จะมีลักษณะเป็นผู้ผลิตอย่างเต็มตัวหรือผู้ผลิตอย่างครบวงจรหรือเป็นผู้รับจ้างผลิต โดยทั้งสองรูปแบบดังกล่าวได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของค่าตอบแทนที่บริษัทข้ามชาติได้รับเมื่อมีการดำเนินธุรกิจในรูปแบบที่ต่างกัน ซึ่งจะสะท้อนให้เป็นถึงหน้าที่งานที่ทำ (Functions) สินทรัพย์ที่ใช้ (Assets) และความเสี่ยง (Risks) ที่บริษัทข้ามชาตินั้นได้รับอย่างแท้จริง โดยลักษณะผู้ผลิตดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายได้ดังนี้

¹⁰ นกตล รมโพธิ์, Outsourcing ทางเลือกใหม่ขององค์กร, วารสารบริหารธุรกิจ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, Productivity Forum ปีที่ 29 ฉบับที่ 112 ตุลาคม-ธันวาคม 2549, หน้า 6.

1.1 ผู้ผลิตอย่างเต็มตัวหรือผู้ผลิตแบบครบวงจร (Fully-Fledged manufacturer)

ผู้ผลิตประเภทนี้จะเข้าควบคุมกิจกรรมการผลิตโดยผู้ผลิตเอง เช่น การจัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ จัดซื้อจัดจ้าง กำหนดคุณสมบัติของผู้จัดจำหน่าย เลือกใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ทำการวิจัยพัฒนาผลิตภัณฑ์ วางแผนการผลิต รับผิดชอบต่อมาตรฐานของผลิตภัณฑ์และการควบคุมคุณภาพสินค้า การจัดเก็บสินค้าในคลังสินค้าและการขนส่ง เป็นต้น ซึ่งผู้ผลิตต้องรับความเสี่ยงในการดำเนินงานเองทั้งหมด ดังนั้น รูปแบบธุรกิจประเภทนี้จึงมีความเสี่ยงสูง ไม่ว่าจะเป็นความเสี่ยงด้านการตลาด ความเสี่ยงที่เกิดจากการบริหารสินค้าคงคลัง ตลอดจนความเสี่ยงด้านการรับประกันสินค้า เป็นต้น แต่ก็จะทำให้บริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้ผลิตมีโอกาสที่จะได้รับค่าตอบแทนสูงไปด้วย

1.2 ผู้รับจ้างผลิต (Contract-manufacturer or toll-manufacturer)

ผู้ผลิตประเภทนี้จะเป็นผู้รับจ้างผลิตซึ่งเป็นการผลิตที่เจ้าของตราสินค้าไม่ได้ผลิตสินค้าด้วยตนเอง แต่ใช้การจ้างผลิตโดยจ้างผู้รับจ้างผลิตให้ดำเนินการผลิตแทนภายใต้การออกแบบผลิตภัณฑ์หรือกำหนดสูตรการผลิตโดยผู้ว่าจ้างเอง ซึ่งจะมียอดตกลงระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้างผลิต โดยการทำสัญญาจ้างผลิต โดยปกติแล้วผู้รับจ้างผลิตจะมีได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาที่ได้รับ ความคุ้มครองตามกฎหมาย ประกอบกับวัตถุดิบที่สำคัญที่ใช้ในการผลิต บริษัทผู้ว่าจ้างหรือเจ้าของตราสินค้าอาจจะจัดหามาให้บางส่วนและอีกส่วนหนึ่งผู้รับจ้างผลิตต้องจัดหาเอง ผู้รับจ้างผลิตอาจส่งสินค้าที่ผลิตเสร็จสมบูรณ์ให้แก่ลูกค้าหรือผู้ขายตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างโดยตรง และจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเสร็จนั้นหรือไม่ก็ได้แล้วแต่ข้อตกลงในสัญญาจ้างผลิต ทั้งนี้ ในส่วนของกิจกรรมการผลิต เช่น การตัดสินใจในเรื่องการจัดซื้อจัดจ้าง การขนส่งสินค้าและการวางแผนผลิต ผู้ว่าจ้างจะดำเนินการเองทั้งหมด โดยผู้รับจ้างผลิตจะรับผิดชอบเฉพาะการผลิต การจัดหาและพัฒนาการทางเทคโนโลยี รวมถึงเครื่องจักรที่ทันสมัย เพื่อให้สามารถแข่งขันในตลาด ตลอดจนควบคุมคุณภาพการผลิตสินค้าให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ผู้ว่าจ้างกำหนดไว้

จากลักษณะโดยทั่วไปของผู้รับจ้างผลิตที่กล่าวข้างต้น สามารถแบ่งลักษณะของผู้รับจ้างผลิตได้ 2 ลักษณะ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันมาก แต่ก็มีลักษณะบางอย่างที่แตกต่างกันเล็กน้อยดังต่อไปนี้

1.2.1 ผู้ผลิตที่เป็นผู้รับจ้างผลิต จะรับจ้างผลิตให้ผู้ว่าจ้างและส่งมอบสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้าหรือผู้ขายโดยตรง เรียกว่า “ผู้รับจ้างผลิตประเภท Contract-manufacturer” ซึ่งผู้รับจ้างผลิตดังกล่าวจะทำหน้าที่เป็นผู้ผลิตภายใต้สัญญาจ้างผลิตที่ตกลงร่วมกับผู้ว่าจ้าง โดยจะเป็นผู้จัดหา

คัดเลือกและจัดซื้อวัตถุดิบเอง ตลอดจนเป็นผู้ควบคุมและรับผิดชอบต่อคุณภาพและปริมาณสินค้าคงคลังที่ผลิตได้ทั้งหมด ดังนั้นกิจกรรมดังกล่าวจึงมีความเสี่ยงหลักในด้านการบริหารสินค้าคงคลังแต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนของการตัดสินใจเลือกแหล่งวัตถุดิบ การกำหนดการผลิตและระบบการจัดการส่งสินค้ายังคงเป็นหน้าที่ของผู้ว่าจ้าง โดยผู้รับจ้างผลิตประเภทนี้จะเป็นผู้ผลิตตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างเท่านั้น ซึ่งไม่ได้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือ Know-How ใดๆ ที่เป็นการเฉพาะเพื่อผลิตสินค้านั้น

1.2.2 ผู้ผลิตที่เป็นผู้รับจ้างผลิตสินค้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตของบริษัทหรือบุคคลที่สาม (Third-party) เรียกว่า “ผู้รับจ้างผลิตประเภท Toll-manufacturer” โดยผู้รับจ้างผลิตดังกล่าวจะให้บริการการผลิตโดยใช้วัตถุดิบตามคุณลักษณะ (Specification) ที่ผู้ว่าจ้างกำหนด โดยไม่ได้มีความเป็นเจ้าของวัตถุดิบ งานระหว่างผลิตและและสินค้าสำเร็จรูป รวมถึงไม่ต้องรับผิดชอบในการวางแผนผลิต การจัดซื้อจัดหาวัตถุดิบ การควบคุมคุณภาพสินค้า การจัดจำหน่ายสินค้า การขนส่งสินค้า การขายและเรียกเก็บเงินจากลูกค้า ดังนั้นกิจกรรมดังกล่าวจึงไม่มีความเสี่ยงด้านการบริหารสินค้าคงคลังและไม่ได้มีทรัพย์สินทางปัญญาใดๆ เพื่อผลิตสินค้านั้นเป็นการเฉพาะ แต่เน้นเป็นผู้ให้บริการผลิตสินค้าตามความต้องการของผู้ว่าจ้างเท่านั้น¹¹ เมื่อผลิตเสร็จจะส่งมอบสินค้าไปยังผู้ว่าจ้าง ซึ่งผู้ว่าจ้างจะต้องนำสินค้าที่จ้างผลิตไปเป็นส่วนประกอบหนึ่งของสินค้าหรือบริการที่ตนเองมีอยู่แล้วอีกทอดหนึ่ง ก่อนที่ส่งสินค้าสำเร็จรูปไปยังลูกค้าเป็นลำดับสุดท้าย ดังนั้น จึงกล่าวโดยสรุปได้ว่า ผู้รับจ้างผลิตประเภท Toll-manufacturer เสมือนเป็นผู้รับจ้างผลิตที่ผลิตสินค้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตหลักของผู้ว่าจ้างรายนั้นๆ

ดังนั้น ผู้รับจ้างผลิตทั้งสองประเภทดังกล่าวข้างต้น จะทำการผลิตโดยใช้ความรู้ทางการผลิตและเทคโนโลยีที่ตนเองมีอยู่เพื่อการผลิตสินค้าให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ว่าจ้าง โดยไม่ได้เป็นเจ้าของสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือทรัพย์สินทางปัญญาใดๆ เป็นการเฉพาะ แต่มุ่งผลิตสินค้าให้ตรงตามคุณลักษณะและคุณภาพตามที่ผู้ว่าจ้างกำหนดไว้เท่านั้น ในขณะที่ความแตกต่างระหว่างผู้รับจ้างผลิตประเภท Contract-manufacturer และ Toll-manufacturer ได้แก่ Contract-manufacturer จะต้องรับความเสี่ยงในด้านการบริหารสินค้าคงคลังมากกว่า Toll-manufacturer เนื่องจากต้องมีหน้าที่รับผิดชอบต่อกระบวนการจัดหาจัดซื้อวัตถุดิบไปจนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่ง Toll-manufacturer ได้ผลิกระดงกล่าวไปยังผู้ว่าจ้างแทน

¹¹ Corlaci Alexandru, Business Models for tax and transfer pricing purposes : Accounting and Audit Department, Faculty of Economics and Business Administration, Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania. Page 1186.

ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถทำความเข้าใจลักษณะและประเภทของบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้ผลิตตั้งที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปและเปรียบเทียบกิจกรรมการผลิตระหว่างผู้ผลิตอย่างเต็มตัวหรือผู้ผลิตแบบครบวงจร (Fully-Fledged manufacturer) และผู้รับจ้างผลิต (Contract-manufacturer or toll-manufacturer) ดังตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 1 : เปรียบเทียบกิจกรรมการผลิตระหว่างผู้ผลิตอย่างเต็มตัวหรือผู้ผลิตอย่างครบวงจรและผู้รับจ้างผลิต

กิจกรรมการผลิต	Fully-Fledged manufacturer	Contract Manufacturer	Toll Manufacturer
การจัดหาวัตถุดิบ	✓	✓	-
การวางแผนการผลิต	✓	✓	-
กระบวนการผลิต	✓	✓	✓
การมีทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ใช้เป็นการทั่วไป	✓	✓	✓
การเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเพื่อใช้ผลิตสินค้า	✓	-	-
การวิจัยและพัฒนาสินค้า	✓	-	-
การประกอบและบรรจุภัณฑ์	✓	✓	✓
การควบคุมและบริหารสินค้าคงคลัง	✓	✓	-
การจัดจำหน่ายสินค้า	✓	✓	-
การตั้งราคาขายสินค้า	✓	-	-
การเรียกเก็บเงินจากลูกค้า	✓	✓	-

แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก Anuschka Bakker, Transfer pricing and business restructuring: streamlining all the way, (Amsterdam, IBFD, 2009), page 23.

2. บริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้จัดจำหน่าย

การจัดจำหน่าย เป็นกิจกรรมที่เชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรธุรกิจหรือหน่วยการผลิตกับผู้บริโภคหรือลูกค้าด้วยการกระจายสินค้าเข้าสู่ตลาดจากผู้ผลิตสู่ผู้บริโภค ซึ่งในการจัดจำหน่ายสินค้าจากผู้จัดจำหน่ายไปยังผู้บริโภคนั้น อาจมีคนกลางที่เข้ามาช่วยในการจำหน่ายสินค้าอยู่หลายระดับ ได้แก่ ผู้ค้าส่ง (Wholesaler) ผู้จัดจำหน่าย (Distributor) ตัวแทนจำหน่าย (Dealer) ตัวแทนทางการค้า (Agent) นายหน้า (Broker) และผู้ค้าปลีก (Retailer) โดยผู้บริโภคมักจะต้อง

เป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดจำหน่ายหรือการกระจายสินค้าซึ่งรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้บริโภคต้องจ่ายไปเสมอ

ทั้งนี้ ในการกำหนดมูลค่าสินค้าซึ่งมาจากการจัดจำหน่ายของตัวกลางแต่ละประเภทดังที่กล่าวมาแล้วนั้น โดยส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่า การจัดจำหน่ายแต่ละครั้งได้ส่งตรงไปยังผู้บริโภคหรือลูกค้ารายสุดท้าย (End customer) ทันทีหรือไม่ หรือเป็นการจัดจำหน่ายโดยผ่านคนกลางเพียงรายเดียวหรือหลายราย สำหรับกระบวนการจำหน่ายสินค้าของผู้จัดจำหน่ายจะไม่มี การเปิดเผยถึงกำไรหรือรายได้ของผู้ขายหรือผู้จัดจำหน่ายแต่ละรายอย่างแท้จริง ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการเข้าถึง End customer มีจำนวนสูงอย่างไม่สมเหตุสมผล ซึ่งราคาส่วนต่าง อาจเกิดจากหลายสาเหตุ เช่น ปัญหาด้านสภาพทางภูมิศาสตร์ของแต่ละพื้นที่ที่สินค้านั้นๆ ได้กระจายเข้าไป ปัญหาด้านภาษา วัฒนธรรม หรือโดยลักษณะสินค้ายากที่จะเข้าถึง End customer ได้ เป็นต้น ทำให้ต้องจัดหาคนกลางให้เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าให้ โดยส่วนใหญ่มักจะกำหนดค่าตอบแทนให้แก่คนกลางตามสัดส่วนของงานที่ทำได้ เพื่อรักษาราคาสินค้าให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมและเป็นธรรม

บริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้จัดจำหน่ายที่จะกล่าวถึงดังต่อไปนี้ จะมีลักษณะเป็นผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร และเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือเป็นผู้จัดจำหน่ายผ่านตัวแทนหรือนายหน้า โดยทั้งสองรูปแบบดังกล่าวได้ถูกกำหนดขึ้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของค่าตอบแทนที่บริษัทข้ามชาติจะได้รับเมื่อมีการดำเนินธุรกิจ ในรูปแบบที่ต่างกันเช่นเดียวกันกับกรณีบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้ผลิตตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

2.1 ผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร (Fully-Fledged distributor)

ผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร เป็นการดำเนินธุรกิจในรูปแบบหนึ่งที่สามารถตอบสนองต่อความต้องการและสร้างความพึงพอใจแก่ผู้บริโภคผ่านกิจกรรมทางการค้าและการตลาดของผู้จัดจำหน่ายเอง ซึ่งในการดำเนินธุรกิจประเภทนี้จำเป็นต้องมีการพัฒนาตราสินค้าของตนเอง ซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าเพื่อทำการส่งเสริมการตลาดและนำไปสู่การเป็นเจ้าของตราสินค้าหรือผู้อนุญาตให้ใช้ตราสินค้าของตนในอนาคต อย่างไรก็ตาม ในการนำสินค้าออกขายของผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร อาจต้องรับความเสี่ยงในการบริหารสินค้าคงคลัง ทั้งในกรณีสินค้าที่จัดเก็บและคงค้างอยู่ในคลังสินค้าและสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย รวมถึงต้องรับผิดชอบในการขนส่งสินค้า การควบคุมคุณภาพสินค้าในคลังสินค้าของตนและสินค้าที่อยู่ระหว่างการขนส่ง รวมทั้งต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้าจนกว่าจะได้มีการขายและส่งมอบสินค้าตลอดจนการให้บริการหลังการขายแก่ผู้บริโภคหรือลูกค้าด้วย

2.2 ผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือผู้จัดจำหน่ายแบบผ่านตัวแทนหรือนายหน้า (Limited-risk distributor or Commissionaire)

ผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือผู้จัดจำหน่ายแบบผ่านตัวแทนหรือนายหน้า จะเป็นผู้จัดจำหน่ายที่ต้องรับผิดชอบต่อหน้าที่งานเพียงบางอย่างและรับความเสี่ยงเพียงบางประการตามที่กำหนดไว้ในสัญญา ทำให้ผู้จัดจำหน่ายประเภทนี้รับความเสี่ยงน้อยกว่าผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร ซึ่งค่าตอบแทนที่ได้รับจากการดำเนินงานก็ย่อมลดลงตามไปด้วย

หากกล่าวถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือผู้จัดจำหน่ายแบบผ่านตัวแทนหรือนายหน้า จะยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ขายและมีหน้าที่ในการจัดจำหน่ายสินค้าภายใต้ชื่อบริษัทหรือในนามของตนเองแทนบริษัทผู้ผลิตสินค้า ซึ่งสินค้าที่เก็บรักษาอยู่ในโรงงานผลิตจะถูกนำส่งให้แก่ลูกค้าโดยตรง และมีการควบคุมคุณภาพโดยผู้ผลิตหรือจากศูนย์กระจายสินค้าระดับท้องถิ่น อีกทั้งต้องรับผิดชอบต่อสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าด้วย เพราะกรรมสิทธิ์ในสินค้าจะโอนไปยังผู้จัดจำหน่ายในทันทีก่อนที่จะขายสินค้าให้แก่ลูกค้า แต่ความรับผิดชอบจะจำกัดอยู่ภายใต้กรอบข้อตกลงในสัญญาที่ได้ทำความตกลงกันไว้ ทั้งนี้ ผู้จัดจำหน่ายประเภทดังกล่าวอาจจ้างบุคคลหรือหน่วยงานภายนอกมาทำงานบางอย่างให้ เช่น ขายสินค้า ทำการตลาดและโฆษณาสินค้าขนส่งสินค้า ออกใบแจ้งหนี้และเรียกเก็บเงินค่าสินค้าจากลูกค้า เป็นต้น ส่วนผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือผู้จัดจำหน่ายแบบผ่านตัวแทนหรือนายหน้า จะเป็นผู้จัดทำบัญชีและเจรจาต่อรองเงื่อนไขการขายกับลูกค้าเองโดยตรง

นอกจากนี้ ยังมีผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดอีกประเภทหนึ่งที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับที่กล่าวข้างต้น แต่มีลักษณะบางอย่างที่แตกต่างกันเล็กน้อย ได้แก่ ผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดประเภทตัวแทนทางการค้าหรือตัวแทนค้าต่าง เรียกว่า Commission agent ซึ่งผู้จัดจำหน่ายดังกล่าว จะทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการจัดจำหน่ายสินค้าไปยังผู้บริโภคหรือลูกค้า แทนเจ้าของสินค้าภายใต้ตราสินค้าของเจ้าของสินค้านั้นๆ ตามข้อตกลงในสัญญาจ้างจัดจำหน่ายสินค้า ทำให้ผู้จัดจำหน่ายประเภทนี้ไม่มีความเสี่ยงด้านการบริหารสินค้าคงคลัง เนื่องจากไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ตนจำหน่ายอยู่ ซึ่งเป็นเพียงตัวแทนของผู้ผลิตเพื่อจัดจำหน่ายสินค้านั้น โดยได้รับค่าตอบแทนตามเงื่อนไขที่กำหนดและอ้างอิงตามสัดส่วนของยอดขายที่ตัวแทนดังกล่าวสามารถทำได้

ดังนั้น ผู้จัดจำหน่ายทั้งสองประเภทดังกล่าวข้างต้น อาจกล่าวสรุปได้ว่า ทั้งผู้จัดจำหน่ายที่เป็นผู้จัดจำหน่ายประเภทตัวแทนหรือนายหน้า (Distributor or Commissionaire) และตัวแทนทางการค้าหรือตัวแทนค้าต่าง (Commission agent) จะไม่มีความเสี่ยงด้านการบริหารคลังสินค้าคงคลัง เพราะมีหน้าที่เพียงจัดจำหน่ายและส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าโดยตรงเท่านั้น แต่มีความแตกต่างระหว่างผู้จัดจำหน่ายประเภท Distributor or Commissionaire กับ Commission agent โดยผู้จัดจำหน่ายประเภท Distributor or Commissionaire จะเป็นตัวแทนจัดจำหน่ายสินค้าของผู้ขายหรือผู้ผลิต

โดยใช้ชื่อของตนเองในการจัดจำหน่าย เช่น บริษัท A ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าชื่อ “ข” ของผู้ผลิต/ผู้ขายบริษัท ก. ดังนั้นบริษัท A จะจัดจำหน่ายสินค้า ข. ในนามบริษัท A เอง ในขณะที่หากเป็นผู้จัดจำหน่ายประเภท Commission agent ซึ่งเป็นตัวแทนทางการค้าหรือตัวแทนค้าต่างของบริษัท ก. จะจัดจำหน่ายสินค้า ข. ในนามของบริษัท ก. ซึ่งเป็นผู้ผลิต/ผู้ขายและเป็นเจ้าของตราสินค้า ข. เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถทำความเข้าใจลักษณะและประเภทของบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินการเป็นผู้จัดจำหน่ายดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปและเปรียบเทียบกิจกรรมการจัดจำหน่ายระหว่างผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร (Fully-Fledged distributor) และผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือผู้จัดจำหน่ายแบบผ่านตัวแทนหรือนายหน้า (Limited-risk distributor or Commissionaire) ดังตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 2 : เปรียบเทียบกิจกรรมการจัดจำหน่ายระหว่างผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือผู้จัดจำหน่ายอย่างครบวงจรและผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัด

กิจกรรมการผลิต	Fully-Fledged distributor	Limited-risk distributor or commissionaire	Limited-risk distributor-Commission agent
การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้า	✓	✓	✓
การเก็บรักษาและขนส่งสินค้า	✓	✓	-
การวางแผนจัดซื้อสินค้า	✓	-	-
การตลาดและการโฆษณา	✓	✓	✓
การควบคุมคุณภาพสินค้า	✓	-	-
การตั้งราคาสินค้า	✓	-	-
การขายและจัดจำหน่าย	✓	✓	✓
การให้บริการหลังการขาย	✓	-	-
การรับประกันสินค้าและรับซ่อมสินค้า	✓	-	-
การเรียกเก็บเงินจากลูกค้า	✓	✓	-
การบริหารงานทั่วไป	✓	✓	✓
ความเสี่ยงในสินค้าคงคลัง	✓	-	-
ความเสี่ยงด้านการตลาด	✓	✓	-
ความเสี่ยงในหนี้สูญ	✓	✓	-
ความเสี่ยงต่อความรับผิดชอบของสินค้าที่จำหน่าย	✓	✓	-

แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก Anuschka Bakker, Transfer pricing and business restructuring: streamlining all the way, (Amsterdam, IBFD, 2009), page 31.

2.1.3 รูปแบบและลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

การปรับโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) เป็นการปรับปรุงและพัฒนา ด้านธุรกิจของบริษัทใหม่ โดยการปรับโครงสร้างธุรกิจนั้น เป็นการโอนหน้าที่งาน (Functions) ทรัพย์สิน ที่ใช้ (Assets) และโอนความเสี่ยง (Risks) ไปยังแต่ละบริษัทในเครือจากหนึ่งบริษัทหรือมากกว่า หนึ่งบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติไปยังบริษัทตัวกลางที่จัดตั้งขึ้นในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งเป็นศูนย์กลาง ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเหล่านั้น การปรับโครงสร้างธุรกิจเป็นผลมาจากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับ การดำเนินงานและปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย เช่น ต้นทุนแรงงานและต้นทุนพลังงาน และ ความต้องการเพิ่มผลผลิตด้วยการลดต้นทุน ดังนั้น การแข่งขันในเศรษฐกิจยุคโลกาภิวัตน์จึงผลักดัน การปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเพิ่มประสิทธิภาพภายหลังจาก ปรับโครงสร้างธุรกิจแล้ว

โดยทั่วไป การปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ จะมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้าย การลงทุนจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง และก่อให้เกิดการปันส่วนกำไรระหว่างบริษัทในเครือ ผ่านธุรกรรมระหว่างประเทศที่บริษัทข้ามชาติได้ทำขึ้นระหว่างที่มีการปรับโครงสร้างธุรกิจ โดยธุรกรรมดังกล่าวที่กระทำขึ้นเพื่อให้การปรับโครงสร้างธุรกิจบรรลุผล มักจะเป็นการจัดโครงสร้าง รูปแบบธุรกิจใหม่ ซึ่งมีลักษณะการพิจารณาได้ดังนี้¹²

1. ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการโอนหน้าที่งานที่ทำ (Functions)

การโอนหน้าที่งานที่ทำการปรับโครงสร้างธุรกิจ จะต้องเป็นการโอนหน้าที่งานที่ทำ อย่างแท้จริง หรือเป็นการโอนกิจกรรมที่มีความสำคัญในเชิงเศรษฐกิจของบริษัทข้ามชาติในเครือ เดียวกัน เช่น โอนการผลิตสินค้า การออกแบบ การวิจัยและพัฒนา การให้บริการ การจัดซื้อ การตลาด การโฆษณา การขนส่งสินค้า การเงินและการบริหารจัดการด้านต่างๆ รวมทั้งการโอน ทรัพยากรบุคคล เพื่อให้ธุรกิจสามารถดำเนินงานต่อไปได้ ทั้งนี้ การโอนหน้าที่งานที่ทำจะมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ แม้ความสามารถในการทำกำไรอาจจะ ไม่ใช่ทรัพย์สินของบริษัทข้ามชาติ แต่การที่บริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกันตัดสินใจที่จะโอนหน้าที่งาน ให้แก่กัน ย่อมเป็นการโอนความสามารถในการทำกำไรจากบริษัทฝ่ายที่เข้าทำการปรับโครงสร้าง ฝ่ายหนึ่งและบริษัทฝ่ายที่ถูกปรับโครงสร้างอีกฝ่ายหนึ่ง

¹² นิโบล พรหมณ์สุวรรณ, การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556, หน้า 173-177.

2. ธุรกิจที่เกิขึ้นจากการโอนทรัพย์สินที่ใช้ (Assets)

การโอนทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการปรับโครงสร้างธุรกิจ เป็นการโอนทรัพย์สินที่มีความสำคัญ และมีความจำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องจักร หรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญาต่างๆ ได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า สูตรการผลิต ลิขสิทธิ์ ความรู้ ความลับทางการค้า เป็นต้น ซึ่งหากเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่าง บริษัทผู้รับโอนทรัพย์สินจะต้องจ่ายค่าตอบแทนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสินค้าที่ได้โอนให้แก่กันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ในขณะเดียวกัน หากเป็นการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ผู้รับโอนทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องจ่ายค่าตอบแทนการซื้อขายหรือการโอนสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเพื่อการปรับโครงสร้างธุรกิจ ซึ่งควรพิจารณาทั้งในมุมมองของผู้โอนและผู้รับโอนโดยที่ทั้งสองฝ่ายอาจได้รับผลกระทบจากปัจจัยหลายประการ ทั้งจำนวนเงิน ระยะเวลาและความเสี่ยง รวมทั้งผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมทั้งข้อจำกัดที่มีอยู่ของสิทธิในทรัพย์สินนั้น เช่น ข้อจำกัดด้านเวลา ขอบเขตและระยะเวลาคุ้มครองตามกฎหมาย (ถ้ามี) และอาจมีประเด็นเรื่องการให้สิทธิแต่เพียงผู้เดียว (Exclusivity Clause) ติดมากับทรัพย์สินที่โอนด้วย ทำให้มูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างมีความซับซ้อนและไม่แน่นอน

3. ธุรกิจที่เกิขึ้นจากการโอนความเสี่ยงที่ธุรกิจต้องแบกรับ (Risks)

การโอนความเสี่ยงที่ธุรกิจต้องแบกรับเพื่อการปรับโครงสร้างธุรกิจ เป็นการโอนหรือการจัดสรรซึ่งความเสี่ยงระหว่างบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อราคาหรือกำไร อันจะนำไปสู่การกำหนดราคาโอนผ่านการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน เช่น ความเสี่ยงด้านการตลาด ความเสี่ยงด้านการวิจัยและพัฒนา ความเสี่ยงด้านการบริหารสินค้าคงคลัง ความเสี่ยงด้านการดำเนินงาน ความเสี่ยงด้านการเงิน ความเสี่ยงด้านธุรกิจ ความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ ความเสี่ยงด้านการรับประกันสินค้าและความเสี่ยงด้านภาษี เป็นต้น ซึ่งโดยปกติแล้วจะมีการจ่ายค่าชดเชยความเสี่ยงหรือค่าตอบแทนพิเศษสำหรับความเสี่ยงให้แก่บริษัทในเครือที่ได้รับการจัดสรรความเสี่ยงในจำนวนที่เหมาะสมด้วย

การโอนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ทั้งที่เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง หรือความเสี่ยงที่เกิขึ้นกับกิจกรรมต่างๆ ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติในบริบทของการปรับโครงสร้างธุรกิจดังกล่าวข้างต้น เป็นการบริหารจัดการห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain Management) ที่เกี่ยวข้อง ตั้งแต่กระบวนการจัดซื้อจัดหา การผลิต การจัดจำหน่าย การขนส่ง การจัดเก็บ และการจัดจำหน่ายของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่สามารถจะถูกใช้เป็นตัวกำหนดว่าจะจัดสรรหน้าที่งาน

ทรัพย์สินและความเสี่ยงต่างๆ ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนให้ต่ำที่สุด และทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ดังนั้น การบริหารจัดการห่วงโซ่อุปทาน จึงเป็นวิธีการหนึ่ง ที่ส่งผลกระทบต่อโดยตรงกับการจัดสรรภาระภาษีระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ¹³ โดยเฉพาะเมื่อบริษัทในเครือดังกล่าวอยู่ในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษี กลุ่มบริษัทข้ามชาติจึงสามารถจัดสรรภาระภาษีจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งที่ไม่จัดเก็บภาษี เพื่อลดภาระภาษีของกลุ่มบริษัทได้

การตัดสินใจปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ เป็นผลมาจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากสภาพแวดล้อมด้านเศรษฐกิจ สังคมและการเมือง ทำให้บริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน ต้องพิจารณาถึงรูปแบบธุรกิจของตนที่ยังคงดำเนินงานอยู่ ณ ขณะนั้นว่ามีความเหมาะสม สอดคล้องกับเศรษฐกิจโลกในปัจจุบันหรือไม่ ประกอบกับการตัดสินใจของผู้บริหารเพื่อเปลี่ยนโครงสร้างการดำเนินธุรกิจเสียใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพหรือศักยภาพขยายขนาดการผลิตของบริษัท รวมทั้งเพื่อสร้างผลกำไร ลดหรือจำกัดความสามารถในการผลิตในประเทศหนึ่ง และเคลื่อนย้ายการลงทุนไปยังอีกประเทศหนึ่ง เพื่อรักษาไว้ซึ่งความสามารถหลักในการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติในกลุ่มโดยรวม ตลอดจนเพื่อการบริหารจัดการต้นทุนด้านภาษีระหว่างประเทศ ให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้รับประโยชน์สูงสุด

2.2 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

ภาษีอากร (Taxation) คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร หรือเป็นเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล¹⁴ ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว “ภาษีอากร” จะต้องมีคุณลักษณะเฉพาะ 3 ประการที่แตกต่างกับเงินได้ อยู่อีกหนึ่ง คือ (1) การจัดเก็บที่จะต้องเป็นการบังคับตามกฎหมาย (2) จะต้องเป็นการจัดเก็บโดยหน่วยงานของรัฐบาล และ (3) ผู้ถูกจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ได้รับการตอบแทนในทางตรง¹⁵ ซึ่งกฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายฉบับหนึ่งที่ใช้ในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีภายในประเทศหนึ่งๆ เท่านั้น

¹³ เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิมิพงษ์ ศิริจันทรานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 47.

¹⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจริญนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร มกราคม 2562), หน้า 2.

¹⁵ สรรค์ ดันดีจิตตานนท์, สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559, หน้า 23.

ดังนั้น หากมีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี ย่อมจำเป็นต้องพิจารณากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศเพิ่มเติมด้วยเสมอ

กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ คือ ศาสตร์ที่ว่าด้วยการพิจารณาถึงผลกระทบและภาระภาษีที่เกิดจากความสัมพันธ์ของระบบกฎหมายภาษีตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป โดยมุ่งเน้นที่จะขจัดปัญหาภาษีซ้อน และสร้างความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีและความเป็นธรรมในการปันส่วนรายได้จากการเก็บภาษีระหว่างประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นกลางสำหรับโอกาสในการลงทุนระหว่างประเทศแก่ผู้เสียภาษี¹⁶ ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศทั่วไป การพิจารณาสถานประกอบการถาวร หลักการตามพระราชบัญญัติมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ หลักการเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน และหลักการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ เพื่อให้มีความเข้าใจถึงแต่ละหลักการและสามารถนำไปประยุกต์ใช้สำหรับการวิเคราะห์โครงสร้างและลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติได้ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (International Business Taxation)

ปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่ประเทศต่างๆ ได้นำมาบังคับใช้จะมีผลมาจากการกำหนดข้อตกลงไว้ในอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาที่ลงนามร่วมกันระหว่างประเทศ ซึ่งมักกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่ลงนามให้อยู่ตามข้อตกลงในสนธิสัญญา โดยมักถูกเรียกว่า “ความตกลงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งการเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนจากเงินได้” ดังนั้น ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ จะหมายความรวมถึงกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการค้าขายและการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งจะครอบคลุมถึงกฎหมายภาษีระหว่างประเทศทั้งหมด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศมุ่งศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรมการโอนระหว่างประเทศ¹⁷

¹⁶ พณิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552), หน้า 42 และ 47.

¹⁷ ชาญณรงค์ ไม้เกตุ, ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย, เอกอัครราชทูตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560, หน้า 6.

อย่างไรก็ดี หลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญ จะมุ่งเน้นหลักสำคัญ 2 ประการ ได้แก่ (1) หลักความเป็นธรรม (Equity) และ (2) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือหลักความเป็นกลาง (Neutrality) ดังนี้¹⁸

1. หลักความเป็นธรรม (Equity)

ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ สามารถอธิบายได้ 2 ด้าน ได้แก่ ความเป็นธรรมด้านผลประโยชน์ และความเป็นธรรมด้านความสามารถ โดยในด้านผลประโยชน์นั้นมีหลักการว่า ภาษีอากรควรจัดเก็บตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากบริการสาธารณะ ส่วนความเป็นธรรมในด้านความสามารถ มีหลักการว่า ภาษีอากรควรจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีอากรของแต่ละบุคคล

นอกจากนี้ หลักความเป็นธรรมยังสามารถพิจารณาได้เป็น 2 แนวทาง ได้แก่ มุมมองแบบแนวราบและแนวตั้ง โดยมุมมองความเป็นธรรมในแนวราบ เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกันในจำนวนที่เท่ากัน ในขณะที่มุมมองความเป็นธรรมในแนวตั้ง เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ฐานะทางเศรษฐกิจในระดับต่างกันด้วยรูปแบบที่ต่างกันตามความเหมาะสมของแต่ละบุคคล เช่น การนำอัตราภาษีแบบขั้นบันไดมาใช้ในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ จะต้องพิจารณาโดยเปรียบเทียบกับเงินได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษี ซึ่งในกรณีที่เป็นการโอนหรือมีการทำธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น การบรรลุถึงความเป็นธรรมเป็นเรื่องที่ทำได้ยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ประเทศแหล่งเงินได้ (State of Source) จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ในระดับบางส่วนของเงินได้เท่านั้น ทำให้ความเป็นธรรมอาจเสียไปเมื่อพิจารณาจากระดับเงินได้ทั้งหมด ดังนั้น ในประเทศถิ่นที่อยู่ (State of Residence) จึงมีระบบเครดิตภาษี หรือระบบยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้จากแหล่งนอกประเทศ ซึ่งเป็นสิ่งที่พึงมี อันเกิดจากการพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรม

ความเป็นธรรมในระดับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศนั้น เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการแบ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศในส่วนของเงินภาษีเงินได้และกำไร เป็นที่ยอมรับให้ประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ย่อมมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเสมอ แม้ว่าจะมีข้อถกเถียงในประเด็นที่ว่า จำนวนอัตราภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้ควรจัดเก็บเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมนั้น

¹⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2554 (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 18-31.

ควรเป็นอัตราเท่าใด เพราะหากประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ก็ย่อมทำให้เกิดความเสียเปรียบต่อประเทศที่เข้ามาลงทุนและไม่เป็นธรรมต่อนักลงทุน¹⁹

2. หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือหลักความเป็นกลาง (Neutrality)

ภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพย่อมจะทำให้การจัดสรรทรัพยากรในโลกเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรต้องไม่เป็นสิ่งกีดกัน หรือจูงใจให้มีการตัดสินใจเลือกว่าจะลงทุนภายในประเทศดี หรือเลือกที่จะลงทุนภายนอกประเทศ ซึ่งภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่ขัดขวางการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้านระหว่างประเทศ โดยแนวคิดของหลักประสิทธิภาพบางกรณีอาจเรียกว่า “หลักความเป็นกลาง” เพราะเป็นแนวคิดที่ทำการขจัดอุปสรรคของธุรกรรมระหว่างประเทศ และทำให้ธุรกรรมระหว่างประเทศมีการพัฒนาเจริญเติบโตได้โดยอิสระ ซึ่งเป็นผลดีแก่ทุกประเทศที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้อง²⁰

การจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ เป็นการจัดเก็บภาษีโดยอำนาจของรัฐกับธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศนั้น เป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศ อันก่อให้เกิดการเชื่อมโยงของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้นเกิดความซ้ำซ้อน เรียกว่า “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ” กล่าวคือ การใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีซึ่งถือเป็นอำนาจโดยชอบธรรมของแต่ละประเทศในการเรียกเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศของตน โดยหลักการทั่วไปที่ประเทศต่างๆ นำมาพิจารณาอ้างอิงในการเรียกเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศประกอบด้วย 3 หลักการ ได้แก่ (1) หลักแหล่งเงินได้ (2) หลักถิ่นที่อยู่ และ (3) หลักสัญชาติของผู้เสียภาษี ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้²¹

¹⁹ ชาญณรงค์ ไม่เกตุ, ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย, เอกดศึกษา ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560, หน้า 7.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

²¹ โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 25-28.

1. หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ เป็นหลักที่พิจารณาจากแหล่งกำเนิดของเงินได้หรือจากสถานที่เกิดของเงินได้ กล่าวคือ เงินได้เกิดในรัฐใด รัฐนั้นก็มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรบนเงินได้นั้น ซึ่งเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่เก็บภาษีกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ (แหล่งเงินได้) ทำให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด (Limited tax liability)²² โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้จะมีสัญชาติใด หรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม หลักแหล่งเงินได้ในบางกรณีให้พิจารณารวมถึงแหล่งที่ตั้งของทรัพย์สินอันก่อให้เกิดเงินได้หรือที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่ง ซึ่งหมายถึงรัฐที่เป็นแหล่งกำเนิดของความมั่งคั่ง แหล่งวัตถุดิบ สถานที่ตั้งของทรัพย์สินและตลาดการค้า อันเป็นที่ตั้งของฐานเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ใดๆ ต่อผู้เสียภาษีด้วย ดังนั้น รัฐที่เป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้ดังกล่าว จึงควรมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการแสวงหารายได้ในอาณาเขตของตน

2. หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ เป็นหลักที่พิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐนั้น ไม่ว่าจะจะมีเงินได้จากแหล่งใดก็ตาม หรือเรียกว่า “หลักเงินได้เกิดขึ้นทั่วโลก (Worldwide income rule)” ซึ่งเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่เก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่จึงก่อให้เกิดภาระภาษีที่ไม่จำกัด (Unlimited tax liability) เพราะให้อำนาจรัฐถิ่นที่อยู่เก็บภาษีได้อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตด้วย (Foreign source income)²³

อย่างไรก็ดี หากกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลเป็นหลัก (Place of Incorporation) โดยในบางประเทศ อาจพิจารณา ศูนย์กลางการบริหารงานหรือสถานที่ดำเนินการอันแท้จริง (Place of Management) ของนิติบุคคลนั้นประกอบด้วย ซึ่งหากข้อเท็จจริงปรากฏว่า นิติบุคคลมีสถานที่จัดตั้งในประเทศหนึ่ง แต่มีศูนย์กลางการบริหารงานในอีกประเทศหนึ่ง กฎหมายภายในของประเทศนั้นอาจใช้หลักถิ่นที่อยู่โดยให้นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการบริหารงานหรือจากกิจการใดๆ ที่ประกอบกิจการในต่างประเทศ

²² พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 4.

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-11.

ทั้งหมดตามหลักเงินได้เกิดขึ้นทั่วโลกดังกล่าวข้างต้นให้กับประเทศอันเป็นที่ตั้งของการบริหารงานด้วย ดังนั้น อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า หลักถิ่นที่อยู่ เป็นหลักการที่ขยายขอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐให้ครอบคลุมถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในทางกายภาพกับประเทศนั้นๆ อันเป็นหลักการที่ประเทศมักนำมาปรับใช้เพื่อช่วยเสริมสร้างรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้เพิ่มขึ้น

3. หลักสัญชาติ (Nationality Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติ เป็นหลักที่พิจารณาจัดเก็บภาษีตามสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ผู้ถือสัญชาติของประเทศโดยอ้อมมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม ซึ่งรัฐที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงสัญชาตินั้น มีแนวคิดว่ารัฐย่อมมีหน้าที่คุ้มครองดูแลตลอดจนให้สวัสดิการและสิทธิบางประการแก่คนชาติตนเท่านั้น จึงขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยให้สามารถจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดจากคนชาติตนในประเทศอื่น เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ และเม็กซิโก เป็นต้น ซึ่งนอกจากจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้แล้ว ยังใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีด้วย

โดยทั่วไปแล้ว ในแต่ละประเทศจะนำทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่มาใช้ควบคู่กันในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยมักจะใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้ เนื่องจากฐานของการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้อ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก และมักจะใช้หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักเสริมในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ มักอาศัยความสัมพันธ์จากสถานที่ที่บริษัทนั้นมีการประกอบกิจการหรือดำเนินการอยู่ หรือมีสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการจัดการ หรือในบางประเทศอาจพิจารณาจากความสัมพันธ์ทั้งสองหลักรวมกัน เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษี หรือการโยกย้ายกำไรของบริษัทให้เกิดในต่างประเทศ ทั้งนี้ ในกรณีที่มีการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทจากสถานที่ที่มีการประกอบกิจการ มักไม่ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งทางภาษี เนื่องจากมีสถานที่ตั้งและจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในทางกฎหมายอย่างชัดเจน ซึ่งแตกต่างจากประเทศที่พิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทจากสถานที่อันเป็นศูนย์กลางการจัดการ เนื่องจากแต่ละประเทศสามารถกำหนดสถานที่ที่มีศูนย์กลางการจัดการแตกต่างกันได้ เช่น บางประเทศอาจถือว่าประเทศที่มีสำนักงานใหญ่ของบริษัทตั้งอยู่เป็นศูนย์กลางการจัดการ แต่ในบางประเทศอาจถือว่าบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีการจัดประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น

เป็นศูนย์กลางการจัดการ เป็นต้น²⁴ ดังนั้น จากการศึกษาที่นานาประเทศมักใช้ระบบการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ประกอบกันดังกล่าวข้างต้น จึงทำให้กรอบอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีเกิดการทับซ้อนกัน (Overlapping jurisdiction) และก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศขึ้น

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หมายถึง สภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้โดยรัฐตั้งแต่สองรัฐขึ้นไป ซึ่งลักษณะความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีสามารถพิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะ²⁵ ดังนี้

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)

ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองบุคคลหรือมากกว่านั้น สำหรับกรณีการเรียกเก็บภาษีเงินได้ของบริษัท ได้แก่ การที่กำไรของบริษัทถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งในระดับบริษัท และเมื่อกำไรหลังจากเสียภาษีเงินได้แล้วนำไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีมักกว่าหนึ่งรายต้องเสียภาษีมักกว่าหนึ่งครั้งขึ้นไปจากเงินได้ก้อนเดียวกัน ดังนั้น ภาวะภาษีซ้อนประเภทดังกล่าวมักเกิดขึ้นเมื่อมีการแยกหน่วยของธุรกิจ (Business Entities) ออกจากผู้เป็นเจ้าของเท่านั้น

2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ หรือภาษีซ้อนระหว่างรัฐ หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ซึ่งเป็นลักษณะความซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้ผู้รับเงินได้

²⁴ ปัญญา อินทุฤทธิ์, แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีสำหรับประเทศไทย : กรณีศึกษา การถ่ายโอนกำไรไปยังดินแดนกำบังภาษี, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560, หน้า 17.

²⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 303-304.

ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ (รัฐแหล่งเงินได้) จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่าย ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ (รัฐถิ่นที่อยู่) ก็อ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน ซึ่งสภาพการณ์ดังกล่าวทำให้บุคคลเดียวกันต้องถูกรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) และรัฐถิ่นที่อยู่ (Resident Country) เรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งมีผลให้ต้นทุนทางภาษีสูงขึ้น และเป็นอุปสรรคของการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ

2.2.2 หลักการพิจารณาสถานประกอบการถาวร

ในการศึกษาเกี่ยวกับภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ จำเป็นจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีเงินได้กับประเทศแหล่งเงินได้ โดยถือหลักในการพิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ เพื่อใช้เป็นหลักพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ โดยมีสาระสำคัญดังนี้

สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment : PE) โดยความหมายทั่วไปหมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน²⁶ โดยจะต้องมีองค์ประกอบที่สำคัญ ได้แก่²⁷

1. ผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business)

การมีสถานธุรกิจ หมายความว่ารวมถึง สถานที่ใดๆ ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ และครอบคลุมถึงสถานที่และอาณาบริเวณใดๆ สิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ ตลอดจนทรัพย์สินที่ใช้สำหรับประกอบธุรกิจด้วย เช่น เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ เป็นต้น

2. สถานประกอบธุรกิจจะต้องมีลักษณะประจำ (Fixed)

การมีลักษณะประจำ มุ่งถึงความคงทนถาวร (Permanence) ของสถานธุรกิจนั้นๆ ซึ่งโดยทั่วไป ลักษณะประจำหรือถาวรดังกล่าว หมายความว่า ต้องสามารถระบุที่ตั้งทางกายภาพ (Physical location) ของสถานธุรกิจที่ผู้มีเงินได้ใช้ประกอบธุรกิจ

คำว่า “ประจำ” ตามวรรคแรก หมายความว่าถึงลักษณะการดำเนินงานที่มีความถาวรเป็นประจำอยู่ในตัวเองถึงระดับหนึ่ง เช่น ลูกจ้างชาวต่างชาติของบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจ

²⁶ OECD Commentary on Model Tax Convention 2017, Article 5, paragraph 1.

²⁷ OECD Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary on Article 5, paragraph 1, page 295.

อันก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในประเทศไทยเป็นระยะเวลา 1 ปี แม้อู่จ้างคนดังกล่าวจะย้ายห้องพักหรือย้ายโรงแรมที่พักแห่งละวัน ซึ่งทำให้มีที่อยู่ไม่ประจำ แต่กรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีู่จ้างเข้ามาประกอบธุรกิจเป็นประจำแล้ว ซึ่งห้องพักหรือโรงแรมทีู่่จ้างพักอยู่ห้องละคืนนั้น ก็เข้าลักษณะเป็นสถานธุรกิจเช่นกัน

3. ผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น (Business must be carried on through this fixed place of business)

การประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น หมายความว่า สถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีเงินได้เริ่มใช้สถานธุรกิจประจำนั้น (Fixed) ในการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการ (Place of business) ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

นอกจากการพิจารณาความหมายโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น ในการพิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ มีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริง รวมทั้งองค์ประกอบในรายละเอียดอื่นๆ เพิ่มเติมด้วย เนื่องจากเกิดความขัดแย้งในการตีความระหว่างประเทศคู่สัญญา ทำให้ประเทศคู่สัญญามักกำหนดความหมายเฉพาะของ “สถานประกอบการถาวร” ของแต่ละประเทศคู่สัญญาเอาไว้ด้วย ซึ่งอาจแตกต่างกันไปตามอนุสัญญาของแต่ละประเทศ เพื่อให้สามารถนำไปใช้ในทางปฏิบัติและประกอบการพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศคู่สัญญานั้นๆ หรือไม่ โดยความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวร สามารถพิจารณาได้จากหลักการ 3 กรณี²⁸ ดังต่อไปนี้

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset Permanent Establishment)

สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน คือ สถานธุรกิจ (Place of Business) ซึ่งอาจเป็นสถานที่ สิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือ หรือเครื่องจักรอำนวยความสะดวกต่างๆ โดยจะต้องมีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนก็ได้ แต่ต้องมีลักษณะการดำรงอยู่ของทรัพย์สินยึดติดกับที่ตั้งทางภูมิศาสตร์²⁹ ที่เป็นประจำถาวร (Fixed) ซึ่งจะต้องพิจารณาทั้งในแง่

²⁸ ชนาภานต์ สรรพพิทักษ์เสรี, มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561, หน้า 10-16.

²⁹ Arvid. A Skarr, Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publisher, 1991), page 123-125.

ระยะเวลา (Permanency) และความต่อเนื่องของการประกอบธุรกิจในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และในแง่สถานที่ (Location) ซึ่งหมายถึง ที่ตั้งของสถานประกอบการธุรกิจนั้น โดยสถานประกอบการถาวร โดยเฉพาะประเภททรัพย์สินให้รวมถึง สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง และเหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity Permanent Establishment)

สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม คือ การมีสถานประกอบการถาวรที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมหรือโครงการต่างๆ เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือติดตั้ง และกิจกรรมตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมนั้นๆ จะต้องเป็นการดำเนินโครงการในรัฐแหล่งเงินได้ โดยมีจุดสำคัญที่ระยะเวลาในการดำเนินการตามกำหนดเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น กำหนดระยะเวลาการดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวรที่มีระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือนเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม เป็นต้น ทั้งนี้ การกำหนดระยะเวลาดังกล่าวอาจมีความแตกต่างกันไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ

3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent Permanent Establishment)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน เกิดจากการที่มีบุคคลหรือวิสาหกิจในรัฐหนึ่ง ดำเนินธุรกิจของตนผ่านตัวแทนในอีกรัฐหนึ่ง โดยให้ถือว่าสถานประกอบการถาวร (Deemed Permanent Establishment) ซึ่งการมีตัวแทนในลักษณะดังกล่าวมีผลในการประกอบธุรกิจเท่ากับการมีสถานประกอบการประจำ ดังนั้น ในการพิจารณาว่าตัวแทนในอีกรัฐหนึ่งถือว่าสถานประกอบการถาวรอยู่หรือไม่ มักจะพิจารณาจากอำนาจของตัวแทนเป็นสำคัญ โดยจะต้องไม่ใช่ตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ หรือเรียกว่า “ตัวแทนอิสระ (Independent Agent)”³⁰ ซึ่งได้กระทำการอันเป็นปกติธุรกิจ อย่างไรก็ตามของ OECD ได้กำหนดให้กิจกรรมของตัวแทนที่ไม่อิสระในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นผลให้เกิดสัญญาผูกพันตัวการอย่างเป็นทางการหรือสม่าเสมอกรณีดังกล่าวถือว่า ตัวแทนนั้นๆ เป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการแล้ว นอกจากนี้

³⁰ ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ หมายถึง บุคคลซึ่งประกอบกิจการตัวแทนในส่วนของตนเองอย่างแท้จริง โดยเป็นผู้รับความเสี่ยง (entrepreneurial risk) จากการประกอบกิจการนั้น และมีได้ตกอยู่ภายใต้การควบคุมอย่างใกล้ชิด (comprehensive control) จากตัวการ (พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 49.

การพิจารณาว่าการมีตัวแทน ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ จะครอบคลุมถึงตัวแทนที่มีอำนาจในการทำสัญญาเป็นปกติหรือมีบทบาทหลักในการก่อให้เกิดการทำสัญญาโดยมิได้มีการแก้ไขในสาระสำคัญโดยตัวการ (ไม่ว่าตัวแทนจะทำสัญญานั้นในนามตัวการหรือไม่) ตลอดจนในกรณีที่บุคคลใดกระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดแทนวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด เช่น ถูหนุนกินร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง เป็นต้น บุคคลนั้นย่อมถือว่าเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ ซึ่งถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย³¹

อย่างไรก็ดี นอกจากความหมายโดยทั่วไปและความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวรตามที่กล่าวข้างต้น ซึ่งจะพิจารณาสถานประกอบการถาวรทั้งประเภททรัพย์สิน กิจกรรมและการมีตัวแทนไม่เป็นอิสระ แต่เนื่องจากปัจจุบันการทำธุรกิจเข้าสู่ยุคการเคลื่อนย้ายแบบเสรี ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร ตลอดจนวิวัฒนาการการค้าประเทศ ส่งผลให้การดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งสถานประกอบการถาวรประจำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ก็สามารถดำเนินธุรกรรมและได้รับเงินได้ได้เป็นจำนวนมาก ทำให้เกิดการปรับเปลี่ยนรูปแบบธุรกิจและการดำเนินธุรกิจเพื่อหาความได้เปรียบในการแข่งขัน ใช้โอกาสในการขยายตลาดและหาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับลูกค้าในอีกประเทศหนึ่งโดยไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการทางภาษี (tax presence) เช่น หน้าร้าน โรงงานที่เป็นประจำหรือถาวร เป็นต้น เช่นเดียวกับในอดีต³² ดังนั้น เมื่อความจำเป็นในการมีที่ตั้งทางกายภาพของสถานธุรกิจประเภทต่างๆ ลดลง จึงก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน

สถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน หรือสถานประกอบการถาวรในรูปแบบดิจิทัล (Virtual Permanent Establishment or Digital Permanent Establishment) เป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นเพื่อต้องการตอบโต้ผู้ประกอบการต่างชาติ (Non-resident) ที่อาศัยเทคโนโลยี และเครื่องมือทางอิเล็กทรอนิกส์ในการประกอบธุรกิจโดยหลีกเลี่ยงการมีที่ตั้งทางกายภาพของสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ เพื่อที่จะได้ไม่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้นั้นๆ โดยสิ่งที่มีบทบาทสำคัญในการเป็นสื่อกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ได้แก่ เว็บไซต์ (Website) เซิร์ฟเวอร์ (Server) และผู้ให้บริการ

³¹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 46-47.

³² เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิมพงษ์ ศิริจันทร์วานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 1), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 5 (พฤษภาคม 2562), หน้า 49-50.

อินเทอร์เน็ต (ISP)³³ ซึ่งทำให้เกิดข้อพิจารณาว่าหากมีการประกอบธุรกิจโดยมีสื่อกลางเหล่านี้ จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่

ทั้งนี้ ความสำคัญของการพิจารณาถึงสถานะความเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนหรือสถานประกอบการถาวรในรูปแบบดิจิทัลดังกล่าวข้างต้น ทำให้ OECD เกิดแนวคิดในการขยายหลักเกณฑ์ทั่วไปของการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวร โดยลดความเคร่งครัดของการปรากฏทางกายภาพ (Physical Presence) และหันมาให้ความสำคัญกับจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษีใหม่บนพื้นฐานของการมีบทบาททางเศรษฐกิจที่สำคัญ (New Nexus based on Significant Economic Presence) แทนการมีสถานประกอบการถาวร โดยกำหนดปัจจัยบ่งชี้ที่สำคัญ 3 ปัจจัย³⁴ ได้แก่

(1) ปัจจัยด้านรายได้ที่สร้างขึ้นมาจากแหล่งประเทศเงินได้นั้นๆ โดยครอบคลุมธุรกรรมดิจิทัลกับลูกค้าในประเทศผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มและระบบอัตโนมัติโดยไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพของลูกค้า

(2) ปัจจัยด้านดิจิทัล โดยครอบคลุมถึงการใช้อโดเมนท้องถิ่นในประเทศเป้าหมาย (A local domain name) เช่น or.th, co.th เพื่อให้ผู้ใช้ท้องถิ่นสามารถค้นหาได้จากเว็บไซต์ท้องถิ่นได้โดยง่าย การใช้ดิจิทัลแพลตฟอร์มท้องถิ่น (A local digital platform) และการใช้ระบบการชำระเงินเป็นสกุลเงินท้องถิ่น (Local payment options)

(3) ปัจจัยด้านผู้ใช้งาน พิจารณาจากฐานจำนวนผู้ใช้งานรายเดือน (Monthly active users) ซึ่งมีการใช้งานบนดิจิทัลแพลตฟอร์มของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตามรอบของปีภาคนั้น รวมถึงการพิจารณาจากปริมาณของเนื้อหาดิจิทัลที่เก็บรวบรวมผ่านแพลตฟอร์ม (Data collected) จากผู้ใช้และลูกค้าที่อยู่เป็นหลักแหล่งในประเทศนั้นระหว่างรอบปีภาษีด้วย

นอกจากนี้ G20/OECD ได้พัฒนาหลักการป้องกันที่เรียกว่า Anti-Fragmentation และหลักความเกี่ยวเนื่องในการประกอบธุรกิจ (Cohesive business operation) ขึ้นมาเพื่อพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ โดยหากกิจกรรมในประเทศแหล่งเงินได้นั้นไม่ว่าจะทำโดยบริษัทเดียวหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (Closely related enterprise) ถ้ากิจกรรมต่างๆ รวมเข้า

³³ ชนาگانต์ สรรพพิทักษ์เสรี, มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561, หน้า 13-14.

³⁴ ณัฐพล ศรีพจนารถ, แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy), Tax Policy Journal, สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, Edition 1 Volume 55 (March 2018), หน้า 2.

ด้วยกันและสนับสนุนซึ่งกันและกัน หรือมีความเกี่ยวข้องต่อเนื่องกัน จะสามารถถือว่าเป็นบริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ได้³⁵ อีกทั้ง ในเวทีระหว่างประเทศได้มีการศึกษาและปรับปรุงข้อตกลงภาษีระหว่างประเทศใหม่โดย OECD Model 2017 ซึ่งได้มีการปรับปรุงคำนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” เพื่อให้กิจกรรมพิเศษที่เคยได้รับข้อยกเว้นมีความชัดเจนขึ้น กล่าวคือ เดิมตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดลักษณะของกิจกรรมซึ่งไม่เข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวร แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวจะถูกดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำ เนื่องจากกิจกรรมที่กำหนดนั้นเป็นเพียงการจัดเตรียมหรือเป็นการสนับสนุน (preparatory or auxiliary) เช่น การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น การเก็บไว้เพื่อแปรสภาพการเก็บรักษาสินค้าของวิสาหกิจเพียงเพื่อเก็บรักษาจัดแสดงหรือใช้เพื่อการแปรสภาพ การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อใช้ในการจัดซื้อสินค้าหรือรวบรวมข้อสนเทศหรือกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นการสนับสนุนให้แก่วิสาหกิจนั้นๆ เป็นต้น กิจกรรมเหล่านี้ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้น OECD Model 2017 จึงมีการปรับปรุงคำนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” เพิ่มเติม เพื่อให้ข้อยกเว้นของกิจกรรมพิเศษดังกล่าวข้างต้นมีความชัดเจน โดยการกำหนดกฎเกณฑ์ตัวแทนสถานประกอบการถาวรที่รัดกุมและครอบคลุมมากขึ้น³⁶ ดังนี้

(1) หากตัวแทนมีเจตนากระทำการใดๆ ให้ผลเสมือนหนึ่งการลงนามในสัญญาเป็นปกติแทนตัวการในประเทศ ถือได้ว่ามี Taxable Presence ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยกเว้นจะพิสูจน์ได้ว่าการกระทำการดังกล่าวเป็นการกระทำในของเขตของตัวแทนอิสระเท่านั้น

(2) ขยายขอบเขตการเป็นนายหน้าตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้ที่จะเข้าเงื่อนไขการมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นนายหน้าที่สรุปสัญญาหรือมีอำนาจลงนามในนามของบริษัทต่างประเทศเท่านั้น แต่ให้รวมถึงนายหน้าตัวแทนที่ทำหน้าที่หลักในการนำไปสู่การทำสัญญาหรือมีการสรุปสัญญาเป็นประจำ โดยไม่มีการแก้ไขสัญญาที่มีนัยสำคัญ โดยนิติบุคคลต่างประเทศ

(3) กำหนดนิยามตัวแทนที่เป็น “อิสระ” จะไม่ถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร และแยกต่างหากจากวิสาหกิจอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิด (Closely Related Enterprises) ยกเว้นตัวแทนอิสระดังกล่าว ต้องดำเนินการตามคู่มือที่กำหนดโดยนิติบุคคลต่างประเทศ หรือ

³⁵ เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 52.

³⁶ เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 3), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 7 (กรกฎาคม 2562), หน้า 7-8.

ถูกควบคุมกำกับโดยนิติบุคคลต่างประเทศ มีความเสี่ยงในการประกอบธุรกิจที่เชื่อมโยงกับนิติบุคคลต่างประเทศ ตลอดจนการเป็นตัวแทนที่เป็น exclusive หรือ almost exclusive สำหรับนิติบุคคลต่างประเททรายเดียวกันอย่างต่อเนื่องหรือเป็นระยะเวลานาน ก็ถือว่าเป็นนายหน้าตัวแทนที่ไม่มีความเป็นอิสระด้วย

จากการศึกษาหลักการพิจารณาสถานประกอบการถาวรดังกล่าวข้างต้นแล้ว สามารถสรุปได้ว่า ในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นเรื่องที่ใช้ในการชี้ถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งหากมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดให้สิทธิกับประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่รับจากกำไรจากธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศนั้น แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ สิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากกำไรจากธุรกิจจะตกไปเป็นสิทธิของประเทศถิ่นที่อยู่ ดังนั้น หลักการพิจารณาว่าเกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่นั้น ย่อมเป็นสิ่งสำคัญโดยอาศัยหลักการประเมินทั้งด้านทรัพย์สินกิจกรรม และตัวแทน ตลอดจนการพิจารณาถึงการมีบทบาททางเศรษฐกิจที่สำคัญในการเข้าถึงเศรษฐกิจในรูปแบบดิจิทัล เพื่อระบุการมีสถานประกอบการถาวรในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศได้อย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

อย่างไรก็ดี เพื่อให้เข้าใจถึงคำว่า “กำไรจากธุรกิจ” ซึ่งเป็นผลจากการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ และต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้น จึงควรทำการศึกษาให้เข้าใจถึงความหมายและหลักการจัดเก็บภาษีจากกำไรทางธุรกิจ กล่าวคือ กำไรจากธุรกิจ (Business Profits) เป็นเงินได้ซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไปจะไม่มีกำหนดคำจำกัดความของคำว่า “กำไรจากธุรกิจ” ไว้โดยเฉพาะ แต่เป็นที่เข้าใจกันว่า “กำไรจากธุรกิจ” มีความหมายอย่างกว้างและรวมถึงเงินได้ทั้งหมดที่ได้มาจากการประกอบกิจการซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้เงินได้ประเภทอื่นๆ ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา โดยกำไรจากธุรกิจครอบคลุมแต่เพียงเงินได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการลงทุน (Investment) หรือเรียกว่า “Passive income” ได้แก่ เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ยที่เป็นดอกผลของทรัพย์สินประเภททุน (Capital) หรือค่าสิทธิ แต่จะต้อง

เกิดจากการทำมาหาได้หรือเรียกว่า “Active income” เท่านั้น³⁷ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า กำไรจากธุรกิจ จะเกิดจากกิจกรรมที่มุ่งกระทำเป็นปกติทางการค้า (Commercial purpose)³⁸

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งจัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) โดยมีข้อบทที่ 7 เรื่อง กำไรจากธุรกิจ ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้แก่ภานิชได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจแก่ภานิชได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”³⁹ ทั้งนี้ ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น⁴⁰

หากกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจตามบทบัญญัติของข้อบทที่ 7 วรรคหนึ่ง ซึ่งกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (Resident country) ยังคงมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายภายในประเทศของตนได้โดยไม่มีเงื่อนไข แต่หากผู้มีเงินได้ประกอบธุรกิจในรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ (Source country) โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีได้เต็มที่ แต่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้จากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น แต่หากเป็นกรณีที่มีผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวร ประเทศแหล่งเงินได้ก็จะยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด

³⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 30-31.

³⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 343-344.

³⁹ OECD 2017, Model Convention with respect to taxes on income and on capital, 21 November 2017, Article 7, page 10.

⁴⁰ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 339.

2.2.3 หลักการกำหนดนิยามและธุรกรรมระหว่างกัน ตามพระราชบัญญัติมาตรการ ป้องกันการค้าโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ในการศึกษาเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งส่วนใหญ่มักเกิดธุรกรรมระหว่างกันในกลุ่มบริษัทหรือมีความสัมพันธ์กันระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูกหรือบริษัทในเครืออื่นๆ ทั้งที่อยู่ในประเทศเดียวกันหรือตั้งอยู่อีกแห่งหนึ่งในต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้เกิดการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวทั้งในด้านการถือหุ้น การจัดการ และการควบคุม อาจจะใช้การกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการระหว่างกันในกลุ่มบริษัทเพื่อวางแผนภาษีให้กำไรส่วนใหญ่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ซึ่งจะมีผลให้กิจการสามารถประหยัดภาษีในภาพรวมได้ แต่การกระทำดังกล่าวอาจทำให้ประเทศที่ควรได้รับภาษีตามความเหมาะสมกับกิจการที่ผู้เสียภาษีกระทำในประเทศของตนต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ส่งผลให้ภาครัฐจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้น้อยลง ดังนั้น ในเดือนพฤศจิกายน 2561 ประเทศไทยจึงได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing) โดยมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล ซึ่งได้กำหนดนิยามและธุรกรรมระหว่างกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ดังนี้⁴¹

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด

2. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือ

3. นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่บุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง

อย่างไรก็ดี ในการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้มีการออกคู่มือเรื่อง การกำหนดราคาโอนสำหรับบริษัทข้ามชาติ

⁴¹ กรมสรรพากร, พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ.2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing), 21 พฤศจิกายน 2561. (ออนไลน์), (สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2563).

(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) เพื่อ กำหนดแนวทางในการพิสูจน์และคิดราคาโอนระหว่างหน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจที่อยู่ในเครือเดียวกัน โดยสร้างหลักการเพื่อเปรียบเทียบระหว่างราคาโอนกับราคาที่พึงซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ซึ่งเป็นหลักการมาตรฐานระหว่างประเทศในการตัดสินราคาโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ

สำหรับประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายหรือมาตรการใดๆ ในเชิงบังคับเพื่อ ป้องกันการเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติอย่างชัดเจน มีแต่เพียงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการวางแนวทางและกำหนดราคาโอนของธุรกรรมในมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งได้วางหลักใน การพิสูจน์ราคาโอนของธุรกรรมการให้บริการระหว่างกัน ประกอบกับกรมสรรพากรได้วางแนวทาง ในการปฏิบัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งได้อธิบาย คำว่า “ราคาโอน” หมายถึง ราคาหรือค่าตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน⁴² ซึ่งใช้เป็นหลักในการพิจารณาธุรกรรมระหว่างกัน โดยเฉพาะการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งจะต้องพิสูจน์ราคาโอนของธุรกรรมภายใต้ลักษณะความสัมพันธ์ตามที่กล่าวไว้ในพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ดังกล่าวข้างต้น

2.3 หลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ มักจะมีการเคลื่อนย้ายเงินทุนและแรงงานระหว่าง ประเทศ ซึ่งก่อให้เกิดความเชื่อมโยงของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ส่งผลให้ประเทศต่างๆ ใช้อำนาจรัฐ ในการอ้างหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน เช่น บางประเทศอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐ และผู้มีเงินได้ (หลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติ) ในขณะที่อีกรัฐอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับ แหล่งที่จ่ายเงินได้หรือสถานประกอบการถาวรอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นๆ (หลักแหล่งเงินได้) เป็นต้น ดังนั้น จึงส่งผลให้ธุรกรรมระหว่างประเทศ มักมีการเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนเดียวกันจากรัฐสองรัฐ หรือมากกว่านั้น ซึ่งเกิดเป็นภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี จากปัญหาความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศ ทำให้เกิดแนวทางร่วมกันของนานาประเทศในการสร้างหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่เป็นสากลและ

⁴² โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของ ผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 63.

พัฒนามาเป็นหลักการของ “อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)”⁴³ ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้เพื่อขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาระภาษีได้ โดยการที่รัฐเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันนั้นก็เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้⁴⁴ คือ

1. เพื่อขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน เป็นการกระตุ่นการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ
 2. ก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐในการปราบปรามการเลี่ยงภาษี
 3. เกิดความแน่นอนในภาระทางภาษีสำหรับผู้ทำการค้าระหว่างประเทศและนักลงทุน
 4. เพื่อจัดการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรที่เกิดขึ้น
 5. เพื่อแบ่งปันส่วนรายได้ในทางภาษีอากรระหว่างรัฐที่มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ
- ดังนั้น เมื่อเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศแล้ว จึงจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐ ซึ่งมี 2 วิธี คือ การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว และการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย ตามรายละเอียดดังนี้

1. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีฝ่ายเดียว เป็นการที่รัฐถิ่นที่อยู่ ใช้วิธีออกกฎหมายภายในของตนเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีอากรและอำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐ โดยมีทั้งการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในรูปของการยกเว้นและลดหย่อนภาษี ซึ่งอาจให้ตลอดไปหรือให้การบรรเทาในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น ซึ่งโดยทั่วไปจะเห็นว่ารัฐถิ่นที่อยู่ มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อน ในขณะที่รัฐแหล่งเงินได้อาจจะมีการลดอัตราภาษีสำหรับเงินได้บางประเภทลง เพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นๆ⁴⁵

วิธีการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว ประกอบด้วย 3 วิธีการ ได้แก่ (1) กรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ ออกกฎหมายภายในเพื่ออนุญาตให้ผู้เสียภาษีของตนนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในประเทศ หรือ (2) กรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ออกกฎหมายเพื่อนำภาษีในต่างประเทศมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีในประเทศ (Foreign tax

⁴³ โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 29-31.

⁴⁴ สรรค์ ดันดีจิตตานนท์, สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559, หน้า 34.

⁴⁵ วรนาถ ดันดีศิริวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกดุษฎีวิทยานิพนธ์ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561, หน้า 12.

credit) หรือ (3) กรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่ออกกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีบนเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ (Exemption)⁴⁶ ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะไม่เป็นการก่อให้เกิดการอ้างอิงสิทธิในการจัดเก็บภาษี ภายใต้กฎหมายภายในรัฐนั้นๆ ให้เพิ่มมากขึ้นแต่อย่างใด และไม่เป็นการขยายฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วย

2. การจัดการความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief)

การจัดการความซ้ำซ้อนของภาษีสองฝ่าย เป็นการที่รัฐของประเทศหนึ่งเจรจากับรัฐของอีกประเทศหนึ่ง และร่วมกันจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน ซึ่งมีผลให้ประเทศหนึ่งต้องยอมผ่อนผันอำนาจการจัดเก็บภาษี หรือยอมให้มาตรการจัดการความซ้ำซ้อนทางภาษี ในขณะที่อีกประเทศหนึ่งจะมีอำนาจจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ มิได้มีข้อจำกัดว่าประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้หรือประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่จะต้องเป็นฝ่ายจัดการความซ้ำซ้อนทางภาษีเสมอไป ซึ่งจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และประเภทเงินได้⁴⁷

อย่างไรก็ดี รัฐสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ได้ริเริ่มจัดทำต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น เพื่อให้รัฐสมาชิกใช้เป็นแนวทางในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ซึ่งเชื่อว่าเป็นวิธีการที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐได้ดีกว่าการจัดการความซ้ำซ้อนแต่เพียงรัฐถิ่นที่อยู่เพียงฝ่ายเดียว ทั้งนี้ สำหรับประเทศไทย ก็ใช้วิธีการจัดภาษีซ้ำซ้อนสองฝ่าย โดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐต่างๆ เช่นกัน ซึ่งนับถึงปัจจุบันประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับดินแดนภาษีทั้งหมด 61 ดินแดนภาษี⁴⁸

2.4 หลักการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการวางแผนภาษีอย่างรุนแรง

เนื่องจากความแตกต่างทางระบบกฎหมายภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ ทำให้มีความเป็นไปได้ที่ผู้ประกอบการหรือบริษัทต่างๆ จะทำการวางแผนภาษีหรือเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นโดยเฉพาะบริษัทข้ามชาติ ซึ่งมีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศ

⁴⁶ พล อีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 15.

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

⁴⁸ กรมสรรพากร, อนุสัญญาภาษีซ้อน (ออนไลน์), www.rd.go.th, (สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2563)

หรือมากกว่านั้นขึ้นไป เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ดังนั้น เพื่อให้เข้าใจถึงความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษี การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง การหลีกเลี่ยงภาษี และการหนีภาษี จึงจำเป็นต้องเข้าใจความหมายและแนวคิดของหลักการทั้งสี่ก่อน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.4.1 ลักษณะของการวางแผนภาษีอย่างรุนแรงและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

สำหรับคำว่า “การวางแผนภาษี” “การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง” และ “การหลีกเลี่ยงภาษี” โดยส่วนใหญ่มักมีความสับสนว่ามีความแตกต่างกันอย่างไร เนื่องจากทั้งสามคำเข้าลักษณะการดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมาย หรือใช้ช่องทางภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ไม่ได้กำหนดเป็นการห้ามไว้เพื่อนำไปสู่ผล นั่นคือ การลดภาระภาษีที่ไม่พึงเสียหรือภาษีที่ไม่ประสงค์จะเสียลงได้

การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) หมายถึง วิธีการบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องเป็นสำคัญ ซึ่งหลังจากได้ประเมินภาพรวมของภาระภาษีอากรของกิจการที่ถูกต้องได้อย่างชัดเจนแล้ว จึงพิจารณาถึงทางเลือกที่จะดำเนินการประหยัดภาษีภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอนหรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้นๆ ต่อไป

การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง (Aggressive Tax Planning) หมายถึง การใช้กลยุทธ์การวางแผนภาษีที่ใช้ประโยชน์ทางด้านเทคนิคหรือความไม่ลงรอยกัน (Mismatch) ซึ่งเป็นช่องว่างของระบบภาษีสองระบบขึ้นไป โดยมีเป้าหมายเพื่อลดความรับผิดชอบทางภาษีโดยรวม⁴⁹ ดังนั้น หากพิจารณาถึงคำว่า “อย่างรุนแรง (Aggressive)” มักจะครอบคลุมถึง การเตรียมการ เทคนิค กลยุทธ์ การเปลี่ยนแปลงตำแหน่ง โครงสร้าง แนวปฏิบัติ รูปแบบ ธุรกรรมและพฤติกรรมของบริษัทข้ามชาติ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางธุรกิจหรือการทำโดยมีเป้าหมายเฉพาะที่ไม่ใช่การวางแผนภาษีในประเทศเท่านั้น แต่เป็นการวางแผนภาษีระหว่างประเทศโดยรวมเป็นสำคัญ เช่น การปรับกระบวนการทางธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัท ซึ่งโดยส่วนใหญ่กลุ่มบริษัทข้ามชาติมักใช้วิธีการโยกย้ายผลกำไรไปยังสถานที่ที่มีกิจกรรมทาง

⁴⁹ European Commission, Taxation Papers: Working paper No.71-2017, HIS (project leader) In consortium with CPB Donaena, page 23.

เศรษฐกิจหรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย เป็นต้น ทำให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถลดภาระภาษีโดยรวมได้อย่างมาก

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หมายถึง วิธีการใดๆ ตามกฎหมายที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อที่จะได้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียต่ำกว่าเดิม โดยทั่วไปเป็นการดำเนินการภายใต้ช่องว่างของกฎหมาย (Loopholes) ความคลุมเครือของบทบัญญัติที่ปรากฏ (Ambiguities) หรือจุดบกพร่อง (Deficiencies) ของกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องนั้นๆ เช่น กรณีการทำสัญญาให้ทรัพย์สินแทนที่จะเป็นสัญญาการซื้อขาย เพื่อหลีกเลี่ยงการรับรู้รายได้ในการเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษีอากร แต่ความแตกต่างกันคือ ความหมายของคำว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งจะเข้าไปในทางด้านลบ เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีจะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการด้วยการบิดเบือน (Manipulation) กล่าวคือ การหลีกเลี่ยงภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป เช่น การดำเนินการจัดทำธุรกรรมลงใดๆ ในการประกอบธุรกิจของตน ซึ่งธุรกรรมเหล่านี้ถูกสร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นใดทางธุรกิจ นอกจากกระทำเพื่อรองรับวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีภายใต้ช่องว่างกฎหมายภาษีเท่านั้น⁵⁰

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร อาจแยกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังต่อไปนี้

1. รูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable tax avoidance) คือ การดำเนินการที่เข้าลักษณะการเลี่ยงภาษี แต่ไม่มีบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีที่ห้ามการดำเนินการเช่นว่าไว้ กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการที่ไม่ผิดและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การโอนทรัพย์สิน (ที่ไม่ใช่ข้อสังหาริมทรัพย์) หรือให้บริการโดยบุคคลธรรมดาในราคาต่ำกว่าราคาตลาด (กรณีไม่มีบทบัญญัติทางกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินธุรกรรมนั้นๆ ให้เป็นไปตามราคาตลาดไว้) หรือการตั้งใจเลี่ยงภาระภาษีจากรายได้ในต่างประเทศของบุคคลธรรมดา โดยการโยกย้ายไม่นำเงินได้นั้นกลับเข้ามาในประเทศไทย

⁵⁰ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552), หน้า 75.

ภายในปีภาษีที่เกิดเงินได้ ถือเป็น การปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งไม่มีกฎหมายหรือบทบัญญัติใดห้ามไว้เป็นการเฉพาะ จึงจัดว่าเป็นการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ตามกฎหมาย

2. รูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ไม่อาจยอมรับได้ (Unacceptable tax avoidance) คือ การดำเนินการที่เข้าลักษณะการเลี่ยงภาษี และมีบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีที่ห้ามการดำเนินการ เช่นว่าไว้ ซึ่งเป็นการที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ขัดหรือไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมาก จากการที่ผู้เสียภาษีเลือกทำตามกฎหมาย ทั้งที่แท้จริงแล้วมิได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น เช่น การประเมินการโอนทรัพย์สิน การให้กู้ยืม หรือให้บริการโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในราคาค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากมีบทบัญญัติทางกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินราคาค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยสำหรับธุรกรรมนั้นๆ ให้เป็นไปตามราคาตลาด หรือแม้แต่กรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทข้ามชาติที่ต้องพิสูจน์ให้เป็นไปตามราคาตลาด เป็นต้น⁵¹ ดังนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีที่ขัดหรือไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้ จึงมีความเสี่ยงจากการไม่ยอมรับของหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีและศาล ซึ่งเป็นเหตุให้ถูกประเมินภาษีได้

การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น การแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น

อย่างไรก็ดี เมื่อการหนีภาษีถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย การกระทำที่จะถือว่าเป็นการหนีภาษีจึงต้องเป็นการกระทำที่กฎหมายนิติบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ ฉะนั้น การหนีภาษีในรัฐหนึ่งจึงอาจไม่เป็นความผิดในอีกรัฐหนึ่ง ขึ้นอยู่กับว่ารัฐนั้นได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดฐานหนีภาษีหรือไม่⁵²

ดังนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงต่างกับการหนีภาษีอากร เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเน้นกระทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการประหยัดภาษีมากกว่าคำนึงถึงความถูกต้อง โดยอาศัยช่องว่างของ

⁵¹ พณิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 75.

⁵² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 813-815.

กฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษี ในขณะที่การหนีภาษีอากรมีระดับความรุนแรงต่อระบบการจัดเก็บภาษีมากที่สุด เพราะเป็นการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงมาก

ทั้งนี้ เพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจนยิ่งขึ้นจากความหมายและลักษณะการวางแผนภาษี การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง การหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถแสดงขอบเขตและลักษณะได้ตามรูปภาพในตารางที่ 3 โดยเรียงลำดับระดับความรุนแรงต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากน้อยที่สุดไปหาระดับความรุนแรงมากที่สุด ดังนี้

ตารางที่ 3 : ลักษณะการวางแผนภาษี การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง การหลีกเลี่ยงภาษี และการหนีภาษี

การวางแผนภาษี	การหลีกเลี่ยงภาษี	การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง	การหนีภาษี
- การบริหารภาระภาษี ภายใต้ กรอบ แห่ง กฎหมาย	- การใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษี	- การปรับกระบวนการทางธุรกิจเพื่อลดภาระภาษีกรณีส่งผลกำไรออกไปต่างประเทศ - การโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำ - การลดฐานภาษีโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือวางแผนภาษีเพื่อไม่ต้องเสียภาษีในรัฐในเลย	- การใช้วิธีที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก Taxation Papers : Working paper No.71-2017, HIS (project leader) In consortium with CPB Donaena, European Commission, page 23.

จากที่กล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การวางแผนภาษีอากร มักเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป เช่น การบันทึกรายจ่ายเป็นสองเท่าในการคำนวณกำไรสุทธิ การใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยลงนามกับรัฐต่างๆ และการใช้สิทธิได้รับยกเว้นสำหรับเงินได้บางประเภทที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เป็นต้น ดังนั้น การวางแผนภาษีจึงเป็นการบริหารความรู้ในหลักการทางกฎหมายภาษีและนำมาปรับใช้ให้ถูกต้องสำหรับการทำธุรกิจที่จะทำให้ภาระภาษีลดลง โดยที่

การประกอบธุรกิจหรือธุรกรรมหลักยังคงดำเนินการตามที่ตั้งใจไว้⁵³ ในขณะเดียวกัน การวางแผนภาษีอย่างรุนแรง ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษีอากร แต่มักจะเกิดขึ้นกับการวางแผนภาษีระหว่างประเทศ โดยการแสวงหาประโยชน์จากระบบภาษีที่แตกต่างกันของแต่ละประเทศ ซึ่งเป็นพฤติกรรมที่มักพบในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีได้มีเป้าหมายเฉพาะในการวางแผนภาษีในประเทศเท่านั้น แต่มุ่งพิจารณาถึงภาระภาษีในระดับภาพรวมของทั้งกลุ่มบริษัทเป็นหลัก ในทางตรงกันข้าม การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้อง จัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป ดังนั้น การวางแผนภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น จึงแตกต่างกันทั้งในแง่วัตถุประสงค์ รูปแบบ และการดำเนินการ ซึ่งการวางแผนภาษีอากรนั้นจะมีความชัดเจนและอาศัยสิทธิประโยชน์ทางกฎหมายที่รัฐเปิดช่องให้ด้วยความตั้งใจของแต่ละรัฐนั้นๆ เอง และมีความเสี่ยงในการถูกประเมินจากรัฐต่ำกว่ากรณีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

อย่างไรก็ดี ตามความคิดเห็นของผู้เขียนเห็นว่า ลักษณะของการวางแผนภาษีอย่างรุนแรงกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร จะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน เนื่องจากเป็นการหาช่องว่างทางกฎหมายด้วยการสร้างธุรกรรมต่างๆ ทางธุรกิจขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีในรูปแบบที่ไม่อาจยอมรับได้ ซึ่งถึงแม้ว่าการวางแผนภาษีอย่างรุนแรงจะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายและใกล้เคียงกับการหนีภาษีอากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อภาครัฐของประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่ถูกใช้เป็นฐานในการวางแผนภาษีดังกล่าว ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างมหาศาล

2.4.2 หลักการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนย้ายเงินกำไร

ความก้าวหน้าทางการค้าและการลงทุนในยุคที่ก้าวเข้าสู่เศรษฐกิจดิจิทัลดังเช่นปัจจุบัน ได้สร้างความเปลี่ยนแปลงและเชื่อมโยงระบบภาษีภายในประเทศต่างๆ ให้มีความสัมพันธ์กันอย่างมาก เมื่อการเคลื่อนไหวของทุน แรงงาน และการดำเนินธุรกิจเป็นไปได้อย่างเสรี ทำให้นโยบายการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของประเทศหนึ่ง อาจส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของอีกประเทศหนึ่งอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ จึงทำให้เกิดความบกพร่องของระบบภาษีของประเทศหนึ่งไม่ใช่ปัญหาของประเทศนั้นๆ แต่เพียงอย่างเดียว ดังนั้น ความบกพร่องของระบบภาษีระหว่างประเทศดังกล่าวจึงเปิดช่องทางให้แก่บริษัทข้ามชาติในการเลี่ยงภาษี หรือวางแผนเพื่อไม่เสียภาษีในรัฐใดเลย (Double non-taxation) โดยอาศัยช่องว่างของระบบภาษีของรัฐหรือความไม่ลงรอยกัน (Mismatch) ของระบบ

⁵³ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 74.

ภาษีอากรระหว่างประเทศ⁵⁴ ซึ่งการกระทำเช่นนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “การกัดกร่อนฐานภาษีและโยกย้ายเงินกำไรไปต่างประเทศ หรือ BEPS (Base erosion and profit shift : BEPS)”

BEPS เป็นการกระทำซึ่งแม้ว่าจะไม่ผิดกฎหมายโดยชัดเจน แต่หากรัฐปล่อยให้เกิดการกระทำเช่นนี้ อาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากบริษัทข้ามชาติสามารถใช้ BEPS เพื่อเพิ่มความได้เปรียบเชิงแข่งขัน (Competitive advantage)⁵⁵ โดยการอาศัยช่องว่างจากความแตกต่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐ หรือการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ รวมถึงการที่บริษัทข้ามชาติมีการโยกย้ายเงินกำไรที่ควรถูกจัดเก็บภาษีออกจากรัฐที่เกิดแหล่งเงินได้นั้นโดยการทำธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทระหว่างรัฐ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่มีได้มุงก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจ แต่เป็นธุรกรรมในลักษณะลวงเพื่อโยกย้ายเงินกำไรดังกล่าวทำให้เงินได้ที่เกิดจากการลงทุนไม่ถูกเก็บภาษีในรัฐใด หรือถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร่ำต่ำ ส่งผลให้บริษัทข้ามชาติจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในรัฐแหล่งเงินได้น้อยลงอย่างมีนัยสำคัญ

จากที่กล่าวข้างต้น BEPS จึงถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งอาศัยช่องว่างของกฎหมายปัจจุบัน โดยเฉพาะเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติในรูปแบบต่างๆ ที่ทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนย้ายเงินกำไร โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. การโยกย้ายกำไรจากดินแดนที่มีอัตรากำไรสูงไปยังดินแดนที่มีอัตรากำไรต่ำผ่านการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่ม เพื่อลดภาระภาษีในรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐที่มีการทำธุรกิจให้น้อยที่สุด ซึ่งรัฐดังกล่าวโดยมากเป็นดินแดนที่อัตรากำไรในระดับกลางถึงระดับสูง ทั้งโดยการวางโครงสร้างทางธุรกิจเพื่อโยกย้ายเงินกำไรผ่านทางธุรกรรมระหว่างรัฐ หรือการลดกำไรโดยเพิ่มรายจ่ายในรัฐแหล่งเงินได้ เช่น การสร้างรายจ่ายระหว่างกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจำนวนมาก ซึ่งเป็นรายจ่ายในรูปของค่าสิทธิ ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ ดอกเบี้ย และค่าที่ปรึกษา เป็นต้น หรือการโยกย้ายกำไรผ่านการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) เช่น การกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่ม ซึ่งไม่สอดคล้องกับราคาที่เป็นที่คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์จะกำหนดแก่กัน หรือการซื้อขาย

⁵⁴ ญัฐวินท์ นิลอนันต์, แนวทางการปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย เพื่อให้สอดคล้องกับ BEPS Action 5, การค้นคว้าอิสระปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561, หน้า 46.

⁵⁵ OECD, “About the Inclusive Framework on BEPS”, Retrieved on 2 January 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>. (สืบค้นเมื่อวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2563).

สินค้าผ่านรัฐที่เป็น Tax Haven ซึ่งมีราคาสูงกว่าความเป็นจริง เป็นต้น รวมถึงการทำให้ไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากแหล่งเงินได้หรือมีในอัตราที่ต่ำ⁵⁶

2. การใช้ประโยชน์จากความไม่สอดคล้องกัน (Mismatching) ของระบบกฎหมายในแต่ละรัฐ เพื่อทำให้ไม่มีภาษีหรือมีภาษีในอัตราร้อยในรัฐที่รับเงิน ซึ่งสามารถทำได้โดยการตั้งบริษัทในดินแดนที่มีภาษีต่ำ หรือรัฐที่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือการใช้ประโยชน์จากระบบภาษีที่แตกต่างกัน ส่งผลให้มีรายการกำไรที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่าเสมอขึ้นภายในกลุ่มบริษัท เช่น การใช้หน่วยธุรกิจหรือตราสารผสม (Hybrid instruments) โครงสร้างธุรกิจ ทางเดินเอกสาร และเนื้อหาในการดำเนินธุรกิจ เป็นต้น⁵⁷

3. การหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น การทำธุรกิจผ่านตัวกลางหรือบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ซึ่งเป็นบริษัทตัวกลางที่ทำหน้าที่ในการบรรเทาภาษีซ้อน โดยการลดหรือยกเว้นอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ต่างๆ ที่รับหรือจ่ายสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติแทนการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในรัฐนั้นๆ เพื่อมิให้เกิดสถานประกอบการ หรือการที่รัฐที่สามใช้สิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบเพื่อลดภาษี (Treaty shopping) ผ่านทางบริษัทลูกที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐที่ต้องการทำธุรกรรมด้วย เป็นต้น⁵⁸

4. การใช้รูปแบบการจัดตั้งบริษัทโดยใช้ทุนต่ำ (Thin Capitalization) หรือการกำหนดสัดส่วนทุนให้น้อยกว่าหนี้ ซึ่งสามารถทำได้โดยการกู้ยืมเงินระหว่างสมาชิกบริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยบริษัทแม่มักจะเป็นผู้ให้กู้ยืมเงินแก่บริษัทลูกในจำนวนมาก ทำให้บริษัทลูกต้องมีการจ่ายดอกเบี้ยเพื่อเป็นผลตอบแทนการกู้ยืมให้แก่บริษัทแม่ ซึ่งแท้ที่จริงแล้วคือ การส่งเงินกำไรแฝงออกไปในรูปของดอกเบี้ยจ่าย โดยบริษัทลูกสามารถนำดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในทางภาษีได้ ทำให้เสียภาษีน้อยลงเพราะกำไรต่ำลง ดังนั้น แทนที่บริษัทลูกจะเป็นผู้จ่ายเงินปันผลที่เป็นกำไรหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเป็นผลตอบแทนจากการลงทุนให้แก่บริษัทแม่

⁵⁶ ฐานิสสร มาสุจันทร์, การนำแนวทางป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้, เอกศศึกษาปริญญาโทศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557, หน้า 29.

⁵⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31-32.

ซึ่งจะต้องมีภาระภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรในรูปแบบเงินปันผลออกไป จึงเปลี่ยนมาใช้รูปแบบการตั้งทุนต่ำโดยจ่ายดอกเบี้ยที่ปลอดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ถือหุ้นในบริษัทแม่แทน⁵⁹

ดังนั้น การกระทำดังกล่าวข้างต้นจึงถือเป็นรูปแบบการเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เนื่องจากการที่ผู้เสียภาษีกระทำการเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยวิธีที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรที่ทำให้เกิดการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร จึงเป็นปัญหาาระดับสากลที่เกี่ยวข้องกับรัฐต่างๆ ทั้งในแง่ของความยุติธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากมีกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่สามารถใช้ประโยชน์จากการเข้าถึงเครื่องมือในรัฐต่างๆ ที่ไม่ต้องเสียภาษีได้ และสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากกฎเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกันของแต่ละรัฐ ซึ่งบริษัทภายในรัฐนั้นๆ ไม่สามารถใช้ประโยชน์ดังกล่าวได้ ซึ่งทำให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทข้ามชาติที่มีการทำธุรกรรมระหว่างรัฐกับบริษัทภายในรัฐที่มีได้มีการวางแผนภาษีโดยการทำธุรกรรมระหว่างรัฐ ส่งผลให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจลงทุนและยังทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี เพราะกำไรที่ต้องถูกเก็บภาษีถูกกีดกร่อนหรือถูกโยกย้ายออกไปจากรัฐแหล่งเงินได้ด้วยวิธีการต่างๆ ทำให้ภาพรวมในการจัดเก็บภาษีของรัฐลดลง⁶⁰

ผลจากการเกิดปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการโอนย้ายเงินกำไรของบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ทั้งหลาย ซึ่งทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศจากช่องว่างบนความสัมพันธ์ทางระบบภาษีในแต่ละประเทศนั้น ทำให้กลุ่มประเทศสมาชิก OECD ซึ่งเป็นฐานที่ตั้งของบริษัทแม่ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติต่างๆ ทั่วโลกได้รับผลกระทบจากความพยายามที่จะถ่ายเทกำไรจากการลงทุนในประเทศอื่นๆ ให้พ้นจากอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศตน จึงได้ออกแนวทางและมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่พบทั่วโลก ซึ่งสามารถแบ่งออกได้ 4 รูปแบบ⁶¹ คือ

⁵⁹ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552) หน้า 95-96.

⁶⁰ สุวนิสสร มาสุจันทร์, การนำแนวทางป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้, เอกศศึกษาปริญญาโทเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557, หน้า 33-34.

⁶¹ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552) หน้า 117-121.

1. กฎหมายที่มุ่งป้องกันการย้ายถิ่นของธุรกิจ (The Migration of Companies) หรือ การถ่ายโอนกำไร (The Shifting of Profits) ไปที่ดินแดน Tax Haven หรือรัฐที่มีภาษีต่ำมาก ๆ โดยการตั้งข้อบังคับที่เข้มงวดสำหรับความสามารถของบริษัทในการจัดตั้ง (หรือย้ายทุนไป) บริษัทลูกของตน ในรัฐที่ถูกตั้งข้อสงสัยดังกล่าว กฎหมายประเภทนี้มักจะอยู่ในรูปแบบข้อบังคับที่ให้ผู้เสียภาษีนั้น จะต้องขออนุญาตจากเจ้าพนักงานภาษีเสียก่อนจึงจะสามารถกระทำได้

2. กฎหมายที่มุ่งป้องกันการเก็บกักกำไรไว้ในดินแดน Tax Haven หรือรัฐที่มีภาษีต่ำมาก ๆ ซึ่งมักจะพบกฎหมายประเภทนี้ในรัฐที่เป็นรับส่งออกทุน (Capital exporting countries) โดยบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ได้ออกไปลงทุน มีธุรกิจในต่างประเทศมากมาย แต่สุดท้ายเก็บกำไรที่ได้ไว้ในรัฐอื่นเป็นส่วนใหญ่ ตัวอย่างเช่น กฎหมาย Controlled Foreign Company ของประเทศอังกฤษ โดยสาระสำคัญของกฎหมายคือ การขยายอำนาจการจับเก็บตามกฎหมายภาษีของรัฐตนไปถึงเงินได้ที่บริษัทข้ามชาตินำไปเก็บกักไว้ในต่างประเทศได้โดยเจ้าพนักงานภาษีสามารถเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทลูกที่ตั้งในต่างประเทศได้ โดยถือว่าเงินได้ที่ยังไม่ได้ส่งกลับได้มีการส่งกลับมาให้ผู้ถือหุ้นหรือบริษัทแม่แล้วโดยใช้หลักสัดส่วน (Pro Rata Basis) คือ เทียบจากอัตราส่วนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นมีในบริษัทลูก ทั้งนี้ ภาระภาษีของเงินได้นี้จะถูกคำนวณภายใต้กฎเกณฑ์ของกฎหมายภาษีของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ รวมถึงสิทธิอันพึงได้ตามปกติในการขอบรรเทาภาระภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่จ่ายไปแล้ว ในต่างประเทศสำหรับเงินได้ดังกล่าวจะยังคงมีอยู่เช่นเดิม

3. กฎหมายที่มุ่งป้องกันรูปแบบการเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เข้ามาในรัฐของตน (Inward Investment) ที่อาจมีความพยายามในการถ่ายเทออกไปนอกรัฐหลังจากมีกำไรเกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ต้องการเสียภาษีในประเทศดังกล่าว เช่น กฎหมายป้องกันการนำเทคนิคกำหนดราคาธุรกิจ ภายในกลุ่ม (Abusive Transfer Pricing) ที่บริษัทข้ามชาตินำมาใช้เพื่อบรรลุประโยชน์ในการวางแผนภาษี โดยเฉพาะเมื่อมีการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิออกไปให้ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่น ซึ่งหลักการคือ ตราบไต์ที่จำนวนที่จ่ายออกไปถูกกำหนดให้เป็นไปตามกลไกราคาในการดำเนินธุรกิจปกติ (Arm's Length Price) ย่อมไม่ถือว่าผิดปกติ แต่หากเป็นการกำหนดราคาให้แตกต่างจากราคาตลาดโดยจงใจที่จะสร้างผลกำไรหรือขาดทุนที่เกินจริง ทำให้ภาระภาษีที่ต้องเสียในรัฐของตนลดลง ด้วยอำนาจของกฎหมายประเภทนี้ เจ้าพนักงานภาษีมียุทธวิธีที่จะเข้าไปประเมินราคาและภาระภาษีเสียใหม่ให้ตรงกับความเป็นจริงได้ เป็นต้น

4. กฎหมายที่มุ่งป้องกันรูปแบบการวางแผนภาษีเพื่อบรรลุถึงผลประโยชน์อันมิชอบจากข้อตกลงใดๆ จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐตนได้ลงนามกับคู่สัญญา (Treaty Shopping) กฎหมายประเภทนี้อยู่ในรูปแบบที่เป็นข้อตกลงประการหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้คำจำกัดความผู้ที่สามารถมีสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาดังกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

อนึ่ง เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาทวิภาคี ซึ่งผูกพันเฉพาะรัฐคู่สัญญา ดังนั้นบุคคลที่จะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาดังกล่าว ต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดให้อนุสัญญาใช้บังคับแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ หมายถึง บุคคลใดๆ ที่ต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น การพิจารณาถิ่นที่อยู่จึงต้องพิจารณาจากกฎหมายภาษีของรัฐคู่สัญญา และหากพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาแล้ว บุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ก็ต้องใช้หลัก Tie Breaker Rule เป็นตัวชี้วัดว่าบุคคลนั้นควรมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด โดยหลักดังกล่าวจะพิจารณาความสัมพันธ์ของบุคคลนั้นกับรัฐทั้งสองว่าบุคคลนั้นผูกพันกับรัฐใดมากกว่า หรือมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดเป็นประจำ และหากยังมีความคลุมเครืออยู่ ให้พิจารณาจากสัญชาติซึ่งจะต้องอาศัยการตกลงร่วมกันตามลำดับ เป็นต้น⁶²

⁶² พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 19-20.

บทที่ 3

วิเคราะห์ผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ และการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล

โครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติล้วนแล้วแต่มีหลายรูปแบบตามที่กล่าวมาแล้ว ในบทที่ 2 รวมถึงมีหลายช่องทางในการได้มาซึ่งบริษัทจนกระทั่งเกิดการรวมกลุ่มกันเป็นกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีขนาดใหญ่ ต่อมาภายหลังจากเปิดการค้าเสรีที่เป็นอิสระระหว่างประเทศมีมากขึ้นควบคู่ไปกับการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการติดต่อสื่อสารที่ไร้พรมแดน ทำให้บริษัทข้ามชาติเหล่านี้เริ่มมีการปรับโครงสร้างธุรกิจของกลุ่มบริษัท โดยมีวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนและภาระภาษีให้ต่ำที่สุด เพื่อให้สามารถแข่งขันได้ในโลกธุรกิจปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ดังนั้น ในบทที่ 3 นี้ จึงเป็นการอธิบายถึงลักษณะธุรกรรมต่างๆ จากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งจะมีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกรรมดังกล่าว เพื่อนำไปวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากธุรกรรมนั้นๆ ทั้งในมุมมองของภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของไทย ดังต่อไปนี้

3.1 วิเคราะห์ลักษณะธุรกรรมจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

ในการศึกษารูปแบบและลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติในบทนี้ ภายใต้อำนาจการเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD) ซึ่งได้กล่าวถึงรูปแบบหลักๆ และลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติไว้ 4 ลักษณะโดยมีรายละเอียดดังนี้

1) การปรับโครงสร้างจากธุรกิจผลิตอย่างเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิต (Fully-Fledged manufacturer into a contract-manufacturers or toll-manufacturers)

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างธุรกิจจากผู้ผลิตแบบครบวงจรไปเป็นผู้รับจ้างผลิต คือ การเปลี่ยนจากผู้ผลิตเป็นผู้ให้บริการกับบริษัทในเครือในต่างประเทศ ซึ่งมักเป็นประเทศที่ไม่จัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ โดยเป็นการโอนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สิน และความเสียหายพร้อมผลกระทบที่เกิดขึ้นกับผลกำไรและขาดทุนที่คาดว่าจะได้รับในแต่ละประเทศของแต่ละบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ทั้งนี้ โครงสร้างในรูปแบบผู้รับจ้างผลิตนั้นจะต้องมีบุคลากรที่เหมาะสมกับหน้าที่งาน มีทรัพยากรอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถบริหารงานและจัดสรรความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม

2) การปรับโครงสร้างธุรกิจจากการเป็นผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจัดจำหน่ายผ่านตัวแทนหรือนายหน้า (Fully-Fledged distributors into limited-risk distributors or commissionaires)

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างธุรกิจจากผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือเป็นผู้จัดจำหน่ายผ่านตัวแทนหรือนายหน้า คือ การโอนหน้าที่งานที่ทำความเสี่ยง เช่น การพัฒนาตลาดหรือตราสินค้าให้เป็นที่ยอมรับ การกำหนดกลยุทธ์ การออกแบบบรรจุภัณฑ์ให้ตรงกับลูกค้าเป้าหมาย การกำหนดราคา การพัฒนาช่องทางการจัดจำหน่าย รวมถึงการให้บริการหลังการขาย และการเป็นผู้รับความเสี่ยงหากสินค้าไม่สามารถขายได้หรือไม่ได้คุณภาพ ไปยังผู้จัดจำหน่ายที่มีความเสี่ยงอย่างจำกัดในรัฐแหล่งเงินได้หรือให้เป็นเพียงตัวแทนหรือนายหน้าเท่านั้น โดยบริษัทผู้จัดจำหน่ายดังกล่าว จะต้องปฏิบัติตามแนวทางด้านการตลาดและการขายที่ถูกกำหนดมาจากบริษัทผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจร เช่น ราคา การทำการตลาด การโฆษณา ช่องทางการจัดจำหน่ายตามนโยบายที่กำหนดเป็นสำคัญ

3) การปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อการดำเนินการเฉพาะอย่างและให้บริการภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Rationalisation and/or specialization of functions)

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางในการดำเนินกิจกรรมบางอย่างของกลุ่มบริษัทในเครือโดยเฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้ที่มีต้นทุนต่ำกว่า เพื่อเป็นการประหยัดต้นทุนการดำเนินการของกลุ่มบริษัท เช่น กิจกรรมการผลิต กิจกรรมการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ กิจกรรมการอบรมพนักงาน เป็นต้น โดยเน้นไปลงทุนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศที่มีต้นทุนต่ำกว่าหรือเสียภาษีในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย ซึ่งเป็นการโอนหน้าที่งานที่ทำความเสี่ยงต่างๆ ไปยังบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่นั้นๆ เช่น จัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่เพื่อรับจ้างทำวิจัยและพัฒนาสินค้า รวมถึงวิจัยตามความต้องการในประเทศแหล่งเงินได้ตามโจทย์ที่บริษัทในเครือหรือบริษัทแม่ในอีกประเทศหนึ่งต้องการ โดยได้รับผลตอบแทนเป็นค่าจ้างทำวิจัยจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นต้น

4) การปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินทางปัญญาไปยังบริษัทหนึ่งของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (หรือเรียกว่า IP Company) และให้บริการด้านทรัพย์สินทางปัญญาแก่บริษัทอื่นๆ ในเครือกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้น (Transfer of intangible property rights to a single entity within the multinational)

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ความลับทางการค้า สูตรการผลิต หรือกระบวนการบริหารจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น ไปยังบริษัทหนึ่งๆ ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นๆ และยกเลิกสัญญาการใช้สิทธิหรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่างต่างๆ ในประเทศแหล่งเงินได้ในอดีต เช่น การให้ใช้เทคโนโลยีการผลิต หรือสิทธิในการใช้ตราสัญลักษณ์ต่างๆ ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น เนื่องจากการรับจ้างผลิตและรับจ้างจำหน่ายเท่านั้น ทำให้บริษัทในประเทศแหล่งเงินได้ถูกออกแบบมาเพื่อไม่ให้มีภาระต้องจ่ายค่าสิทธิดังเช่นที่เคยจ่ายในอดีต¹

ดังนั้น เพื่อความเข้าใจในลักษณะการปรับโครงสร้างธุรกิจแต่ละประเภทดังกล่าวข้างต้น ซึ่งจะยกตัวอย่างเพื่ออธิบายลักษณะธุรกิจทั้งก่อนและหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 : การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจจากผู้ผลิตเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิต (Fully-Fledged manufacturer into a contract-manufacturers or toll-manufacturers)²

บริษัท A Co. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A เป็นบริษัทแห่งหนึ่งที่อยู่ในเครือของบริษัทข้ามชาติ ก่อนที่บริษัท A Co. จะปรับโครงสร้างธุรกิจ บริษัท A Co. มีรูปแบบธุรกิจเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าเต็มตัว (Fully-Fledged manufacturer and distributor) โดยบริษัท A Co. มีหน้าที่ในการจัดซื้อวัตถุดิบและผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยใช้ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างซึ่งบริษัท A Co. เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นๆ รวมทั้งทำการตลาด ขายสินค้าให้ลูกค้าทั่วไปและขายสินค้าสำเร็จรูปให้บริษัท B Co. ในรัฐ B ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายและนำไปขายต่อให้ลูกค้าซึ่งเป็นบุคคลที่สาม ตามลำดับ ดังนั้นกรณีดังกล่าวทำให้บริษัท A Co. เป็นฝ่ายที่จะต้องแบกรับภาระความเสี่ยงต่างๆ ไว้เอง เช่น ความเสี่ยงในด้านการบริหารสินค้าคงคลัง ความเสี่ยงในหนี้สูญหากไม่สามารถเรียกเก็บเงินจากลูกค้าได้ และความเสี่ยงด้านการตลาด เป็นต้น

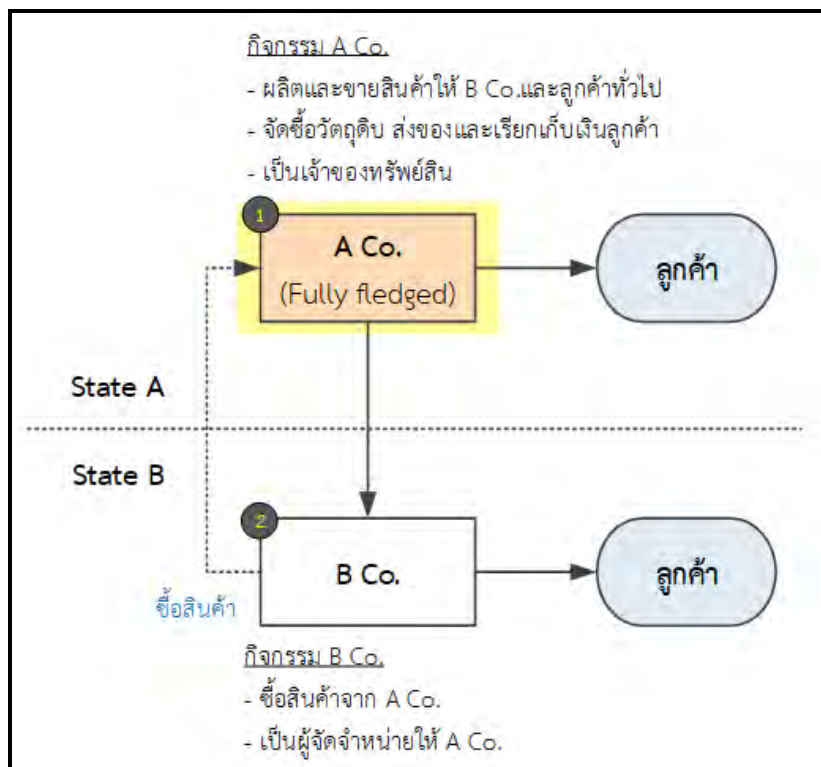
¹ เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร และ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพการสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 48.

² OECD, supra note 5, para. 9.76 - 9.77.

ต่อมา กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ตัดสินใจปรับโครงสร้างธุรกิจและบริษัท A Co. ได้เปลี่ยนรูปแบบการดำเนินงานจากการเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าเต็มตัวกลายเป็นผู้ผลิตประเภท “Toll manufacturer” โดยให้บริษัท B Co. ในรัฐ B เป็นผู้ให้บริการผลิตสินค้าตามคำสั่งของบริษัท A Co. ภายใต้สัญญาจ้างบริการผลิต (Toll manufacturing agreement) ซึ่งจะได้รับวัตถุดิบในการผลิตจากบริษัท A Co. เพื่อใช้ในกระบวนการผลิต

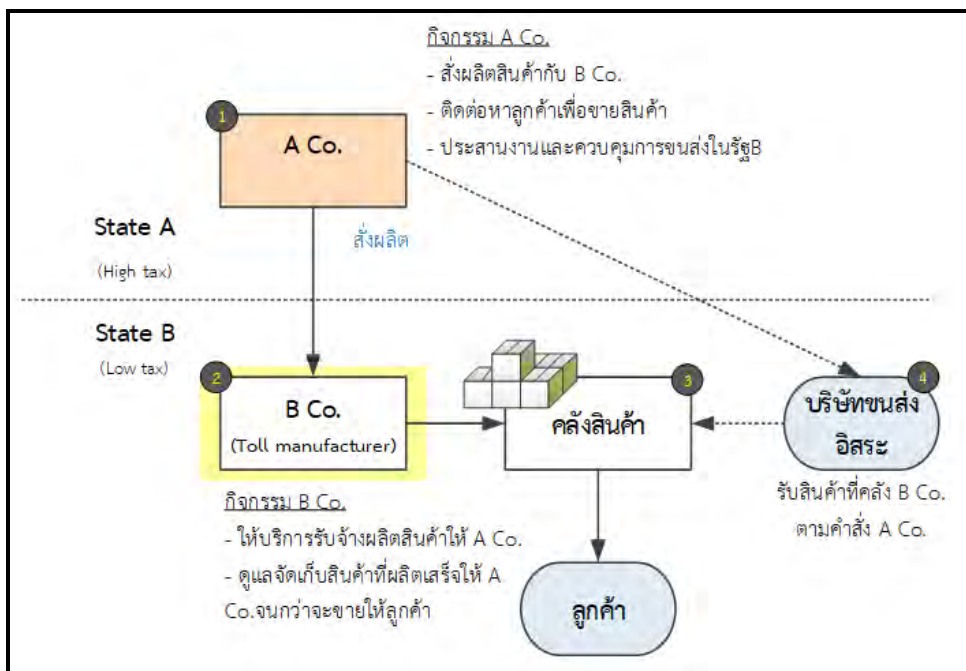
เมื่อบริษัท B Co. ผลิตเสร็จ จะมีหน้าที่ดูแลและจัดเก็บสินค้าดังกล่าวให้แก่บริษัท A Co. ในรัฐ B เพื่อรอให้บริษัทขนส่งอิสระที่บริษัท A Co. จ้างโดยตรงในรัฐ B มารับไปส่งมอบให้ลูกค้าในรัฐ B ต่อไป ทั้งนี้ กรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นจะตกเป็นของบริษัท A Co. ซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างผลิตทันทีที่บริษัท B Co. ผลิตเสร็จ โดยกรรมสิทธิ์จะโอนมายังบริษัท A Co. ก็ต่อเมื่อมีการขายต่อให้แก่ลูกค้าซึ่งเป็นบุคคลที่สาม โดยมีบริษัท A Co. เป็นผู้จัดจำหน่ายไปยังลูกค้า ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

ภาพที่ 1 : ตัวอย่างที่ 1 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้ผลิตเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิตก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, supra note 5, para. 9.76 - 9.77.

ภาพที่ 2 : ตัวอย่างที่ 1 : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้ผลิตเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นรูปแบบการจ้างผลิตตามสัญญาการผลิตหรือเป็นผู้ให้บริการผลิตหลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, supra note 5, para. 9.76 - 9.77.

กรณีตามตัวอย่างที่ 1 : ภาพที่ 2 ข้างต้น เมื่อบริษัท A Co. ในรัฐ A เปลี่ยนโครงสร้างบริษัทของตนเองจากการเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าอย่างเต็มตัวมาเป็นการจ้างผลิตในรูปแบบ Toll manufacturing ซึ่งดำเนินการโดยบริษัทในเครือ คือ B Co. ในรัฐ B ซึ่งอยู่ในดินแดนที่มีอัตราภาษีต่ำ โดย A Co. โอนย้ายหน้าทีงานการผลิตและดูแลจัดเก็บสินค้าไปให้ B Co. ดำเนินการให้ ภายใต้เงื่อนไขตามข้อตกลงในสัญญาจ้างบริการผลิตและจัดเก็บสินค้า โดย B Co. จะได้รับผลตอบแทนเป็นค่าบริการจาก A Co. (ค่าบริการ : จำนวนจากต้นทุนในการแปรสภาพและเก็บรักษา (ไม่รวมต้นทุนวัตถุดิบ) บวกอัตรากำไรขั้นต้นร้อยละ 10) ดังนั้น กรณีดังกล่าวเป็นการโยกย้ายกำไรจาก A Co. ซึ่งอยู่ในดินแดนที่มีอัตราภาษีสูงไปยังบริษัทในเครือซึ่งมีอัตราภาษีต่ำกว่าในรูปของการแฝงไปกับค่าจ้างบริการผลิตที่ A Co. ปล่อยให้ B Co. ในอัตราที่สูง ในขณะที่ B Co. จะมีรายได้จากการรับจ้างผลิตและดูแลสินค้าให้ A Co. ซึ่งถือเป็นเงินได้จาก “กำไรจากธุรกิจ” ที่จะต้องนำไปเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในรัฐ B แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในรัฐ B ตั้งอยู่ในดินแดนที่มีอัตราภาษีต่ำ ทำให้เงินได้จากการประกอบธุรกิจรับจ้างผลิตถูกนำไปเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่หากสมมติว่า B Co. ตั้งอยู่ในรัฐที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีหรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี จะทำให้รายได้

ของ B Co. ไม่ต้องถูกนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเลย ส่งผลให้บริษัทข้ามชาติมีภาระภาษี โดยภาพรวมของกลุ่มลดลงอย่างมาก

ตัวอย่างที่ 2 : การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจจากผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้า (Fully-Fledged distributors into limited-risk distributors or commissionaires)³

บริษัทข้ามชาติ Z Co. ในรัฐ Z เป็นบริษัทผู้จัดจำหน่ายสินค้าประเภท Luxury products ที่มีชื่อเสียงทางการค้า (Trade name) และเป็นที่ยอมรับของลูกค้านานาชาติเป็นอย่างดี ซึ่งได้มีการประกอบธุรกิจโดยทำสัญญาระยะยาวกับผู้ขาย (Suppliers) หลายรายเพื่อนำเข้าสินค้าดังกล่าวเพื่อขายให้ลูกค้าทั้งในรัฐ Z และต่างประเทศในนามของบริษัท Z Co. เอง ตลอดจนดำเนินกิจกรรมทางค้าและการตลาด และรับความเสี่ยงในการบริหารสินค้าคงคลัง การควบคุมคุณภาพสินค้า การขนส่งสินค้าและการให้บริการหลังการขายแก่ลูกค้า หรือเรียกว่า “ผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือแบบครบวงจร (Fully-Fledged distributors)”

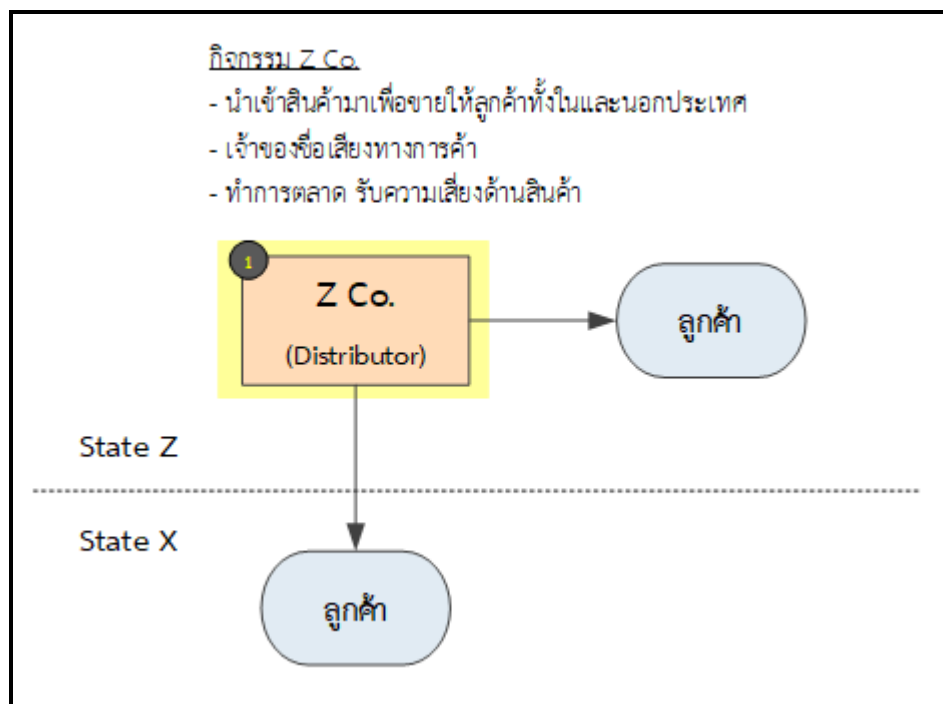
ต่อมา บริษัทข้ามชาติ Z Co. ได้ซื้อกิจการอื่นเข้ามาเป็นบริษัทในเครือจำนวน 3 บริษัท ได้แก่ บริษัท V Co. (จัดตั้งในรัฐ V), บริษัท W Co. (จัดตั้งในรัฐ W) และบริษัท X Co. (จัดตั้งในรัฐ X) และตัดสินใจปรับโครงสร้างธุรกิจโดยโอนชื่อเสียงทางการค้าให้แก่บริษัท V Co. โอนหน้าที่งานตามสัญญาจัดจำหน่ายให้แก่บริษัท W Co. และโอนหน้าที่ในการจำหน่ายสินค้าให้แก่บริษัท X Co. โดยบริษัท Z Co. จะลดหน้าที่งานที่ทำและความรับผิดชอบของตนลงให้เหลือเพียงเป็น “ตัวแทนจำหน่าย/นายหน้า (Commissionaire)” ให้กับบริษัท W Co. ซึ่งเป็นตัวแทนจัดจำหน่ายของกลุ่มบริษัทเท่านั้น โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียม/ค่าบริการ (Commission) ซึ่งหลังจากที่มีการปรับโครงสร้างธุรกิจแล้ว บริษัทข้ามชาติดังกล่าวมีผลกำไรลดลงกว่าที่เคยได้รับก่อนที่จะมีการปรับโครงสร้างธุรกิจ เป็นจำนวนมาก

อย่างไรก็ดี จากกรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท Z Co. ได้อธิบายถึงเหตุผลทางธุรกิจจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติกลุ่มนี้ว่าเป็นการจัดรูปแบบธุรกิจใหม่ เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินกิจกรรมทางการค้าแต่ละประเภท และเพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกันโดยรวมให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบ

³ ดัดแปลงตัวอย่างจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.188, page 45.

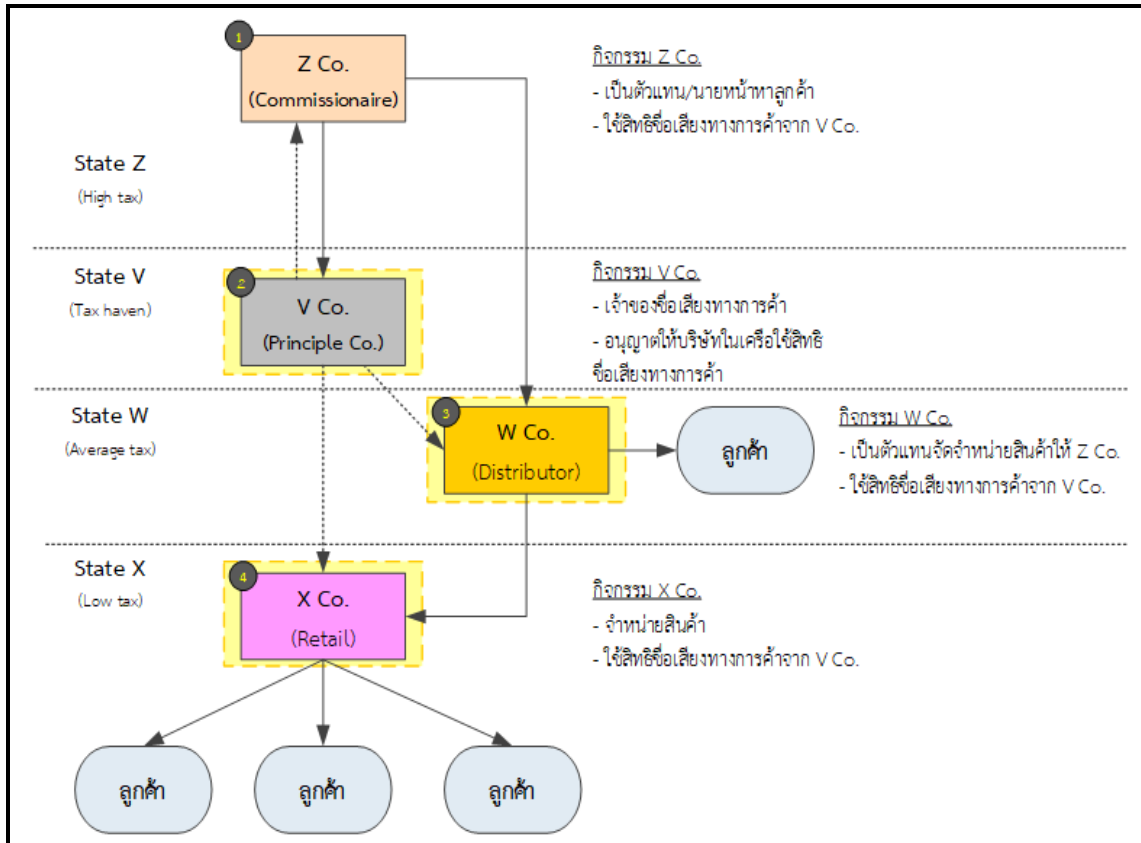
ทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

ภาพที่ 3 : ตัวอย่างที่ 2 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้าก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.188, page 45.

ภาพที่ 4 : ตัวอย่างที่ 2 : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวหรือแบบครบวงจรไปเป็นผู้จัดจำหน่ายที่รับความเสี่ยงอย่างจำกัดหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้าหลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.188, page 45.

กรณีตามตัวอย่างที่ 2 : ภาพที่ 4 ข้างต้น เมื่อบริษัท Z Co. ในรัฐ Z ซึ่งเป็นดินแดนที่มีอัตราภาษีสูงได้ทำการเปลี่ยนโครงสร้างบริษัทของตนเอง โดยลดบทบาทจากการเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าอย่างเต็มตัวมาเป็นเพียงตัวแทนหรือนายหน้าเท่านั้น โดย Z Co. มีหน้าที่เป็นนายหน้าหาลูกค้า เจรจาต่อรองจนได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ในส่วนสำคัญสำหรับ W Co. ซึ่งเป็นตัวแทนจัดจำหน่ายให้กับ Z Co. โดยได้รับผลตอบแทนเป็นเพียงค่าธรรมเนียม/ค่าบริการ (Commission) ในอัตราร้อยละที่กำหนดตามยอดขาย ซึ่งเป็นผลมาจากการติดต่อและหาลูกค้าให้ W Co. ได้เท่านั้น รวมถึง Z Co. สามารถลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารลง เนื่องจากโอนหน้าที่งานและความเสี่ยงไปให้แก่ W Co. แล้ว ส่งผลให้เงินได้ของ Z Co. ลดลง อันเป็นผลให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ประเภท “กำไรจากธุรกิจ” ลดลงจากเดิมอย่างมาก

นอกจากนี้ ผลจากการที่ Z Co. โอนความเป็นเจ้าของในชื่อเสียงทางการค้า ซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไปไว้ที่ V Co. ในดินแดนปลอดภาษี (Tax haven) เพื่อให้เป็นศูนย์กลางของการจัดการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างภายในกลุ่มบริษัท โดย V Co. จะเป็นผู้ให้สิทธิอนุญาตแก่บริษัทในเครือในการใช้ชื่อเสียงทางการค้าสำหรับการประกอบธุรกิจของตนได้ โดยได้รับค่าตอบแทนเป็น “รายได้ค่าสิทธิ” ซึ่งหากกรณีที่ยังไม่ได้มีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ Z Co. เป็นเจ้าของชื่อเสียงทางการค้าที่ต้องการให้บริษัทในเครือ (W Co.) ในต่างประเทศใช้ชื่อเสียงทางการค้า แต่รัฐ Z ไม่มี การลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับรัฐ W ทำให้เมื่อ W Co. จ่ายค่าสิทธิการใช้ชื่อเสียงทางการค้าให้กับ Z Co. จะต้องมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในรัฐ W ในอัตราร้อยละ 15 และเมื่อ Z Co. ได้รับค่าสิทธิดังกล่าวแล้ว จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่งในรัฐ Z เนื่องจากไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐดังกล่าวไว้ ดังนั้น การที่ Z Co. โอนความเป็นเจ้าของในชื่อเสียงทางการค้าให้กับ V Co. ในรัฐที่ปลอดภาษีและมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ W ที่ W Co. ตั้งอยู่ เมื่อ W Co. จ่ายค่าสิทธิให้ V Co. จะทำให้ W Co. ไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อน และเมื่อ V Co. ได้รับเงินได้จากค่าสิทธิดังกล่าวจาก W Co. แล้ว ก็ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวอีก เนื่องจากผลของการตั้งอยู่ในดินแดนปลอดภาษี

จากการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวข้างต้น จึงสามารถสรุปได้ว่า กลุ่มบริษัทข้ามชาตินี้สามารถประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลได้จากการมีเงินได้เพื่อเสียภาษีจาก “กำไรจากธุรกิจ” ในดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละต่ำ สามารถลดภาระภาษีเงินได้จากการเป็นเพียงตัวแทน/นายหน้าซึ่งเสียภาษีเฉพาะจากค่าธรรมเนียม/ค่าบริการ (Commission) ทำให้มีเงินได้เพื่อเสียภาษีลดลง ประกอบกับลดภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนและการเลือกสถานประกอบธุรกิจในดินแดนที่ปลอดภาษี เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีจากค่าสิทธิที่ได้รับ

ตัวอย่างที่ 3 : การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่างและให้บริการแก่บริษัทในเครือในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Rationalisation and/or specialization of functions)⁴

บริษัท M1 Co. เป็นบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติแห่งหนึ่ง ทำหน้าที่เป็นผู้วิจัยและพัฒนา ออกแบบสินค้า ผลิตและขายเสื้อผ้าแบรนด์เนม ซึ่งเป็นตราสินค้าที่ได้รับการยอมรับและมีชื่อเสียงไปทั่วโลก (Fully-Fledged manufacturer and distributor) โดยบริษัท M1 Co. จัดตั้งขึ้นในรัฐ M ซึ่งเป็นแหล่งที่มีต้นทุนค่าแรงงานสูง จึงได้ตัดสินใจปิดกิจกรรมการผลิต และย้ายฐานการผลิตไปยังบริษัท M2 Co. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในรัฐ N โดยรัฐดังกล่าวมีค่าแรงงานที่ต่ำกว่ารัฐ M อย่างมาก

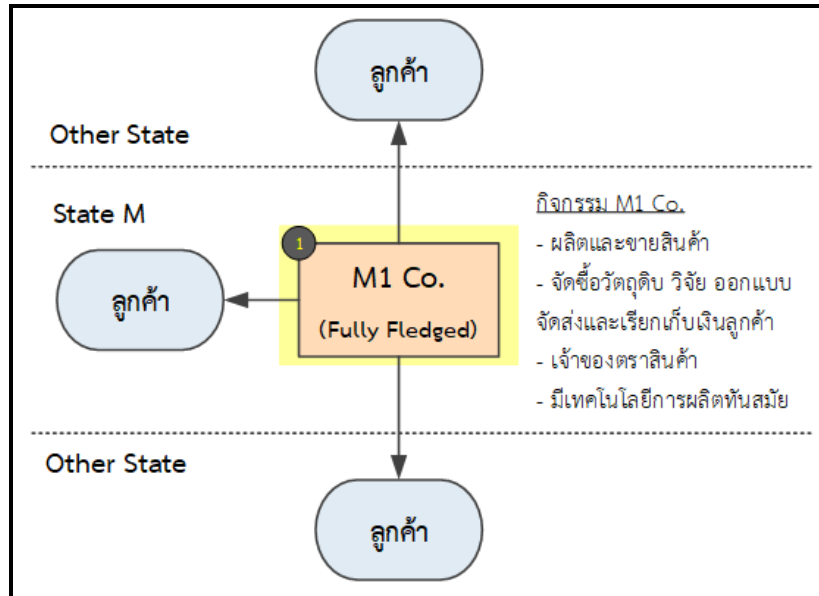
บริษัท M1 Co. ได้ทำการโอนทรัพย์สินของตนที่มีอยู่ เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์เครื่องมือสินค้าคงเหลือและกระบวนการผลิตไปยังบริษัท M2 Co. นอกจากนี้ พนักงานและลูกจ้างของบริษัท M1 Co. ได้ถูกโอนย้ายไปยังบริษัท M2 Co. ด้วย เพื่อช่วยบริษัท M2 Co. ในกิจกรรมการผลิตที่เพิ่งได้รับมา ทั้งนี้ ภายหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจดังกล่าว บริษัท M1 Co. ยังคงเป็นเจ้าของสิทธิในตราสินค้า ความรู้และเทคโนโลยีการผลิตและกิจกรรมการออกแบบสินค้า รวมถึงสัญญาต่างๆ ที่มีอยู่กับผู้จัดจำหน่ายและลูกค้าดังกล่าวเช่นเดิม โดยมีบริษัทในเครือ คือ บริษัท M2 Co. เป็นผู้ผลิตเสื้อผ้าแบรนด์เนมภายใต้สัญญาจ้างผลิต (Contract manufacturing agreement) ซึ่งบริษัท M1 Co. จะออกแบบมาให้ อย่างไรก็ดี บริษัท M2 Co. ต้องจ่ายค่าสิทธิในการใช้เทคโนโลยีการผลิตไปให้บริษัท M1 Co. ตามข้อตกลงในสัญญาให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) ทุกเดือน

นอกจากนี้ บริษัท M1 Co. ได้พิจารณาจัดตั้งบริษัท M3 Co. ขึ้นมาใหม่ในรัฐ O เพื่อโอนหน้าที่ในการวิจัยและพัฒนาสินค้าจากบริษัท M1 Co. ไปยังบริษัท M3 Co. เพื่อทำหน้าที่รวมศูนย์การให้บริการด้านวิจัยสินค้าใหม่ๆ ให้แก่บริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยบริษัท M3 Co. จะรับจ้างทำวิจัยให้ตามความต้องการของบริษัทในเครือที่อยู่ในแต่ละประเทศแหล่งเงินได้ผ่านการสั่งการจากบริษัท M1 Co. ซึ่งกลายเป็นศูนย์กลางของภูมิภาค (Regional Hub) โดยบริษัท M3 Co. จะได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าจ้างทำวิจัยจากบริษัท M1 Co. ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

⁴ OECD, supra note 5, para. 9.95.

ภาพที่ 5 : ตัวอย่างที่ 3 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง

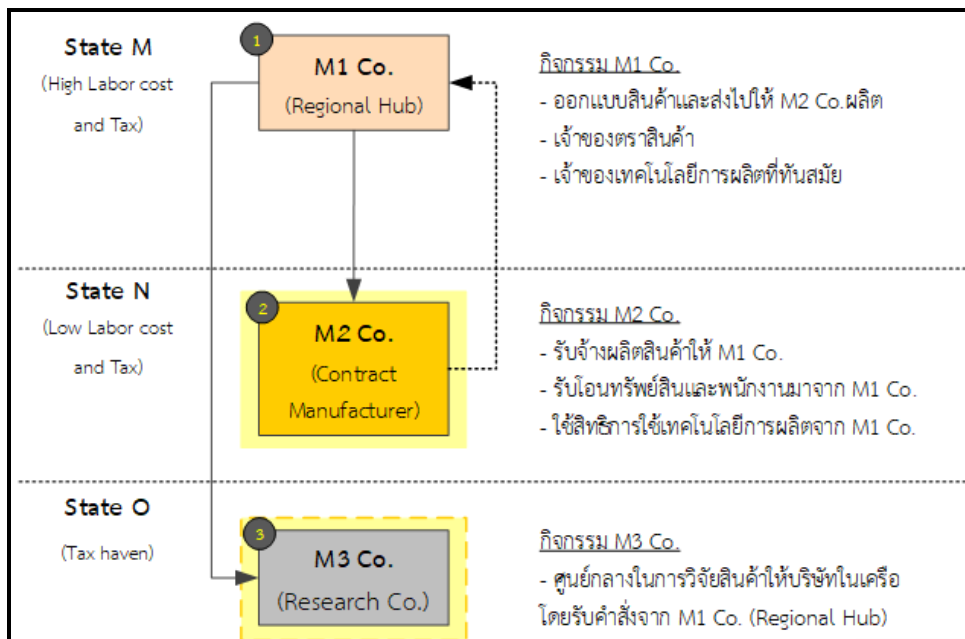
ก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, supra note 5, para. 9.95.

ภาพที่ 6 : ตัวอย่างที่ 3 : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง

หลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, supra note 5, para. 9.95.

กรณีตามตัวอย่างที่ 3 : ภาพที่ 6 ข้างต้น เมื่อบริษัท M1 Co. ในรัฐ M เปลี่ยนโครงสร้างธุรกิจจากการเป็นผู้ผลิตและจัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวมาเป็นศูนย์กลางการให้บริการแก่บริษัทต่างๆ ในเครือ (Regional Hub) ซึ่งจะได้รับผลตอบแทนเป็นค่าบริการจัดการตามเงื่อนไขที่ตกลงกันในสัญญา ในขณะที่เดียวกัน M1 Co. จะได้รับรายได้จากค่าสิทธิจากการอนุญาตให้ M2 Co. ใช้สิทธิในเทคโนโลยีการผลิตที่ทันสมัยที่ M1 Co. เป็นเจ้าของอยู่ โดยถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามหลักการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิ ซึ่งกำหนดให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้ (M1 Co.) มีถิ่นที่อยู่ (รัฐ M) โดยเป็นผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ (M2 Co.) ต้องยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด ดังนั้น เงินได้จากค่าสิทธิที่ได้รับจาก M2 Co. จึงได้รับยกเว้นอันเป็นผลมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ M และรัฐ N

อย่างไรก็ดี การที่ M1 Co. โอนกิจกรรมการผลิตไปให้ M2 Co. ในรัฐ N ซึ่งมีอัตราค่าแรงงานและภาษีต่ำกว่า เพื่อให้ทำหน้าที่เป็นผู้ผลิตสินค้าแทน และโอนหน้าที่งานในการวิจัยสินค้าใหม่ๆ ไปให้ M3 Co. ในดินแดนที่ปลอดภาษี ทำให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้โดยการสร้างรายจ่ายใน M1 Co. ให้สูงขึ้นจากการจ้าง M3 Co. ให้ทำการวิจัยสินค้าให้เพื่อทำให้เหลือกำไรที่จะนำไปเสียภาษีเงินได้มีจำนวนลดลง เนื่องจากการสร้างค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้น ในขณะที่เดียวกัน M3 Co. จะมีรายได้จากการวิจัยสินค้าที่ได้รับจาก M1 Co. แต่เนื่องจากอยู่ในดินแดนที่ปลอดภาษี ทำให้ M3 Co. ไม่มีเงินได้ที่ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ M2 Co. ซึ่งมีรายได้จากการให้บริการรับจ้างผลิตแก่ M1 Co. โดยได้รับค่าตอบแทนในอัตราที่บวกกำไรขั้นต้นจาก M1 Co. มาแล้ว ซึ่งเป็นการโยกย้ายกำไรที่แฝงมากับค่าจ้างผลิตที่จ่ายให้ M2 Co. ประกอบกับ M2 Co. ได้รับโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่างเพื่อนำมาผลิตสินค้าและรับโอนพนักงานมาจาก M1 Co. ด้วย ทำให้ M2 Co. มีรายจ่ายที่สามารถนำมาหักได้ในการคำนวณภาษีเงินได้มากขึ้น เช่น ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร และอุปกรณ์ ค่าแรงงาน เป็นต้น ส่งผลให้คงเหลือเงินได้ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีมีจำนวนลดลง อย่างไรก็ตาม เงินกำไรที่ M1 Co. โยกย้ายมายัง M2 Co. ดังกล่าวข้างต้น ถึงแม้ว่าจะเป็นเงินได้ที่ M2 Co. จะต้องนำไปเสียภาษี แต่เนื่องจาก M2 Co. ตั้งอยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยต่ำ ทำให้ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานโดยภาพรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติยังคงดีอยู่เช่นเดิม

ตัวอย่างที่ 4 : การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่างและให้บริการแก่บริษัทในเครือในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Rationalisation and/or specialization of functions)⁵

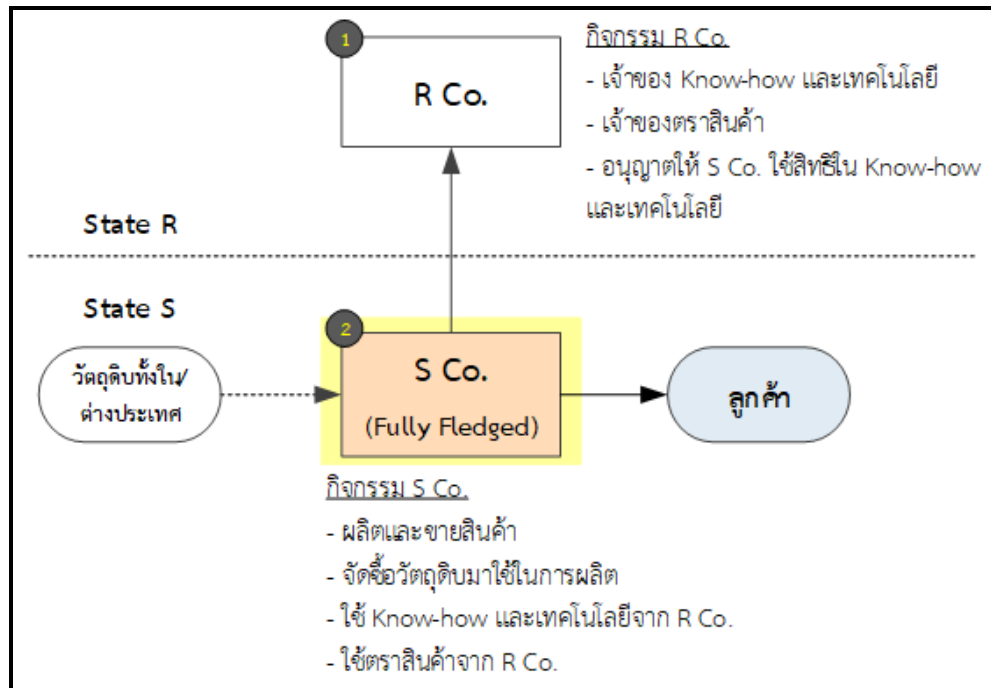
บริษัท S Co. เป็นบริษัทในเครือแห่งหนึ่งของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งมีทำหน้าที่เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าในรัฐ S โดยจะเป็นผู้จัดซื้อวัตถุดิบทั้งในและต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ในการผลิตและจำหน่ายให้กับลูกค้า โดยบริษัท S Co. จะนำความรู้และเทคโนโลยีการผลิตจากบริษัท R Co. ในรัฐ R ซึ่งเป็นบริษัทในเครือแห่งหนึ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติเช่นกัน ซึ่งบริษัท S Co. จะจ่ายค่าสิทธิในการใช้เทคโนโลยีการผลิตและค่าตราสินค้าให้กับบริษัท R Co. ตามเงื่อนไขในสัญญาการใช้สิทธิ (Licensing Agreement)

ต่อมากลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ทำการปรับโครงสร้างธุรกิจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายและประหยัดภาษี จึงได้พิจารณาจัดตั้งบริษัท RH Co. ขึ้นมาใหม่ในรัฐ T ซึ่งเป็นรัฐที่ไม่จัดเก็บภาษีจากรูกรกรมต่างประเทศหรือจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ เพื่อทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางการให้บริการแก่บริษัทในเครือในประเทศต่างๆ (Pool service) หรือเรียกว่าเป็น Principal Company เช่น เป็นผู้กำหนดและพัฒนานโยบายต่างๆ ให้บริษัทในภูมิภาค รวมทั้งเป็นผู้ซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ผลิตในรัฐ S และจำหน่ายให้อีกบริษัทผู้จัดจำหน่ายในเครือในรัฐเดียวกัน ก่อนที่จะนำไปจำหน่ายให้กับลูกค้าในรัฐ S อีกทอดหนึ่ง

นอกจากนี้ กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้มอบหมายหน้าที่ให้บริษัท M Co. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือแห่งหนึ่งที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ S มาก่อนหน้านี้ ทำหน้าที่เป็นผู้ผลิตและขายสินค้าทางเอกสาร (invoice) ให้กับบริษัท RH Co. ในต่างประเทศ และบริษัท RH Co. จะทำธุรกรรมทางเอกสาร (invoice) ขายสินค้าดังกล่าวกลับมาให้บริษัท N Co. ที่เป็นผู้จัดจำหน่ายในรัฐแหล่งเงินได้ S (Limited risk distributor) นั้นอีกทอดหนึ่ง เพื่อนำไปขายต่อให้แก่ลูกค้าในรัฐ S นั้น ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

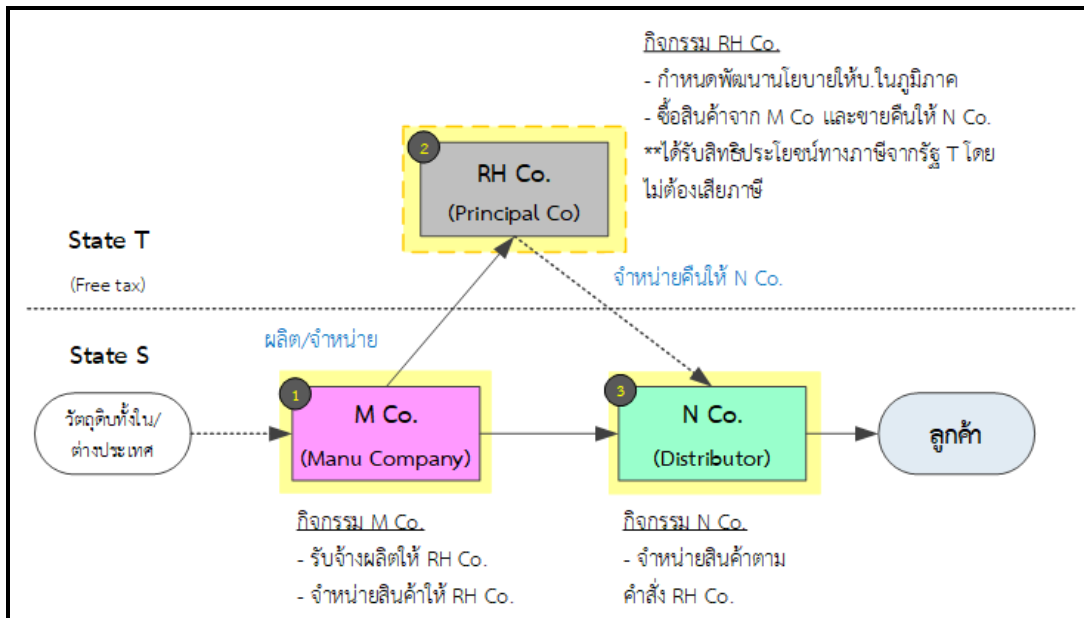
⁵ เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์วานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร และ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพการสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 48-49.

ภาพที่ 7 : ตัวอย่างที่ 4 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง ก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก เอลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์พานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 48-49.

ภาพที่ 8 : ตัวอย่างที่ 4 : ลักษณะธุรกิจหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ เพื่อเป็นศูนย์กลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อดำเนินการเฉพาะอย่าง หลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562), หน้า 48-49.

กรณีตามตัวอย่างที่ 4 : ภาพที่ 8 ข้างต้น เมื่อมีการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยจัดตั้งบริษัท RH Co. ขึ้นมาใหม่ในรัฐ T ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยไม่มีการจัดเก็บภาษีจากรัฐกรมต่างประเทศ เพื่อทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการให้บริการแก่บริษัทในเครือต่างๆ (Pool service) และได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าบริการจัดการตามบริการที่ให้แก่บริษัทในเครือเท่านั้น โดยถือว่ามีเงินได้จากการประกอบธุรกิจของรัฐ T ซึ่งไม่จัดเก็บภาษี ทำให้เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี

นอกจากนี้ โครงสร้างธุรกิจภายหลังจากปรับโครงสร้างแล้ว กำหนดให้ RH Co. เป็นผู้ซื้อสินค้าจากบริษัท M Co. ซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้าในรัฐ S แล้วจึงขายต่อให้กับบริษัท N Co. ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายในรัฐ S เช่นกัน กรณีดังกล่าวทำให้ RH Co. มีต้นทุนในการซื้อสินค้าจาก M Co. ในราคาที่รวมกำไรขั้นต้นต่ำที่ M Co. ต้องการ และมีเงินได้จากการขาย(คืน)สินค้ากลับไปให้ N Co. ในรัฐ S แต่เนื่องจาก RH Co. อยู่ในรัฐซึ่งไม่มีการจัดเก็บภาษี ทำให้เงินได้ดังกล่าวและกำไรส่วนเกินที่แฝงมาจากการซื้อสินค้าจาก M Co. ไม่ต้องถูกนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรัฐ T ในขณะเดียวกัน ราคาขายที่ RH Co. ขาย(คืน)ให้กับ N Co. เป็นราคาขายที่เท่ากับทุนที่ซื้อมาจาก M Co.

เนื่องจากมองว่า RH Co. เป็นเพียงตัวกลางในการดำเนินการขายสินค้าให้บริษัท N Co. ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายในเครือเท่านั้น ทำให้ภาระภาษีเงินได้ในภาพรวมของกลุ่มบริษัทลดลงอย่างมาก

ตัวอย่างที่ 5 : การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทแต่เพียงในนาม หรือเรียกว่า Shell company/Paper company (Transfer of intangible property rights to a single entity within the multinational)⁶

บริษัทข้ามชาติแห่งหนึ่ง เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้า ซึ่งมูลค่าของสินค้านั้นมีได้ขึ้นอยู่กับลักษณะทางเทคโนโลยี หากแต่ขึ้นอยู่กับตราสินค้า (Brand name) และการโฆษณาสินค้า บริษัทข้ามชาติต้องการที่จะให้บริษัทของตนเองมีความแตกต่างจากคู่แข่งรายอื่นด้วยการพัฒนาตราสินค้าของตนเองให้แข็งแกร่ง โดยใช้กลยุทธ์ด้านการตลาดเพื่อให้ตราสินค้านั้นมีมูลค่าสูงที่สุด

บริษัท A Co. (จัดตั้งในรัฐ A) ซึ่งเป็นบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของตราสินค้าและมีการพัฒนากลยุทธ์ทางการตลาด ซึ่งเป็นตัวขับเคลื่อนหลักในการดำเนินธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าว ภายใต้การดำเนินงานของบุคลากรประมาณ 125 คน โดยบริษัท A Co. เป็นผู้ให้บริการส่วนกลาง (Central services) แก่บริษัทต่างๆ ในเครือด้วย เช่น การบริหารทรัพยากรบุคคล การดูแลด้านกฎหมายและด้านภาษีอากร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในการบริหารงานของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าว กำหนดให้บริษัทในเครือเป็นผู้ผลิตและจัดจำหน่ายสินค้า กล่าวคือ บริษัท B Co. ซึ่งจัดตั้งในรัฐ B เป็นผู้ผลิตสินค้าภายใต้สัญญาจ้างบริการผลิต (Contract manufacturing agreement) ที่มีต่อบริษัท A Co. และมีบริษัท C Co. ในรัฐ B เป็นผู้จัดจำหน่ายภายใต้สัญญาจ้างจัดจำหน่าย (Distributor agreement) โดยจะต้องซื้อสินค้ามาจากบริษัท A Co. เท่านั้น ดังนั้นผลกำไรที่บริษัท A Co. ได้รับ จะเป็นมูลค่าภายหลังจากได้จัดสรรและจ่ายค่าตอบแทนให้กับผู้ผลิตและจัดจำหน่ายตามสัญญาแล้ว ซึ่งถือเป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ตราสินค้า (ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง) กิจกรรมการตลาดและการบริหารจัดการส่วนกลางของบริษัท A Co.

ต่อมา เมื่อมีการปรับโครงสร้างธุรกิจเกิดขึ้น บริษัท A Co. ได้ทำการโอนตราสินค้าให้แก่บริษัทในเครือที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในอีกรัฐหนึ่ง คือ บริษัท Z Co. ที่จัดตั้งในรัฐ Z ซึ่งหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจแล้ว บริษัท A Co. จะได้รับค่าตอบแทนในอัตรากำไรส่วนเพิ่มสำหรับการให้บริการส่วนกลางแก่บริษัท Z Co. และบริษัทอื่นๆ ในเครือ ส่วนค่าตอบแทนที่บริษัท A Co. ต้องจ่ายให้แก่

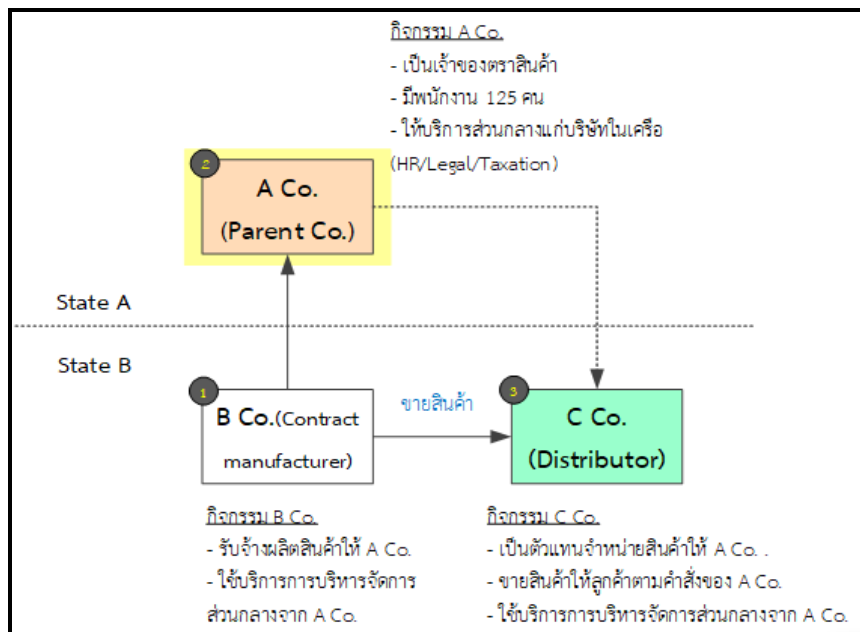
⁶ OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.190 - 9.191, page 45-46.

บริษัทในเครือสำหรับการเป็นผู้ผลิตตามสัญญาจ้างบริการผลิตและจัดจำหน่ายยังคงเป็นเช่นเดิม และกำไรส่วนที่เหลือทั้งหมดจะถูกส่งต่อไปยังบริษัท Z Co.

บริษัท Z Co. ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในรัฐ Z มีการบริหารจัดการโดยบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ท้องถิ่น ไม่มีบุคลากร และไม่มีผู้มีอำนาจตัดสินใจในการควบคุมความเสี่ยงด้านการรักษาชื่อเสียงและตราสินค้า อีกทั้งบริษัท Z Co. ยังไม่มีความสามารถทางการเงินหรือความสามารถทางเศรษฐกิจที่จะแบกรับความเสี่ยงต่างๆ ด้วย

นอกจากนี้ ผู้บริหารระดับสูงของบริษัท A Co. ในรัฐ A จะพิจารณาและตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของกลุ่มบริษัทที่บริษัท A Co. ก่อนที่จะเดินทางไปประชุมร่วมกันที่บริษัท Z Co. ปีละครั้ง ซึ่งถือว่ากิจกรรมเหล่านี้ เป็นการให้บริการในส่วนกลางที่บริษัท A Co. ได้กระทำให้แก่บริษัท Z Co. และยังมีการจ่ายค่าตอบแทนในอัตรากำไรส่วนเพิ่มในทำนองเดียวกันกับที่บริษัท A Co. ได้ให้บริการส่วนกลางแก่บริษัทในเครือของตนอีกด้วย เช่น ค่าบริการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคล และค่าการดูแลด้านกฎหมายและภาษีอากร เป็นต้น ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

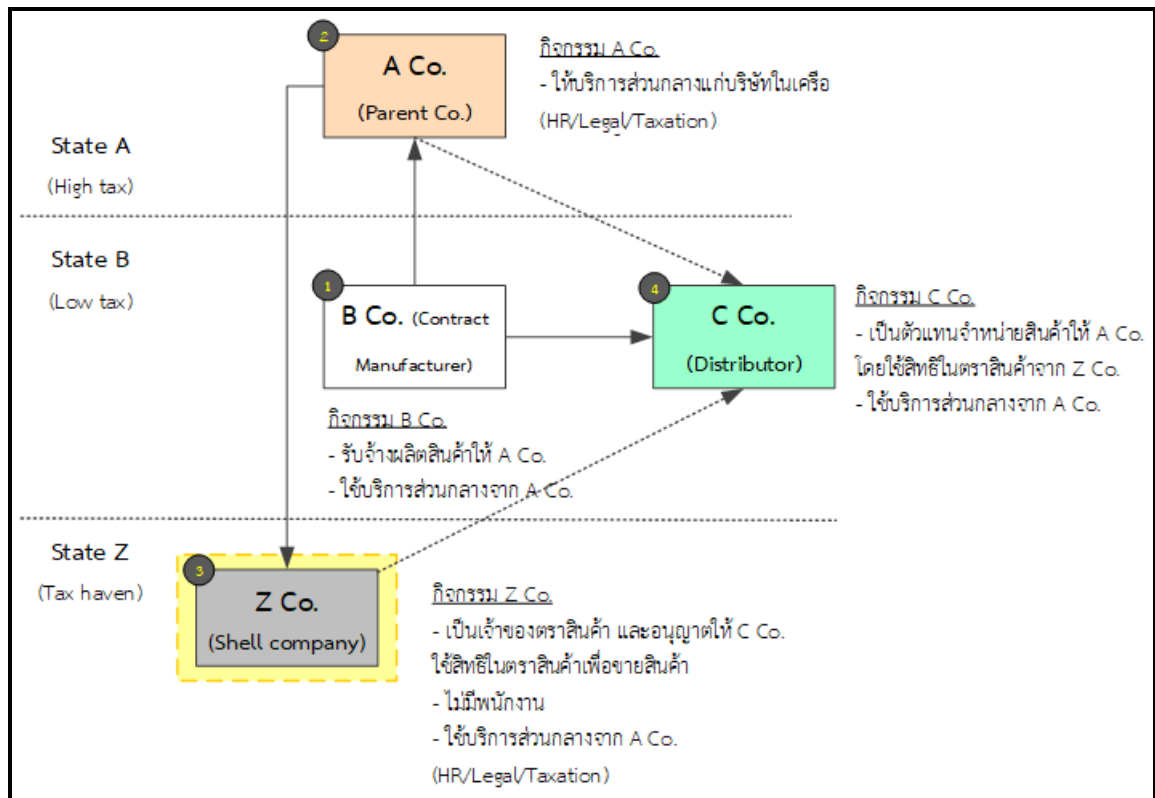
ภาพที่ 9 : ตัวอย่างที่ 5 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอเนซิงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทแต่เพียงในนาม
ก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.190 - 9.191, page 45-46.

ภาพที่ 10 : ตัวอย่างที่ 5 : ลักษณะธุรกิจหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทแต่เพียงในนาม

หลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.190 - 9.191, page 45-46.

กรณีตามตัวอย่างที่ 5 : ภาพที่ 10 ข้างต้น เมื่อมีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจแล้ว ทำให้บริษัท A Co. ซึ่งเป็นบริษัทแม่ในรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราสูง ทำหน้าที่เป็นเพียงศูนย์กลางการให้บริการด้านทรัพยากรบุคคล กฎหมายและภาษีแก่บริษัทในเครือเท่านั้น โดยจะได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าบริหารจัดการส่วนกลางตามที่ได้ให้บริการ ทำให้เหลือเงินได้เพื่อนำไปเสียภาษีในจำนวนที่ลดลงจากเดิมที่เคยเป็นทั้งเจ้าของตราสินค้าและพัฒนากลยุทธ์ทางการตลาดด้วย

นอกจากนี้ เมื่อบริษัท B Co. ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้รับจ้างผลิตสินค้าให้ A Co. จะได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการรับจ้างผลิต และรายได้จากการขายสินค้าที่ผลิตได้ไปให้ A Co. ซึ่งถือว่าเป็น “กำไรจากธุรกิจ” ที่ต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้ B ซึ่งเป็นรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ทำให้มีภาระภาษีลดลง ในขณะที่ A Co. โอนสิทธิความเป็นเจ้าของในตราสินค้าให้แก่บริษัท Z Co. ซึ่งจัดตั้งขึ้นใหม่ในดินแดนที่ปลอดภาษี โดยเป็นการจัดตั้งแต่เพียงในนามเท่านั้น

(Shell company) เนื่องจากไม่ได้มีพนักงานหรือการดำเนินการใดๆ ในรัฐนั้น ทำให้ Z Co. เป็นผู้ได้รับสิทธิในการอนุญาตให้บริษัทในเครือสามารถใช้สิทธิในตราสินค้าได้โดยจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ Z Co. ดังนั้น เงินได้จากการค่าสิทธิที่ Z Co. ได้รับในดินแดนที่ปลอดภาษี ย่อมทำให้เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด ทั้งนี้ เมื่อผู้รับเงินค่าสิทธิไม่ต้องเสียภาษี ผู้มีหน้าที่จ่ายค่าสิทธิที่อยู่ในรัฐอื่น ย่อมไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิดังกล่าวด้วยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐซึ่งมีเงินได้มีถิ่นที่อยู่กับรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าการโอนสิทธิความเป็นเจ้าของตราสินค้าไปยัง Z Co. เป็นการทำธุรกิจเสมือนผ่านตัวกลางหรือเป็นบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ซึ่งเป็นบริษัทตัวกลางที่ทำหน้าที่ในการบรรเทาภาษีซ้อนโดยการลดหรือยกเว้นอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ต่างๆ ที่รับหรือจ่ายสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ แทนการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในรัฐนั้นๆ เพื่อมิให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น

ดังนั้น จากโครงสร้างธุรกิจดังกล่าว จึงทำให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิได้เป็นอย่างมาก

ตัวอย่างที่ 6: การเปลี่ยนรูปแบบโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ หรือเรียกว่า IP company (Transfer of intangible property rights to a single entity within the multinational)⁷

ตัวอย่างนี้จะมีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันกับตัวอย่างที่ 5 ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น เว้นแต่การดำเนินงานส่วนหนึ่งของบริษัท A Co. ได้โอนไปยังบริษัท Z Co. ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในรัฐ Z กล่าวคือ พนักงานจำนวน 30 คนจากทั้งหมด 125 คนของบริษัท A Co. (บริษัทแม่) ถูกให้ออกจากบริษัทส่วนอีกจำนวน 30 คนซึ่งเป็นพนักงานที่มีทักษะเฉพาะทาง (Skill Labors) ถูกโอนไปยังบริษัท Z Co. และบริษัท Z Co. ได้จ้างพนักงานใหม่เพิ่มอีก 15 คน เพื่อปฏิบัติงานโดยตรงในรัฐ Z โดยพนักงานของบริษัท Z Co. ล้วนแล้วแต่เป็นผู้ที่มีทักษะและความสามารถในการพัฒนาตราสินค้าและดำเนินกลยุทธ์ด้านการตลาดเพื่อให้ตราสินค้าของกลุ่มบริษัทเป็นที่รู้จักทั่วโลก

จากความสามารถของบุคลากรของบริษัท Z Co. ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในรัฐ Z ทำให้บริษัทแม่ A Co. โอนตราสินค้า (Brand name) ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไปยังบริษัท Z Co. ทำให้บริษัท Z Co. เป็นเจ้าของ (ใหม่) ในตราสินค้านั้น ส่วนหน้าที่งานที่เหลืออยู่ของบริษัท A Co. ภายหลังจากการโอนตราสินค้าไปยังบริษัทในเครือดังกล่าวแล้ว คือ การให้บริการส่วนกลางและ

⁷ OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.193, page 46-47.

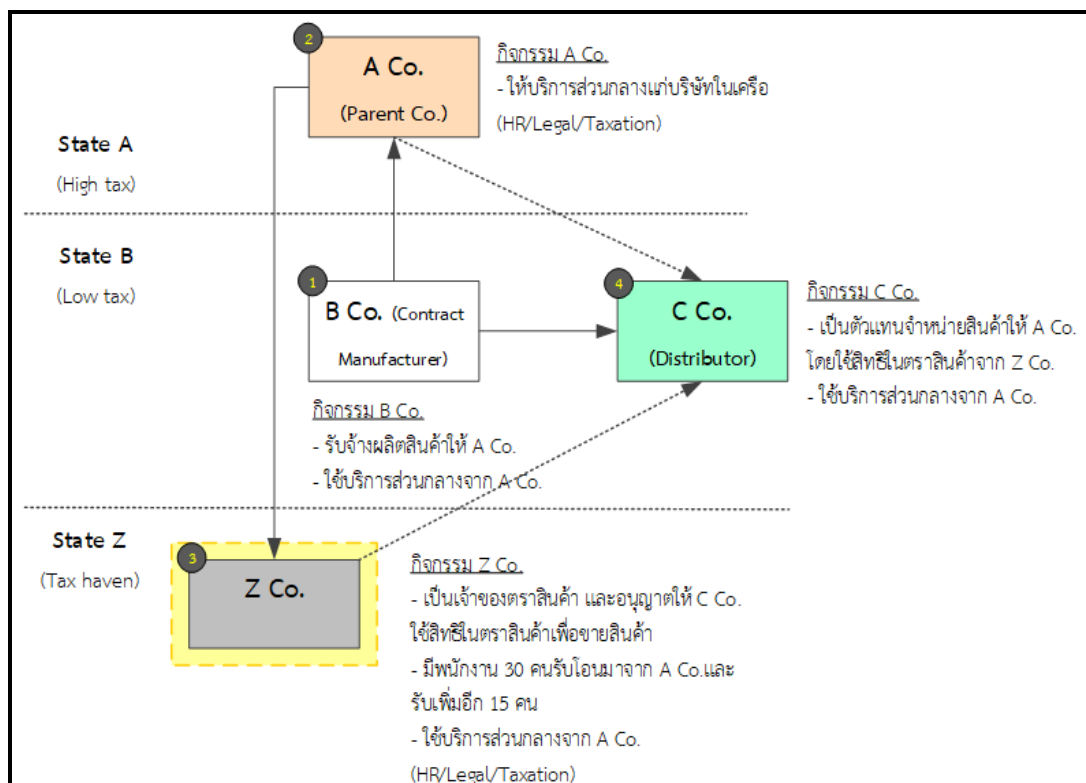
ให้การสนับสนุนในการดำเนินงานด้านการตลาด ซึ่งจะมีการตรวจสอบอย่างใกล้ชิดโดยบุคลากรของบริษัท Z Co. ทั้งนี้ ข้อเท็จจริงปรากฏว่า เหตุผลหลักที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าวทำการปรับโครงสร้างธุรกิจในครั้งนี้ เนื่องจากเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของรัฐ Z ที่เอื้อประโยชน์ให้แก่บริษัทข้ามชาติมากกว่าระบบภาษีของรัฐ A ซึ่งบริษัทแม่ (บริษัท A Co.) ตั้งอยู่ ดังนั้น เพื่ออธิบายให้เห็นภาพประกอบทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างธุรกิจตามกรณีตัวอย่างข้างต้น สามารถแสดงภาพประกอบได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

ภาพที่ 11 : ตัวอย่างที่ 6 : ลักษณะธุรกิจก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ก่อนปรับโครงสร้างธุรกิจ : อ้างอิงตามภาพที่ 9 ดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากก่อนการปรับโครงสร้างธุรกิจมีลักษณะเหมือนกัน

ภาพที่ 12 : ตัวอย่างที่ 6 : ลักษณะธุรกิจหลังจากการปรับโครงสร้างธุรกิจประเภทโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

หลังปรับโครงสร้างธุรกิจ



แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก OECD, Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines, 22 July 2010, para. 9.193, page 46-47.

กรณีตามตัวอย่างที่ 6 : ภาพที่ 12 ข้างต้น ซึ่งเป็นตัวอย่างที่มีลักษณะคล้ายกับตัวอย่างที่ 5 ตามภาพที่ 10 แต่แตกต่างกันตรงที่เป็นการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทเพื่อโอนซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทหนึ่งที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทั้งนี้ผลกระทบในทางภาษีจากการปรับโครงสร้างดังกล่าวจะคล้ายกับกรณีก่อนหน้านี้ แต่การที่บริษัท A Co. โอนความเป็นเจ้าของสิทธิในการใช้ตราสินค้ามาไว้ที่บริษัท Z Co. ซึ่งอยู่ในดินแดนปลอดภาษี ซึ่งเมื่อได้รับค่าสิทธิจากบริษัทในเครือในรัฐอื่นที่มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันไว้ จะส่งผลให้รายได้ค่าสิทธิในรัฐ Z ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ในขณะที่เดียวกัน บริษัทในเครือในรัฐที่เป็นผู้จ่ายเงินค่าสิทธิก็ไม่ต้องมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายด้วย ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ทำให้บริษัทข้ามชาติสามารถลดต้นทุนและภาระภาษีโดยภาพรวมได้จำนวนมาก

3.2 วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกรรมการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

จากตัวอย่างการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังกล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า บริษัทข้ามชาติมักจะใช้รูปแบบการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่ในอีกรัฐหนึ่งซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าในรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่เดิม เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนและภาระภาษีของกลุ่มบริษัทข้าม นอกจากนี้การปรับโครงสร้างธุรกิจอาจเกิดจากการโอนหน้าที่งานที่ตนเคยทำโดยลดบทบาทหน้าที่ของตนเองลงให้เหลือเพียงเป็นผู้ให้บริการ รับจ้างผลิต หรือเป็นตัวแทนนายหน้าแทนการเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวหรือแบบครบวงจร การโอนทรัพย์สินทั้งที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไปให้บริษัทในเครือรายอื่นในกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพื่อให้ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการให้บริการด้านต่างๆ แก่บริษัทในเครือ เพื่อลดความซ้ำซ้อนในกลุ่มบริษัท ซึ่งจะส่งผลให้อัตรากำไรของผู้ผลิตในประเทศแหล่งเงินได้ลดลงอย่างมีนัยสำคัญตามหน้าที่งานและความเสี่ยงที่ระบุขึ้นมาใหม่ ดังนั้นจึงมีธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจและมีผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งสามารถวิเคราะห์โดยอ้างอิงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งจัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา : OECD (ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD) ได้ดังนี้

1. กำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

ตามที่กล่าวถึงความหมายและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในบทที่ 2 มาแล้วนั้น สามารถนำมาวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากลักษณะธุรกรรมการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังตัวอย่างข้างต้น กล่าวคือ ธุรกรรมการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่เกิดจากธุรกรรมทางการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งเกิดจากกิจกรรมที่มุ่งกระทำเป็นปกติทางการค้า (Commercial purpose) ของแต่ละกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นๆ เช่น การซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ การรับจ้างผลิต การรับจ้างเป็นนายหน้า การรับจ้างทำของ ซึ่งเป็นการมุ่งผลสำเร็จของงานระหว่างบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติดังที่ปรากฏในตัวอย่างที่ 1-6 ข้างต้น จึงถือว่าธุรกรรมดังกล่าวทำให้เกิดเงินได้ประเภท “กำไรจากธุรกิจ” ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้หากมีการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้น จึงเป็นสาเหตุให้บริษัทข้ามชาติมักพิจารณาปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดสรรภาระภาษีและลดต้นทุนโดยภาพรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติให้ต่ำที่สุด ในทางตรงกันข้าม หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เงินได้จากกำไรจากธุรกิจจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

2. เงินปันผล (Dividend)

เนื่องจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ เป็นเรื่องของการปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนให้ต่ำที่สุด ซึ่งโดยส่วนใหญ่มักเกิดขึ้นกับบริษัทข้ามชาติที่มีบริษัทในเครือจำนวนมากและมีถิ่นที่อยู่ในหลากหลายประเทศ โดยบริษัทแม่จะได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นของบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในรูปของ “เงินปันผล” ซึ่งมาจากเงินกำไรที่บริษัททำมาหาได้และเก็บสะสมไว้เพื่อนำมาจัดสรรกลับไปให้แก่ผู้ถือหุ้น

โดยหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งของ OECD และ UN ได้กำหนดหลักการไว้ในลักษณะทำนองเดียวกัน กล่าวคือ กำหนดให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้ของเงินปันผล (ประเทศที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่) มีสิทธิเก็บภาษีเงินปันผล แต่ได้จำกัดเพดานอัตราภาษีไว้ โดย OECD ได้จำกัดเพดานอัตราภาษีสูงสุดที่ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิจัดเก็บไม่เกินอัตราร้อยละ 15 ของเงินปันผล และในกรณีที่ผู้ได้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลอย่างน้อยอัตราร้อยละ 25 (Direct investment dividend) จะมีอัตราภาษีสูงสุดที่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บไม่เกินอัตราร้อยละ 5 ของเงินปันผล แต่สำหรับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มิได้มี

การกำหนดอัตราภาษีสูงสุดที่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บจากเงินปันผลไว้ ทำให้แต่ละประเทศสามารถเข้าเจรจาตกลงกันเองได้

อนึ่ง ตามข้อ 10 วรรคสี่ ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้กำหนดข้อยกเว้นหลักการจัดเก็บภาษีในเงินปันผลสำหรับกรณีที่เจ้าของผลประโยชน์ที่แท้จริงในเงินปันผลประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวร และการถือหุ้นในส่วนที่มีการจ่ายเงินปันผลนั้นเกี่ยวข้องอย่างแท้จริงกับสถานประกอบการถาวรนั้น เช่น สถานประกอบการถาวรเป็นผู้ลงทุนในหุ้นและบันทึกบัญชีหุ้น ซึ่งก่อให้เกิดเงินปันผล เป็นทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร ในกรณีดังกล่าว ข้อ 10 วรรคสี่ กำหนดให้เงินปันผลที่ได้รับพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวร และให้จัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ภายใต้หลักเกณฑ์ในเรื่องของกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้ โดยทั่วไปแล้ว กำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้ของเงินปันผลเก็บภาษีได้ไม่เกินอัตราร้อยละ 15 ของเงินปันผล และให้ลดเหลือไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผล หากผู้ได้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละที่กำหนด อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลต้องหักไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีจ่ายเงินปันผลให้กับบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย) ถูกกำหนดไว้เพียงอัตราร้อยละ 10⁸ เท่านั้น

3. ค่าสิทธิ (Royalty fee)

ค่าสิทธิ ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป หมายถึง ค่าตอบแทนในกรณีหนึ่งกรณีใดใน 3 กรณี ดังต่อไปนี้

1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปสำหรับการแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ ค่าตอบแทนในกรณีนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual property)⁹

2) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิทรัพย์สินที่ไม่อยู่ภายใต้กฎหมายลิขสิทธิ์

⁸ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 88-90.

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ภาษีค่าสิทธิ ปัญหาการราคาซัง, วารสารดอกเบญจ ปีที่ 3 ฉบับเดือนกรกฎาคม 2533, หน้า 178.

เช่น ค่าตอบแทนการใช้สิทธิบัตรการประดิษฐ์หรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ต่างๆ ค่าตอบแทนการใช้เครื่องหมายการค้า สูตร หรือกรรมวิธีและค่าตอบแทนวิทยาการ (Know-how)

อนึ่ง ประเด็นที่เป็นปัญหามากในทางปฏิบัติ ได้แก่ ค่าตอบแทนจากการใช้หรือสิทธิในการใช้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือเรียกว่า “ค่าวิทยาการ (Know-how)” เนื่องจากมีการตีความที่หลากหลาย ซึ่งตาม OECD Commentary 2017 ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า “ค่าตอบแทนข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์” หมายถึง ค่าตอบแทนการให้ข้อมูลบางอย่างซึ่งยังไม่มีสิทธิบัตร และโดยทั่วไปไม่อยู่ภายใต้ประเภทของสิทธิทางทรัพย์สินทางปัญญาอื่นๆ โดยทั่วไปแล้ว วิทยาการ จึงได้แก่ ข้อมูลทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม และวิทยาศาสตร์ที่ยังไม่เปิดเผย และเกิดขึ้นจากประสบการณ์ในอดีต ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินงานของวิสาหกิจและการได้ข้อมูลนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงเศรษฐศาสตร์ ดังนั้น วิทยาการ จึงไม่ใช่ข้อมูลที่ได้มาใหม่จากการรับให้บริการตามการร้องขอของผู้จ่ายเงิน¹⁰ ดังนั้น สัญญา Know-how จึงเป็นสัญญาที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งตกลงที่จะเปิดเผยความรู้และประสบการณ์พิเศษซึ่งยังไม่มีเปิดเผยต่อสาธารณชนให้กับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง¹¹ เพื่อให้คู่สัญญานั้นได้ใช้ความรู้หรือประสบการณ์เพื่อประโยชน์ของตนเอง สัญญา Know-how จึงแตกต่างจากสัญญาจ้างหรือสัญญาให้บริการ โดยในสัญญา Know-how ผู้ให้ Know-how ไม่ต้องทำการใดๆ นอกจากการถ่ายทอด Know-how ที่มีอยู่แล้วให้แก่ผู้รับ ในขณะที่ตามสัญญาจ้างหรือสัญญาให้บริการ ผู้ให้บริการต้องทำงานที่รับจ้างและมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำงานตามสัญญา

3) อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

ค่าสิทธิประเภทดังกล่าว หมายถึง ค่าเช่าอุปกรณ์ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทย ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) ซึ่งค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์หรือค่าเช่าอุปกรณ์นี้ คณะกรรมการภาษี (Committee on fiscal Affairs) ของ OECD มีความเห็นให้ตัดออกจากความหมายของค่าสิทธิ เนื่องจากเห็นว่าเป็นเงินได้ประเภทค่าเช่า มีลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจและควรให้อยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวแทน¹²

สำหรับประเทศไทยนั้น ยังคงให้ค่าเช่าอุปกรณ์ อยู่ภายใต้บังคับของค่าสิทธิด้วย เพราะในความสัมพันธ์กับประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่ ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีเงินได้ประเภทนี้เกิดขึ้น

¹⁰ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 69.

¹¹ OECD Commentay on Model Tax Convention 2017, para.11.2, page 178.

¹² พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 72.

(ประเทศแหล่งเงินได้) จึงต้องสงวนสิทธิในการเก็บภาษีจากค่าเช่า และการนำค่าเช่ามาเป็นส่วนหนึ่งของค่าสิทธิ ทำให้ประเทศไทยเก็บภาษีได้ง่ายกว่าการที่ค่าเช่าตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติในเรื่องกำไรจากธุรกิจตามแนวทางของ OECD ในปัจจุบัน

หลักการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิ ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ถูกกำหนดให้เก็บภาษีได้เฉพาะประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งมีผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศสมาชิกของ OECD เป็นประเทศที่พัฒนาแล้วและมักจะได้รับค่าสิทธิเป็นจำนวนมาก ซึ่งเป็นแนวทางที่ยอมรับกันได้ในกลุ่มประเทศสมาชิก OECD เพราะค่อนข้างมีความเท่าเทียมกันในการค้าและการลงทุน แต่สำหรับการจัดทำสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งไม่มีความเท่าเทียมกันในทางการค้าและการลงทุน ทำให้ประเทศพัฒนาแล้วเป็นฝ่ายที่ได้รับค่าสิทธิในสัดส่วนที่สูงกว่าค่าสิทธิที่ประเทศกำลังพัฒนาได้รับเป็นอย่างมาก หลักการจัดเก็บภาษีค่าสิทธิตามแนวทาง OECD ซึ่งสงวนสิทธิในการเก็บภาษีจากค่าสิทธิไว้กับประเทศถิ่นที่อยู่ จึงไม่เป็นที่ยอมรับจากประเทศกำลังพัฒนา

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติ (United Nations : UN) และร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย จึงกำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่เป็นผู้จ่ายค่าสิทธิ) มีสิทธิเก็บภาษีจากค่าสิทธิได้ด้วยอัตราที่ตกลงกันไว้ในอนุสัญญา ซึ่งมักเป็นอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตามกฎหมายภายในของประเทศแหล่งเงินได้ จากกรณีดังกล่าวจึงทำให้ค่าสิทธิถูกเก็บภาษีทั้งในประเทศแหล่งเงินได้และในประเทศถิ่นที่อยู่

โดยทั่วไป อัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่กำหนดให้ไม่เกินอัตราร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ ซึ่งเท่ากับอัตราภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ประเทศคู่สัญญาเรียกร้องให้ประเทศไทยลดอัตราตามอนุสัญญาภาษีซ้อนลง เพื่อให้ต่ำกว่าอัตราตามกฎหมายภายใน ดังนี้

- อัตราร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิ หากเป็นกรณีเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม งานศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์
- อัตราร้อยละ 8 ของจำนวนค่าสิทธิ หากเป็นกรณีของค่าตอบแทนการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ (ค่าเช่า)

นอกจากนี้ ตามหลักการอนุสัญญาภาษีซ้อน ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ที่เป็นค่าสิทธินั้น ประกอบธุรกิจในประเทศที่ค่าสิทธิเกิดขึ้นโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น และสิทธิหรือทรัพย์สินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิที่จ่ายนั้นเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร

การเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ของค่าสิทธิดังกล่าว จะต้องกระทำตามบทบัญญัติในเรื่องของ
กำไรจากธุรกิจแทน¹³

อย่างไรก็ดี จากลักษณะธุรกรรมการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังกล่าว
ข้างต้น จะเห็นว่ามิบางกรณีซึ่งบริษัทในเครือในประเทศแหล่งเงินได้มีการจ่ายค่าตอบแทนการใช้สิทธิ
ต่างๆ ให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทตัวกลางในอีกประเทศหนึ่ง เช่น ค่าตอบแทนการใช้ชื่อเสียง
ทางการค้า ซึ่งถือว่าเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้ในทางพาณิชย์กรรม เพื่อให้สามารถขายสินค้าได้ง่ายขึ้น
เพราะบริษัทแม่หรือบริษัทที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายเต็มตัวเคยสร้างชื่อเสียงไว้ตามโครงสร้างธุรกิจ
ในตัวอย่างที่ 2 ตารางที่ 7 หรือกรณีค่าตอบแทนการใช้เทคโนโลยีการผลิตเพื่อการใช้สิทธิในทาง
อุตสาหกรรมที่บริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้รับจากบริษัทในเครือ โดยบริษัทตัวกลางนั้น
เป็นเจ้าของ Know-how ซึ่งต่อมาได้ปรับโครงสร้างธุรกิจของตนจากการเป็นผู้ผลิตและจัดจำหน่าย
อย่างเต็มตัวเป็นการจ้างผลิต (Contract manufacturing agreement) จึงได้ถ่ายทอด Know-how
ที่มีอยู่แล้วให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้อีกรัฐหนึ่ง ตามตัวอย่างที่ 3 ตารางที่ 9
เป็นต้น ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิ กำหนดให้เก็บภาษีได้เฉพาะประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่
ซึ่งมีผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด ดังนั้น เมื่อมีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ
โดยมักให้บริษัทในเครืออยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เป็นผู้จ่ายค่าสิทธิ เพื่อเป็นการตอบแทนการใช้สิทธิ
และเทคโนโลยีต่างๆ ให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทตัวกลางในอีกประเทศหนึ่ง ย่อมส่งผลให้บริษัท
ในประเทศแหล่งเงินได้ได้รับยกเว้นภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวทั้งจำนวน

4. การนำดินแดนปลอดภาษี (Tax haven) มาใช้ในการวางแผนภาษีอย่างรุนแรง

จากรูปแบบการปรับโครงสร้างทางธุรกิจที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่ากลุ่มบริษัท
ข้ามชาติจะทำการปรับรูปแบบธุรกิจดั้งเดิมของตนโดยการโอนหน้าที่งาน (Functions) ที่เคยทำหรือ
บริหารจัดการเองตามตัวอย่างที่ 1-6 การโอนทรัพย์สินทั้งที่เป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ (Tangible
assets) ตามตัวอย่างที่ 3 เช่น การโอนเครื่องจักร อุปกรณ์เครื่องมือ สินค้าคงเหลือและกระบวนการผลิต
จากบริษัทแม่ไปยังบริษัทลูกในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งเป็นผลมาจากการย้ายฐานการผลิตไปยังบริษัทลูก เป็นต้น
หรือโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible assets) ตามตัวอย่างที่ 3 และตัวอย่างที่ 5-6 เช่น
การโอนสิทธิในการใช้เทคโนโลยีการผลิต การโอนสิทธิในการใช้ตราสินค้าในการจัดจำหน่ายไปยัง
บริษัทในเครือ เป็นต้น รวมถึงอาจมีการโอนความเสี่ยง (Risks) เช่น โอนความเสี่ยงในการบริหาร

¹³ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561),
หน้า 80.

จัดการสินค้าคงเหลือ การบริหารงานทั่วไป ความเสี่ยงด้านการขายและการตลาด เป็นต้น ตามตัวอย่างที่ 1-6 ไปยังบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในอีกประเทศหนึ่งที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศแม่หรือประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย เพื่อลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัท ซึ่งประเทศที่มีคุณสมบัติและลักษณะการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษี มักถูกเรียกว่า “ดินแดนปลอดภาษี” โดยสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

ดินแดนปลอดภาษี (Tax haven) หมายถึง ประเทศหนึ่งหรือดินแดนพิเศษ (A Specific Jurisdiction) ที่มีระบบกฎหมายภายในหรือระบบกฎหมายภาษีพิเศษเป็นของตนเอง ซึ่งเอื้ออำนวยต่อการโยกย้าย หรือเก็บกักเงินทุนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีระหว่างประเทศ¹⁴ กล่าวคือ ดินแดนปลอดภาษี เป็นดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย ซึ่งเป็นดินแดนหรือประเทศที่สามารถจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทได้ง่าย หรือมีกฎเกณฑ์ที่ไม่ยุ่งยาก และมีกฎเกณฑ์การรักษาความลับทางการค้าอย่างเข้มงวด นอกจากนี้ OECD ได้อธิบายถึงลักษณะของดินแดนปลอดภาษีไว้¹⁵ ดังต่อไปนี้

1. เป็นประเทศหรือดินแดนที่ไม่เก็บภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก โดยมองว่าประเทศหรือดินแดนของตนเป็นทางเลือกให้กับนักลงทุนต่างชาติในการหลีกเลี่ยงภาษีจากประเทศที่เก็บภาษีสูงกว่า
2. มีกฎหมายและหลักปฏิบัติในการที่จะไม่ยอมแลกเปลี่ยนข้อมูลของผู้เสียภาษีกับรัฐบาลของประเทศอื่น และผู้เสียภาษีจากประเทศอื่นสามารถใช้ประโยชน์จากประเทศหรือดินแดนของตนได้ เพราะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีต่ำกว่า
3. เป็นประเทศหรือดินแดนที่มักไม่ค่อยมีความโปร่งใส จึงไม่สามารถตรวจสอบได้
4. เป็นประเทศหรือดินแดนที่ไม่มีข้อกำหนดว่า การประกอบธุรกิจจะต้องมีตัวตนหรือสาระสำคัญ (Substance) เพื่อเป็นการดึงดูดผู้ลงทุนที่มุ่งเน้นการประหยัดภาษีโดยเฉพาะ โดยไม่จำเป็นต้องประกอบธุรกิจที่มีมูลค่าที่แท้จริง

อย่างไรก็ดี เหตุผลหนึ่งที่ประเทศหรือดินแดนปลอดภาษีมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับประเทศมหาอำนาจหรือประเทศอุตสาหกรรมใดๆ เนื่องจากไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมียาได้เข้าประเทศมากนักเมื่อเทียบกับงบประมาณประจำปี ขนาดจำนวนประชากรและปัจจัยทางเศรษฐกิจ ทำให้ประเทศหรือดินแดนดังกล่าวจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำหรือไม่เก็บภาษีเลยสำหรับบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ เพื่อแลกกับการที่บริษัทเหล่านั้นเข้ามาจดทะเบียน

¹⁴ พนิต ธีรภาพวงศ์, เกร็ดสาระทางภาษี (2547), (ออนไลน์), www.lawreform.go.th. (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2563).

¹⁵ ฤดีวรรณ มีชนอน, เรา รู้จักดินแดนปลอดภาษี (Tax haven) ดีเพียงใด (มิถุนายน 2557), หน้า 16-17.

ในประเทศของตน เพื่อเพิ่มให้เป็นธุรกิจแขนงหนึ่งของประเทศและมีฐานธุรกิจหรือส่วนงานในประเทศหรือดินแดน รวมถึงเพื่อเป็นการเพิ่มอัตราการจ้างงาน หรือเป็นการส่งเสริมให้มีการถ่ายโอนแรงงานฝีมือจากประเทศอุตสาหกรรมมายังดินแดนปลอดภาษี ซึ่งมักเป็นประเทศหรือดินแดนที่ไม่มีทรัพยากรหรือแรงงานฝีมือเพียงพอ

ดังนั้น บริษัทข้ามชาติที่ต้องการเลี่ยงภาษี จึงมักจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ในดินแดนปลอดภาษี เพื่อใช้สำหรับการทำธุรกรรมระหว่างกลุ่มบริษัทเพื่อวัตถุประสงค์ในการลดภาระภาษี¹⁶ เช่น

1) การจัดตั้งบริษัทลูกในดินแดนปลอดภาษีเพื่อถ่ายโอนทรัพย์สิน โดยบริษัทแม่จะโอนทรัพย์สินต่างๆ เช่น หุ่น พันธบัตร หรือทรัพย์สินทางปัญญาไปยังบริษัทลูก ซึ่งเมื่อบริษัทลูกได้รับดอกเบี้ย หรือเงินค่าสิทธิต่างๆ ก็จะต้องเสียภาษีในดินแดนปลอดภาษีนั่น¹⁷

2) จัดตั้งบริษัทลูกเพื่อทำธุรกรรมค้าช่วง กล่าวคือ บริษัทลูกจะทำการซื้อหรือขายสินค้ากับบริษัทในเครือภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และจะมีการกำหนดราคาเพื่อช่วยโอนกำไรไปยังประเทศที่ต้องการให้กำไรไปรวมอยู่ ซึ่งก็คือประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี หากบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นเป็นผู้ซื้อสินค้าก็จะมีกำหนดราคาซื้อที่ต่ำกว่าราคาปกติ เพื่อให้บริษัทตั้งกล่าวได้กำไรมาจากการนำสินค้าไปขายต่อ หากบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นเป็นผู้ขายสินค้าก็จะทำการกำหนดราคาขายสินค้าที่สูงกว่าราคาปกติ เพื่อให้กำไรมารวมอยู่ที่ผู้ขายสินค้า¹⁸

3) การจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อเป็นนายหน้าหรือให้บริการ โดยบริษัทลูกดังกล่าวจะทำหน้าที่หาลูกค้าหรือให้บริการต่างๆ แก่ธุรกิจในเครือ กำไรของบริษัทในเครือต่างๆ บางส่วนก็จะถูกจ่ายมาเป็นค่านายหน้าหรือค่าบริการ ซึ่งเมื่อบริษัทลูกในดินแดนปลอดภาษีได้รับรายได้ในส่วนนี้ ก็ไม่ต้องเสียภาษี¹⁹

4) การจัดตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นมาใหม่ในดินแดนปลอดภาษีเพื่อเป็นทางผ่านในการรับหรือจ่ายเงินหรือเรียกว่า Conduit company ซึ่งเป็นการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศต่างๆ ได้ทำอนุสัญญากันไว้เพื่อสิทธิประโยชน์ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญานั้นๆ เช่น สิทธิการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ระหว่างประเทศ โดยมีการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

¹⁶ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนันท์, การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 55 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2551), หน้า 85-86.

¹⁷ ปราณคินทร์ กัตถุญตานนท์, วรปราณี สิทธิสรวง และคณะผู้วิจัย, โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, กันยายน 2559, หน้า 17.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 17.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

กับประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่กับบริษัทคู่ค้าของตนทั้งผู้จ่ายเงินและผู้รับเงิน ซึ่งเมื่อได้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้ที่อัตราต่ำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว จึงโอนเงินดังกล่าวออกไปให้แก่บริษัทผู้รับเงินที่แท้จริง²⁰

5) การจัดตั้ง Holding company เพื่อถือหุ้นบริษัทอื่นๆ ในกลุ่มบริษัท ซึ่งเมื่อบริษัทต่างๆ มีการจ่ายเงินปันผล บริษัท Holding company ที่ตั้งขึ้นจะมีภาระภาษีในเงินปันผลต่ำหรือไม่มีภาระทางภาษีเลย²¹

เมื่อกลุ่มบริษัทข้ามชาติทำการปรับโครงสร้างทางธุรกิจผ่านการจัดตั้งบริษัทลูกในดินแดนปลอดภาษีในลักษณะต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งมักจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับระดับสิทธิประโยชน์ 3 ประเภท²² ดังนี้

1) ประเทศหรือดินแดนที่ไม่เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องเลย หรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก เช่น บาฮาม่า เบลีซ บาร์เบโดส เกาเตมาลา เป็นต้น โดยประเทศเหล่านี้เหมาะกับการจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (Base company) ของกลุ่มบริษัท เพื่อทำหน้าที่เก็บกักกำไร เพราะรายได้หรือกำไรของบริษัทตัวกลางนี้ จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการแก่บริษัทตัวกลางเหล่านี้ ก็สามารถลดภาระภาษีของตนได้ ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศเหล่านี้มักไม่มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศอื่น ดังนั้น ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือค่าสิทธิที่จ่ายให้กับบริษัทในประเทศเหล่านี้ จึงย่อมไม่ได้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีด้วย ทำให้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูง ซึ่งไม่เหมาะที่จะจัดตั้ง Holding company ในประเทศเหล่านี้

2) ประเทศหรือดินแดนที่ไม่เก็บภาษีเงินได้จากแหล่งนอกประเทศเลย หรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ เช่น ฮองกง ไลบีเรีย ปานามา เป็นต้น โดยประเทศเหล่านี้มักจะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุน หรือเงินได้ประเภท Passive income ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือค่าตอบแทนในการให้ใช้สิทธิ ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศต่างๆ ดังนั้น จึงเหมาะเป็นที่จัดตั้งบริษัทส่งผ่าน (Conduit company) ซึ่งถือว่าเป็นบริษัทตัวกลางอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่ในการบรรเทาภาษีซ้อน โดยลดหรือยกเว้นอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ต่างๆ

²⁰ ปรนาคินท์ กัตญูตตานนท์, วรปรานี สิทธิสรวง และคณะผู้วิจัย, โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, กันยายน 2557, หน้า 60-61.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

²² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2554 (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 206-207.

ที่รับจ่ายสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ²³ เพราะบริษัทเหล่านี้ได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษี ทำให้เงินปันผลหรือเงินอื่นๆ ที่ได้รับ มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำ

3) ประเทศหรือดินแดนที่ให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทบางประเภทหรือกิจกรรมบางอย่าง เช่น ประเทศลักเซมเบิร์ก เนเธอร์แลนด์ และสวิตเซอร์แลนด์ เป็นต้น

จากที่กล่าวข้างต้น ดินแดนปลอดภาษี จึงเป็นการใช้ดินแดนของอีกประเทศหนึ่งเพื่อเลี่ยงภาษีของอีกประเทศหนึ่ง หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการวางแผนภาษีอย่างรุนแรงที่บริษัทข้ามชาติมักใช้ในการลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัท ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่ผิดกฎหมายทั้งในดินแดนนั้นและไม่ผิดต่อกฎหมายในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ประกอบธุรกิจเองในการเลือกที่จะจัดตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทตัวกลางในประเทศหรือดินแดนปลอดภาษี แต่กรณีดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของภาครัฐที่ลดลงทั้งในส่วนของประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้นั้น

3.3 วิเคราะห์ผลกระทบภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการปรับโครงสร้างธุรกิจที่นำมาปรับใช้กับประเทศไทย

การปรับโครงสร้างทางธุรกิจ เป็นเรื่องที่ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างองค์กร รูปแบบการดำเนินธุรกิจ การบริหารจัดการ ตลอดจนภาระภาษีซึ่งเป็นต้นทุนทางธุรกิจที่บริษัทหรือผู้ประกอบการทุกรายไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ รวมถึงภาษีเป็นปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจลงทุนของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยมีบริษัทข้ามชาติเข้ามาลงทุนและประกอบกิจการในประเทศไทยหลายแห่ง ในขณะที่บริษัทอีกหลายแห่งในประเทศไทยก็มีการลงทุนในต่างประเทศ ซึ่งเป็นบริษัทข้ามชาติเพิ่มมากขึ้นด้วย ต่อไปนี้จะกล่าวถึงหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีผลกระทบจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ อันจะนำไปสู่การวิเคราะห์ถึงผลกระทบทางภาษีเงินได้ต่อประเทศไทย ซึ่งสามารถกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยสำหรับธุรกรรมหรือการประกอบกิจการระหว่างนิติบุคคลไทยกับต่างประเทศ ซึ่งจะจัดเก็บตามแหล่งที่มาของเงินได้นิติบุคคลสามารถแบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีของบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่มีความต่อเนื่องและถาวร หรืออาจกล่าวได้ว่า เป็นกรณีของการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย

²³ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 102.

ซึ่งประเทศพัฒนาแล้วนิยมใช้ เพื่อขยายฐานภาษีของตนในรัฐแหล่งเงินได้ โดยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิ จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและการคำนวณ กำไรสุทธิให้เป็นไปตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง กรณีของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการผ่านสาขาในประเทศไทยตาม มาตรา 66 วรรคสองนี้ เมื่อสาขาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิแล้ว หากมีการจำหน่าย เงินกำไรที่เหลืออยู่ในต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีอีกในอัตราร้อยละ 10 ของเงินกำไรที่จำหน่าย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย²⁴

(2) มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีของบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือ กำไรในประเทศไทย²⁵ ซึ่งกรมสรรพากรมักจะพิจารณาตามประเภทของสัญญาโดยในส่วนของสัญญา ซื้อขาย จะถือสถานที่ทำสัญญาเป็นเงื่อนไขสำคัญ และในส่วนของสัญญาบริการหรือสัญญาจ้างทำของ จะถือสถานที่ให้บริการหรือรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นสำคัญ²⁶

นอกจากนี้ ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเหตุให้มีเงินได้ในประเทศไทยนั้น จะมีความแตกต่างกัน สำหรับผู้จ่ายเงินได้ประเภทจ้างทำของ เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.4/2528 กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายถึงสองอัตรา คือ กรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 3 เมื่อมีการจ่ายเงิน ค่าจ้างทำของให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำกิจการในประเทศไทยโดยมี สำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ในขณะที่ หากมีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้บริษัท ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำกิจการในประเทศไทย ซึ่งไม่มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่ เป็นการถาวรในประเทศไทย ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 5²⁷

²⁴ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 6.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

²⁶ วรนาถ ตันตศิณีวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกซ์ทิซศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2561, หน้า 8.

²⁷ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 134.

(3) มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้มีเงินได้จากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย ซึ่งหากเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนดในประมวลรัษฎากร²⁸

(4) มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 10²⁹

ทั้งนี้ จากหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กล่าวข้างต้น ล้วนแล้วแต่เป็นบทกฎหมายไทยที่จะมีผลกระทบโดยตรงต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยหากเกิดการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งสามารถวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อประเทศไทยได้ดังนี้

1. กำไรจากธุรกิจ

- ในกรณีที่ประเทศไทยมีฐานะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ หากจะเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง (กรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการกิจการในประเทศไทยโดยมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยที่จดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์) หรือมาตรา 76 ทวิ (กรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย แต่มีลูกจ้างตัวการ ตัวแทนไม่อิสระ อันเป็นเหตุให้มีเงินได้ในประเทศไทย) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจที่มีนิติบุคคลของรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อนของไทยได้รับจากการเข้ามากระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย ก็ต้องเข้าเงื่อนไขที่ว่านิติบุคคลต่างประเทศรายดังกล่าวได้เข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น หากบริษัทข้ามชาติพยายามที่จะเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เช่น เลี่ยงการมีสถานธุรกิจในลักษณะประจำถาวรในไทย หรือกรณีเลี่ยงการทำกิจกรรมภายในระยะเวลาที่จะเข้าเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวรในไทย (Thresholds) รวมถึงกรณีเลี่ยงการมีตัวแทนที่กระทำการแทนบริษัท

²⁸ วรรณาด ต้นศิริวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกอภิศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561, หน้า 9.

²⁹ กรมสรรพากร, ประมวลรัษฎากร, ออนไลน์, www.rd.go.th (สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มีนาคม 2563).

ต่างประเทศในประเทศไทย เป็นต้น จะทำให้ประเทศไทยไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติดังกล่าวได้เลย ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีเงินได้ที่ควรจะได้รับจากการเข้ามาใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย

2. เงินปันผล

- ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 10 วรรคหนึ่ง อนุญาตให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินปันผลที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ (รัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล) โดยจะต้องพิจารณากฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ว่ามีบทบัญญัติให้เก็บภาษีจากเงินปันผลที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนได้รับจากต่างประเทศหรือไม่ โดยอนุสัญญาไม่ได้บัญญัติข้อจำกัดหรือเพดานอัตราภาษีสำหรับรัฐถิ่นที่อยู่ไว้

- ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 10 วรรคสอง และข้อ 10 วรรคสี่ อนุญาตให้รัฐที่มีการจ่ายเงินปันผลยังคงมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามแต่ละกรณี³⁰ ดังนี้

1. กรณีผู้รับเงินปันผลไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล ซึ่งจะเก็บภาษีได้ไม่เกินกว่าเพดานอัตราภาษีที่อนุสัญญาภาษีกำหนดตามข้อ 10 วรรคสองของอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ ภาษีที่เรียกเก็บได้จะต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น หากเจ้าของผลประโยชน์จากเงินปันผลนั้นเป็นบริษัทผู้ถือหุ้นโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 25 ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล หรือร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้นในกรณีอื่น³¹

2. กรณีผู้รับเงินปันผลมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล หรือมีการถือหุ้นในรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผล ซึ่งจะเก็บภาษีได้ตามปกติโดยไม่มีข้อจำกัดหรือเพดานอัตราภาษีแต่อย่างใดตามข้อ 10 วรรคสี่ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ในกรณีนี้ให้ใช้บทบัญญัติข้อ 7 กำไรจากธุรกิจมาใช้บังคับ

ดังนั้น ในกรณีที่มีการจ่ายเงินปันผลจากประเทศไทยไปให้ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญาและไม่มีสถานประกอบการถาวรเข้ามาเกี่ยวข้องในการถือหุ้นในประเทศไทย ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลตามมาตรา 70

³⁰ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 418-422.

³¹ OECD, Articles of the Model Convention with respect to taxes on Income and on Capital, November 2017, page 12.

แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามหากประเทศไทยเป็นรัฐที่จ่ายเงินปันผล จะต้องพิจารณาความหมายของเงินปันผลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบด้วยเสมอ

หากประเทศไทยเป็นผู้รับเงินปันผลจากต่างประเทศ อาจต้องเสียภาษีทั้งในต่างประเทศและในประเทศไทย ทั้งนี้ เงินปันผลซึ่งนิติบุคคลในประเทศไทยได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะได้รับยกเว้นภาษีไทยตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 พ.ศ.2548 มาตรา 5 วิสติกกล่าวคือ (1) บริษัทถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าอัตราร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทนั้นเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อุ้มนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ (2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัท (ต่างประเทศ) ผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ ไม่ว่าจะประเทศของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทนั้นหรือไม่ก็ตาม³² อย่างไรก็ตามหากเงินปันผลที่ได้รับ ไม่เข้าหลักเกณฑ์การยกเว้นดังกล่าวข้างต้น บริษัทไทยผู้รับเงินปันผลจะต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วย

3. ค่าสิทธิ

- ค่าสิทธิเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่ถูกจัดว่าเป็น passive income ซึ่งเป็นดอกผลหรือค่าตอบแทนที่เกิดจากทรัพย์สินประเภททุน (Capital) โดยทรัพย์สินส่วนใหญ่ที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิจะเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 12 วรรคสาม ได้กำหนดคำนิยามของ “ค่าสิทธิ” ไว้กว้างกว่าค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร จะครอบคลุมเพียงค่าแห่งกิวิติลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นเท่านั้น ไม่รวมถึงค่าเช่าทรัพย์สินทั่วไปตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร³³ ด้วย ทำให้หากต้องพิจารณาถึงเงินได้ประเภทค่าสิทธิเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ จะต้องระบุให้ชัดเจนว่าเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน

³² กรมสรรพากร, พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 (ออนไลน์), (สืบค้นเมื่อวันที่ 19 เมษายน 2563)

³³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 442-443.

- การกำหนดขอบเขตความหมายของคำสิทธิและการตีความให้ “คำสิทธิ” มีความหมายแคบหรือกว้างเพียงใด จะมีผลกระทบต่อสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่เป็นผู้จ่ายคำสิทธิ) ดังนั้น หากกรมสรรพากรไทยตีความคำว่า “คำสิทธิ” ให้มีความหมายแคบ ก็จะเป็นการจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยหากมีการจ่ายคำสิทธิจากประเทศไทย ไปให้แก่ผู้รับคำสิทธิที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาของตน นอกจากนี้ หากรัฐคู่สัญญาของประเทศไทย เป็นฝ่ายจ่ายเงินได้คำสิทธิมาให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และตีความคำว่า “คำสิทธิ” ให้มีความหมายกว้างกว่าการตีความของกรมสรรพากรไทย ก็จะทำให้รัฐคู่สัญญาของไทยได้เปรียบ ในการใช้สิทธิเก็บภาษีจากคำสิทธิ และส่งผลให้ประเทศไทยเป็นฝ่ายเสียเปรียบ³⁴ เนื่องจาก ต้องยอมให้นำภาษีที่รัฐคู่สัญญาของไทยจัดเก็บไว้มาใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศไทยได้อีกด้วย

- ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 12 วรรคหนึ่ง อนุญาตให้ประเทศถิ่นที่อยู่ ของผู้รับคำสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีจากคำสิทธิที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่เป็นผู้จ่ายคำสิทธิ) ได้ด้วย ซึ่งจะขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของประเทศถิ่นที่อยู่นั้นๆว่าจะ จัดเก็บภาษีหรือไม่ อย่างไร โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้บัญญัติข้อจำกัดเรื่องเพดานอัตราภาษีสำหรับ ประเทศถิ่นที่อยู่ไว้

- หากพิจารณาถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีคำสิทธิของประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่เป็นผู้จ่ายคำสิทธิ) สามารถจัดเก็บได้ตามแต่ละกรณี³⁵ ดังนี้

1. กรณีผู้รับคำสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่ายคำสิทธิ จะเก็บภาษีได้ไม่เกินกว่าเพดานอัตราภาษีที่อนุสัญญาซ้อนกำหนดตามข้อ 12 วรรคสอง (ก) สำหรับ คำสิทธิในกลุ่มลิขสิทธิ์ เช่น ค่าตอบแทนเพื่อการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ เป็นต้น ซึ่งมีเพดานอัตราภาษีต่ำเป็นพิเศษเพียงอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนคำสิทธิ เพราะ ต้องการจูงใจหรือสนับสนุนให้มีการเคลื่อนย้ายถ่ายทอดวิทยาการเป็นพิเศษ ดังนั้น หากประเทศไทย มีการจ่ายคำสิทธิประเภทลิขสิทธิ์ไปให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาของไทย โดยผู้รับคำสิทธิเป็น เจ้าของผลประโยชน์ในคำสิทธิที่แท้จริง (Beneficial owner) ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรใน ประเทศไทย ผู้รับคำสิทธิที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงอัตราร้อยละ 5 ของ คำสิทธิตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น

³⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 443.

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 445-448.

2. กรณีผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ โดยเป็นค่าสิทธิในกลุ่มอื่นๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 12 วรรคสอง (ข) ซึ่งไม่ใช่กลุ่มลิขสิทธิ์ดังกล่าวข้างต้น เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนเพื่อการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม และค่าตอบแทนวิทยากร เป็นต้น ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิสามารถจัดเก็บภาษีได้ไม่เกินกว่าอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ดังนั้น หากประเทศไทยมีการจ่ายค่าสิทธิในกลุ่มดังกล่าวให้บริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้รับค่าสิทธิในต่างประเทศจะถูกหักภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเท่ากับเพดานอัตราภาษีในข้อ 12 วรรคสอง (ข)

3. กรณีผู้รับค่าสิทธิมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ ซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นเกี่ยวข้องกับสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ค่าสิทธิ เช่น บริษัทต่างประเทศในรัฐคู่สัญญาของไทยได้ส่งช่างเทคนิคเข้ามาถ่ายทอดความรู้ในการผลิตสินค้าเฉพาะอย่างในประเทศไทยเป็นเวลา 2 ปี เป็นต้น อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้รัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ (ประเทศแหล่งเงินได้) มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้ภายใต้บทบัญญัติข้อ 7 เรื่อง กำไรจากธุรกิจ ซึ่งแสดงให้เห็นว่ารัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิจะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวได้ตามกฎหมายภายในของตนโดยไม่มีข้อจำกัดและเพดานอัตราภาษีตามข้อ 12 วรรคสอง ดังนั้น หากประเทศไทยมีการจ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัทต่างประเทศซึ่งอยู่ในรัฐคู่สัญญากับประเทศไทย โดยมีสถานประกอบการถาวรเข้ามาเกี่ยวข้องกับในการทำที่ก่อให้เกิดเงินได้ค่าสิทธิในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะต้องนำค่าสิทธิมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดเรื่องเพดานอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้ ยังต้องถูกบริษัทไทยซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ของค่าสิทธิ³⁶ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 แต่สามารถนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีได้

4. สำหรับประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยหากมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะค่าสิทธิตามบทบัญญัติว่าด้วยนิยามค่าสิทธิแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่ง ซึ่งเงินได้พึงประเมินนั้นเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจ่ายจากประเทศไทยให้แก่บริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ประเทศไทยมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินได้ดังกล่าวตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าเงินได้นั้นจะไม่เข้าลักษณะตามนิยามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรโดยตรงก็ตาม แต่ในทางตรงกันข้าม หากมีการจ่ายเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ

³⁶ กรมสรรพากร, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย, 26 กันยายน 2528, (ออนไลน์), (สืบค้นเมื่อวันที่ 20 เมษายน 2563).

ตามบทบัญญัติว่าด้วยนิยามค่าสิทธิแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งฉบับใด แต่ปรากฏว่าเงินได้ดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะมีการจ่ายจากประเทศไทยให้แก่บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ประเทศไทยก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินได้ดังกล่าวได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร³⁷ ดังนั้นหากประเทศไทยเป็นหนึ่งในบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งบริษัทข้ามชาตินั้นอาจไม่เข้าลักษณะว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่หากได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามนิยามเงินได้ที่กำหนดไว้ตามข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน จะมีผลทำให้ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ) ได้รับสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้จัดเก็บภาษีได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดิม เพียงแต่อาจถูกจำกัดอัตราภาษีที่จัดเก็บลง โดยบริษัทต่างประเทสนั้นสามารถนำภาษีที่ถูกหักในประเทศไทยไปเป็นเครดิตภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ต่อไป

จากการศึกษาและวิเคราะห์ถึงผลกระทบจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติซึ่งมักจะเกิดขึ้นโดยอาศัยการปรับเปลี่ยนรูปแบบธุรกิจเพื่อเป็นการโอนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้หรือความเสี่ยงที่เคยมีไปให้แก่บริษัทภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติดำเนินการแทน โดยจะเลือกบริษัทใดๆ ในกลุ่มที่อยู่ในดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าบริษัทแม่ เพื่อถ่ายโอนผลการดำเนินงานและกำไรไปยังบริษัทเหล่านั้น ซึ่งจะส่งผลให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติมีภาระภาษีที่ลดลง รวมถึงอาจมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่ในอีกประเทศหนึ่งเพื่อให้สิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษี เพื่อใช้เป็นบริษัทตัวกลางเพื่อการวางแผนภาษีในกลุ่มบริษัทให้ต่ำที่สุด ตลอดจนการใช้ช่องว่างของกฎหมายระหว่างประเทศที่ไม่ลงรอยกันเพื่อเป้าหมายที่ต้องการให้เกิดภาวะภาษีโดยรวมลดลง ทั้งนี้ หากเกิดการปรับโครงสร้างทางธุรกิจขึ้นในประเทศไทย ย่อมจะส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้ลดลง เพราะฐานภาษีจากเงินได้เพื่อใช้รวมคำนวณเสียภาษีถูกโอนย้ายไปเสียภาษีในประเทศอื่นที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า รวมถึงเงินได้บางประเภทเช่น ค่าสิทธิ ซึ่งประเทศไทยมักจะอยู่ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ที่เป็นผู้จ่ายค่าสิทธิไปยังต่างประเทศ หากบริษัทผู้รับค่าสิทธิในประเทศดังกล่าวมีอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศไทย ย่อมส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลยหรืออาจจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่ลดลงมากตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับแต่ละประเทศนั้นๆ ดังนั้น ประเทศไทยควรต้องหามาตรการเพื่อป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากกรณีดังกล่าว โดยจะทำการศึกษาต่อไปในบทถัดไป

³⁷ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2552), หน้า 139.

บทที่ 4

เปรียบเทียบหลักกฎหมายของต่างประเทศที่นำมาปรับใช้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ

ตามที่ได้ศึกษาถึงผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติตามแต่ละตัวอย่างลักษณะธุรกรรมจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ ตลอดจนผลกระทบที่มีต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในระดับภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยแล้วในบทที่ 3 ซึ่งประเทศไทยควรต้องพิจารณาและเตรียมความพร้อมในการหามาตรการเพื่อป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งในบทนี้จะทำการศึกษาเกี่ยวกับบทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศ เพื่อนำมาเป็นแนวทางและปรับใช้กับประเทศไทยได้ในอนาคต

ในการศึกษาบทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศในครั้งนี้ ผู้เขียนจะทำการศึกษาบทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสวิตเซอร์แลนด์มาเป็นต้นแบบ เนื่องจากประเทศสวิตเซอร์แลนด์เป็นหนึ่งในประเทศที่มีบริษัทข้ามชาติตั้งอยู่เป็นจำนวนมาก เพราะเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ และยังให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทต่างชาติที่เข้าไปลงทุนในประเทศด้วย จึงทำให้เป็นที่น่าสนใจว่าประเทศสวิตเซอร์แลนด์ มีบทกฎหมายหรือมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งเป็นผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติอย่างไร โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 บทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสวิตเซอร์แลนด์

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษรในรูปแบบของประมวลกฎหมายหรือเรียกว่า Civil Law เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งมีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย โดยมีรัฐบาลกลางและมลรัฐ 26 แห่ง และมีโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีแบ่งเป็น 3 ระดับ ได้แก่ ระดับสมาพันธรัฐหรือรัฐบาลกลาง (Confederation) ระดับรัฐ (Cantons) และระดับเขต (Communes) โดยแต่ละระดับจะมีกฎหมายภาษีเป็นของตนเอง ทั้งนี้ แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรระดับรัฐและระดับเขตจะมีลักษณะที่สอดคล้องและคล้ายคลึงกันมาก แต่ยังคงต้องปฏิบัติตามหลักการทั่วไปตามที่ระบุไว้ในกฎหมายภาษีของรัฐบาลกลาง (The Federal Tax Harmonization Law)

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ จะจัดเก็บจากบริษัทหรือนิติบุคคล ตามกฎหมายซึ่งที่มีถิ่นที่อยู่ และบริษัทหรือนิติบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่แต่มีการประกอบธุรกิจ ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (แต่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรที่มีในต่างประเทศ)¹ โดยพิจารณาจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลแต่ละนิติบุคคล แยกหน่วยออกจากกัน ซึ่งต่อไปนี้จะสรุปหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะหากมีการปรับ โครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ โดยแยกเป็นแต่ละประเภทที่สำคัญได้ดังนี้

1. ภาษีทางตรง (Direct Tax) ซึ่งโดยทั่วไปรัฐบาลกลางสวิตเซอร์แลนด์จะจัดเก็บ ภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 8.5 จากกำไรสุทธิของบริษัท และภาษีที่ต้องชำระดังกล่าวสามารถนำไปหักลดกับอัตรากำไรที่แท้จริงได้ ในขณะเดียวกัน หากบริษัทมีบริษัทร่วม (Associated companies) ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียนหรือมีส่วนได้เสียในบริษัทอื่นอย่างน้อย ร้อยละ 10 หรือมีราคาตลาดอย่างน้อย 1 ล้านฟรังก์สวิส บริษัทร่วมดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์จาก การลดอัตรากำไร เนื่องจากมีความสัมพันธ์ระหว่างรายได้สุทธิจากการดำเนินงานและกำไรสุทธิทั้งหมด กับบริษัทแม่ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันการจัดเก็บภาษีผ่านกำไรจำนวนเดียวกัน²

สำหรับการจัดเก็บภาษีทางตรงในระดับรัฐและระดับเขต กำหนดให้บริษัทหรือนิติบุคคล ต้องจ่ายภาษีในระดับรัฐและระดับเขตในกรณีที่บริษัทดังกล่าวเป็นสำนักงานใหญ่ (Headquarter) หรือมีส่วนงานเพื่อบริหารจัดการหรือก่อให้เกิดผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจ โดยจ่ายภาษีในอัตรา ตามที่แต่ละรัฐและเขตกำหนดไว้³ อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีทางตรงที่แท้จริง (Effective rate) ของ บริษัทในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ที่จะต้องเสียภาษีในภาพรวม โดยพิจารณาทั้งในระดับรัฐบาลกลาง ระดับรัฐและระดับเขตจะอยู่ระหว่างอัตราร้อยละ 11.50 – อัตราร้อยละ 24.40 ของกำไรก่อนภาษี

2. ภาษีเงินได้จากทุน (Capital tax) ในระดับรัฐบาลกลางจะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากทุน (Capital tax) แต่ให้อำนาจระดับรัฐ (Cantons) และระดับเขต (Communes) เป็นผู้จัดเก็บ ภาษีในส่วนนี้เท่านั้น โดยอัตรากำไรเงินได้จากทุนจะขึ้นอยู่กับระดับรัฐและเขต โดยเฉลี่ยแล้วจะมีอัตรา ภาษีระหว่างอัตราร้อยละ 0.01 – อัตราร้อยละ 0.50⁴

¹ Thomas Linder and Susanne Scherlber, The taxation of foreign passive income for groups of companies (Switzerland), Volume 98a : 1938-2013, International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress, page 731.

² Federal Tax Administration 3003 Bern, The Swiss Tax System : Main features of the Swiss tax system, Federal taxes-Cantonal and communal taxes, Edition 2019, (Online), <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2563), para. 8.1.1.2, page 32.

³ เรื่องเดียวกัน, ย่อหน้า 9.1.5, หน้า 55.

⁴ Thomas Linder and Carola Peyer, Taxation of Corporates in Switzerland, MME magazine, April 2018, (Online), https://www.mme.ch/en/magazine/magazine-detail/url_magazine/taxation_of_corporates_in_switzerland/, (สืบค้นเมื่อวันที่ 14 เมษายน 2563).

3. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 35 จากเงินปันผล (Dividend)⁵ ซึ่งบริษัทผู้จ่ายในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะต้องหักภาษีเงินปันผลดังกล่าวไว้ก่อนจ่ายเงินปันผลออกไปนอกประเทศ ซึ่งบริษัทสามารถนำไปเครดิตภาษีสิ้นปีได้ ในขณะที่การจ่ายค่าสิทธิ (Royalty) รวมถึงค่าบริการจัดการและค่าธรรมเนียม (Management and Service fees) จากประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด⁶

นอกจากนี้ ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้ให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทบางประเภท ได้แก่ บริษัทประเภท Holding company, Management company (หรือ Mixed company) และ Principal company ซึ่งสามารถสรุปภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ดังนี้⁷

1. Holding Company โดยบริษัทจะต้องมีการดำเนินงานในลักษณะเพียงแค่การถือหุ้นในบริษัทในเครือ มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้เล็กน้อยและต้องมีการลงทุนในหุ้นหรืออื่นๆ อย่างน้อย 2 ใน 3 ของสินทรัพย์รวม ซึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งจำนวนในระดับรัฐและเขต แต่ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้ในระดับรัฐบาลกลาง ทำให้บริษัทดังกล่าวมีภาระภาษีเงินได้ตามอัตราภาษีที่แท้จริงร้อยละ 7.8 เท่านั้น

2. Management company หรือ Mixed company โดยบริษัทจะต้องมีกิจกรรมและประกอบธุรกิจโดยมีรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากนอกประเทศอย่างน้อยร้อยละ 80 โดยจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้เฉพาะในระดับรัฐและเขตตามอัตราภาษีที่แท้จริงระหว่างอัตราร้อยละ 8.50 – อัตราร้อยละ 10.50 เท่านั้น

3. Principal company โดยบริษัทจะต้องเป็นศูนย์กลางในการทำงานและรับความเสี่ยงผ่านเงื่อนไขและข้อตกลงกับบริษัทต่างๆ ในเครือเดียวกันตามที่ระบุไว้ในสัญญาต่างๆ เช่น สัญญาให้บริการรับจ้างผลิต หรือสัญญาให้บริการเป็นตัวแทน/นายหน้า เป็นต้น โดยบริษัท Principal company จะต้องมีรายได้จากการรับทำงานให้หรือรายได้จากการเป็นนายหน้า/ตัวแทนให้กลุ่มบริษัทอย่างน้อยร้อยละ 90 และต้องมีกำไรขั้นต้นหรือต้นทุนรวมในการดำเนินงานไม่เกินอัตราร้อยละ 3 นอกจากนี้บริษัทจะต้องมีพนักงานประจำเพียงพอต่อการดำเนินงานในกิจกรรมหลักเพื่อให้บริการภายในกลุ่มบริษัท ซึ่งขึ้นอยู่กับขนาดของกิจกรรมที่ดำเนินงานและรายได้ที่ปันส่วนระหว่างกันภายใน

⁵ Federal Tax Administration 3003 Bern, The Swiss Tax System : Main features of the Swiss tax system, Federal taxes-Cantonal and communal taxes, Edition 2019, (Online), <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2563), para. 8.2.2, page 40.

⁶ Linder and Peyer, Taxation of Corporates in Switzerland, MME magazine, April 2018, (Online), (สืบค้นเมื่อวันที่ 14 เมษายน 2563).

⁷ เรื่องเดียวกัน, ย่อหน้า 5.

กลุ่มบริษัท โดยบริษัทประเภทนี้จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีที่แท้จริงระหว่างอัตราร้อยละ 5 – อัตราร้อยละ 8

จากหลักการจัดเก็บภาษีภายในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ารัฐบาลเน้นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทบางประเภท รวมถึงกำหนดอัตราภาษีเงินได้ในระดับต่ำหากเปรียบเทียบกับประเทศอื่นในทวีปยุโรป เพื่อเป็นการจูงใจและดึงดูดนักลงทุน ทำให้บริษัทข้ามชาติหลายแห่งใช้เป็นศูนย์กลางการดำเนินงานของกลุ่มบริษัทจำนวนมาก แต่อย่างไรก็ดี ถึงแม้ว่าประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะเป็นดินแดนที่บริษัทข้ามชาติทั้งหลายให้ความสนใจและเลือกเข้ามาลงทุนเป็นอันดับต้นๆ ของโลกก็ตาม แต่ก็ได้รับแรงกดดันระหว่างประเทศอย่างรุนแรง โดยเฉพาะจากสหภาพยุโรปและ OECD เพื่อให้มีการปฏิรูประบบภาษีเงินได้นิติบุคคลและยุติการปฏิบัติการด้านภาษีที่เป็นอันตราย (Harmful Tax) ที่ให้แก่บริษัทข้ามชาติ เช่น การให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทบางประเภทตามที่กล่าวข้างต้น หรือการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น ซึ่งต่อมาประเทศสวิตเซอร์แลนด์โดย Tax Reform and AHV Financing หรือ TRAF ได้ปฏิรูประบบภาษีเงินได้นิติบุคคลสำเร็จเมื่อเดือนพฤษภาคม 2562 ที่ผ่านมา โดยได้ยกเลิกระบบการให้สิทธิพิเศษทางภาษีในระดับรัฐ (Cantons) ที่ OECD พิจารณาว่าเป็นอันตรายต่อระบบภาษีและทำให้เกิดความไม่ยุติธรรมในระดับนโยบายการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ ได้แก่ ระบบภาษีพิเศษที่ให้แก่ Holding company, Management company (หรือ Mixed company) และ Principal company โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ซึ่งระบบภาษีพิเศษที่ถูกยกเลิกไปจะถูกทดแทนด้วยมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีใหม่⁸ ดังต่อไปนี้

1) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการลดอัตราภาษีจากอัตราโดยปกติ (พิจารณาทั้งในระดับรัฐบาลกลาง ระดับรัฐและระดับเขต) ให้มีอัตราภาษีที่แท้จริงระหว่างร้อยละ 12 – ร้อยละ 14 ทั้งนี้ เพื่อให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นผลมาจากการปฏิรูประบบภาษี สามารถสรุปได้ตามตารางด้านล่างดังนี้

⁸ Jacqueline Hess and Jacques Kistler, Deloitte, International Tax Switzerland Highlights 2020, January 2020, (Online) , <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-switzerlandhighlights-2020.pdf>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 20 เมษายน 2563).

ตารางที่ 4 : ตารางแสดงอัตรากาซีเงินได้ที่แท้จริงก่อนและหลังจากการปฏิรูประบบกาซีเงินได้

(หน่วย : อัตราร้อยละ)

ลักษณะธุรกิจ	อัตรากาซี ก่อนการปฏิรูป	อัตรากาซี หลังการปฏิรูป	การเปลี่ยนแปลง ของอัตรากาซี
บริษัทที่ไม่ได้รับสิทธิพิเศษทางกาซี	19.52	14.33	-5.19
บริษัทที่ได้รับสิทธิพิเศษทางกาซี	8.82	11.33	+2.51
บริษัททั้งหมด (All businesses)	14.14	12.82	-1.32

แหล่งที่มา : Tax Foundation, Switzerland Referendum Approves Tax Reform, Fiscal fact No. 658, June 2019, <https://files.taxfoundation.org/20190604145025/Switzerland-Referendum-Approves-Tax-Reform.pdf>, page 4.

2) การให้สิทธิประโยชน์ทางกาซีโดยการลดกาซีเงินได้เฉพาะจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (IP Patent box)⁹ อันเนื่องมาจากโครงการวิจัยและพัฒนา เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ที่ก่อให้เกิดรายได้หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นต้น ในอัตรากาซีสูงสุดถึงร้อยละ 90 ของรายได้ดังกล่าว ซึ่งจะสามารถทำให้รัฐจัดเก็บกาซีได้อย่างน้อยร้อยละ 10 ของกำไรที่รับจากสิทธิบัตรหรือทรัพย์สินทางปัญญานั้นๆ

3) การให้สิทธิประโยชน์ทางกาซีโดยให้สิทธิหักค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการวิจัยและพัฒนาได้ในอัตรากาซีสูงสุดถึงร้อยละ 150 ของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องดังกล่าว (R&D Super deduction) รวมถึงให้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับบุคลากรด้านการวิจัยได้อีกร้อยละ 35 หรือสามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นและมีการเรียกเก็บเงินจากบริษัทภายนอก (Third party) หรือภายในกลุ่มบริษัท (Group company) ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ในอัตราร้อยละ 80¹⁰

4) การให้สิทธิประโยชน์ทางกาซีสำหรับบริษัทที่จะโยกย้ายกิจกรรมและหน้าที่ยังมายังประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (Migration step-up in basis) หรือเรียกว่า “Step-up system” โดยบริษัทดังกล่าวจะได้รับการปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการเสียกาซีใหม่ใน 2 ลักษณะ¹¹ กล่าวคือ 1) บริษัทสามารถใช้อัตรากาซีพิเศษที่ให้แก่บริษัทที่เข้าลักษณะบางประเภทข้างต้น (Holding company, Management company และ Principal company) ต่อเนื่องได้อีก 5 ปีนับจากวันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของบริษัทนั้นๆ เป็นสำคัญ หรือ 2) กรณีที่บริษัทได้

⁹ เรียงชัย อรรถทิมมากุล, มาตรการจูงใจทางกาซีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา : ศึกษาการเครดิตกาซีการหักรายจ่ายเพิ่มเติม การหักค่าสิ่กหรือและค่าเสื่อมราคาในอัตราร่ง, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณชิต สาขากฎหมายกาซี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2558, หน้า 21.

¹⁰ Tax Foundation, Switzerland Referendum Approves Tax Reform, Fiscal fact No. 658, Jun 2019, (Online), <https://files.taxfoundation.org/20190604145025/Switzerland-Referendum-Approves-Tax-Reform.pdf>, page 6, (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563).

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

ทำการประเมินมูลค่ากิจการใหม่และได้แสดงรายการสำรองต่างๆ ที่ไม่เคยเปิดเผยรวมถึงค่าความนิยมที่สร้างขึ้นเองไว้ในงบการเงินเพิ่มเติม ซึ่งจะส่งผลต่อมูลค่าของบริษัทที่มีเพิ่มมากขึ้นโดยไม่ต้องเสียภาษี และยังได้รับสิทธิประโยชน์จากการหักเป็นรายจ่ายค่าเสื่อมราคา/ค่าตัดจำหน่ายเพิ่มเติมได้ในปีแรกด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวข้างต้น แต่รัฐก็ได้จำกัดสิทธิในการใช้สิทธิประโยชน์ได้ในอัตราร้อยละ 70 ของกำไรที่ต้องเสียภาษี ซึ่งแสดงให้เห็นว่ารัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้อย่างน้อยในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรที่ต้องเสียภาษี¹² ทั้งนี้ จากการปฏิรูประบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ดังกล่าวข้างต้น ล้วนแล้วแต่เป็นการปฏิรูประบบภาษีภายในประเทศของตนเพื่อปรับให้เข้าสู่การเป็นประเทศที่มีแนวปฏิบัติทางภาษีที่ดีและเป็นสากล แต่ก็ยังคงไว้ซึ่งความเป็นหนึ่งในประเทศที่น่าสนใจและเป็นที่ดึงดูดในการลงทุนของบริษัทข้ามชาติอยู่เช่นเดิม

นอกจากการปฏิรูประบบภาษีภายในประเทศแล้ว ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้ตระหนักถึงมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยได้ดำเนินการเพื่อให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติการ (BEPS Action Plan) ตามแนวทางของ OECD รวมทั้งหมด 15 แผนปฏิบัติการ ซึ่งสวิตเซอร์แลนด์ได้นำแผนปฏิบัติการขั้นต่ำภายใต้ความร่วมมือในระดับพหุภาคี (Multilateral instrument) เพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรไปต่างประเทศหรือการวางแผนภาษีโดยอาศัยความแตกต่างและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศมาปรับใช้ ซึ่งสามารถแสดงได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้

ตารางที่ 5 : แผนปฏิบัติการตามแนวทางของ OECD ที่นำมาปรับใช้ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์¹³

แผนปฏิบัติการ (Action Plan)	สาระสำคัญและการปรับใช้ของประเทศสวิตเซอร์แลนด์
<p>แผนปฏิบัติการที่ 2 (Action 2)</p> <p>แนวทางเพื่อป้องกันผลกระทบจากการนำวิธีการทางภาษีที่แตกต่างกันมาผสมผสานเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements)</p>	<p>- ไม่อนุญาตให้บริษัทแม่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ใช้โครงสร้างธุรกิจแบบผสม (Hybrid structure) กับบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน เช่น กรณีที่บริษัทแม่จ่ายดอกเบี้ยให้บริษัทลูกในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งบริษัทแม่สามารถบันทึกเป็นรายจ่ายได้ แต่บริษัทลูกที่รับเงินจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือกรณีที่บริษัทในเครือสามารถนำค่าใช้จ่ายนั้นๆ มาหักเป็นรายจ่ายได้มากกว่าหนึ่งบริษัทภายในกลุ่มบริษัท เป็นต้น</p>

¹² Tax Foundation, Switzerland Referendum Approves Tax Reform, Fiscal fact No. 658, Jun 2019, (Online), <https://files.taxfoundation.org/20190604145025/Switzerland-Referendum-Approves-Tax-Reform.pdf>, page 7, (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563).

¹³ Vinod Kalloe, KPMG, OECD BEPS Action Plan : Moving from talk to action in Europe-2017, (Online), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/09/ema-beps-report-2017.pdf>, page 34-63. (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563).

แผนปฏิบัติการ (Action Plan)	สาระสำคัญและการปรับใช้ของประเทศสวิตเซอร์แลนด์
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 5 (Action 5)</u> แนวทางเพื่อจัดการนโยบายทางภาษีที่ส่งผลกระทบต่อฐานแรง เพื่อทำให้เกิดความโปร่งใส (Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ปรับปรุงและปฏิรูประบบภาษีเงินได้ใหม่ภายในประเทศ โดยการยกเลิกระบบการให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทบางประเภท รวมถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับรายได้ที่เป็นผลมาจากการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งสามารถตรวจสอบข้อมูลได้ภายใต้การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศ
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 6 (Action 6)</u> แนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีชอบ (Prevent treaty abuse)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - กำหนดหลักเกณฑ์ระหว่างรัฐเพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่เหมาะสม เช่น การใช้หลักวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ (Principal Purpose Test : PPT Rule) เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitation of Benefit : LOB Rule) ซึ่งจะต้องระบุ LOB Rule ลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ เพื่อระบุคุณลักษณะของบุคคลที่จะสามารถใช้ผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างชัดเจน โดยผู้เสียภาษีต้องสามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานว่าการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง¹⁴
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 7 (Action 7)</u> แนวทางเพื่อป้องกันการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรเพื่อเลี่ยงภาษี (Prevent the artificial avoidance of PE status)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - พิจารณาตามเงื่อนไขในข้อตกลงพหุภาคี (Multilateral instrument : MLI) โดยประเทศสวิตเซอร์แลนด์เลือกปรับใช้แนวทางเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่ระบุไว้ในข้อตกลงพหุภาคีส่วนที่ 6 (Arbitration) ซึ่งจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงร่วมกันระหว่างรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีกับสวิตเซอร์แลนด์

¹⁴ วรนาถ ดันตศิริวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลักวัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกอภิศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561, หน้า 2-3.

แผนปฏิบัติการ (Action Plan)	สาระสำคัญและการปรับใช้ของประเทศสวีเดน
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 13 (Action 13)</u> แนวทางเพื่อปรับปรุงเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Re-examine transfer pricing documentation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ประเทศสวีเดนลงนามในข้อตกลงพหุภาคีซึ่งจะต้องจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting : CbCR) เพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับรายการระหว่างกันในกลุ่มบริษัทในภาพรวมของกิจการทั่วโลก แยกเป็นรายกิจการและแยกเป็นรายประเทศ รวมถึงการแสดงผลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้และจำนวนภาษีที่จ่ายไปในแต่ละประเทศที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ ซึ่งจะช่วยให้สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีได้ในเบื้องต้นของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ - ประเทศสวีเดนใช้มาตรการดังกล่าวเป็นการบังคับตั้งแต่ปลายปีพ.ศ. 2560 โดยบริษัทข้ามชาติในประเทศสวีเดนจะต้องจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (CbCR Report) สำหรับปีพ.ศ. 2561 และยื่นต่อรัฐบาลกลางในปีพ.ศ. 2562 เพื่อให้สามารถนำไปแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศโดยอัตโนมัติกับประเทศอื่นได้ภายในช่วง 6 เดือนแรกของปีพ.ศ. 2563
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 14 (Action 14)</u> แนวทางเพื่อปรับปรุงกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท (Make dispute resolution mechanisms more effective)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - กำหนดให้มีมาตรการในการตกลงกรณีเกิดข้อพิพาทอย่างโปร่งใส รวมถึงการศึกษาอุปสรรคที่จะทำให้ไม่สามารถใช้วิธีการแก้ปัญหาลำดับขั้นตอนที่ให้มีการทำความตกลงร่วมกันระหว่างกันของเจ้าหน้าที่รัฐทั้งสองประเทศเพื่อแก้ปัญหาภาษีที่ส่งผลกระทบต่อทั้งสองประเทศ (Mutual Agreement Procedure : MAP) ซึ่งแนวทางดังกล่าวให้เป็นไปตามแนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคีในแผนปฏิบัติการที่ 15
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 15 (Action 15)</u> แนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคี (Develop a multilateral instrument)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - แม้ว่าประเทศสวีเดนจะมีการลงนามในข้อตกลงพหุภาคี (MLI) เพื่อปฏิบัติตามมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของ OECD ก็ตาม แต่สวีเดนลงนามในข้อสัญญาที่ไม่ใช้บทบัญญัติในข้อตกลงพหุภาคีในเรื่องที่เกินกว่ามาตรฐานขั้นต่ำที่กำหนด แต่ได้เลือกปรับใช้บทบัญญัติใน MLI โดยการเจรจาและแก้ไขปรับปรุงข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการเฉพาะระหว่างแต่ละรัฐ

แหล่งที่มา : ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก Vinod Kalløe, KPMG, OECD BEPS Action Plan : Moving from talk to action in Europe-2017, page 44-65.

จากการศึกษาบทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ซึ่งเป็นประเทศที่มีระบบภาษีค่อนข้างซับซ้อนในทวีปยุโรปและยังเป็นประเทศที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศอื่นในทวีปเดียวกัน ซึ่ง OECD และสภาพยุโรปถือว่าการให้สิทธิพิเศษทางภาษีเช่นนี้เป็นมาตรการทางภาษีที่เป็นอันตรายและส่งผลกระทบต่อการแข่งขันทางธุรกิจระหว่างประเทศที่สำคัญ ดังนั้น จึงเป็นเหตุผลการเกิดการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ช่วงกลางปีพ.ศ. 2562 ที่ผ่านมา โดยมีการยกเลิกสิทธิพิเศษทางภาษีที่ให้แก่บริษัทบางประเภทโดยเฉพาะ และปรับปรุงระบบภาษีเงินได้ในประเทศใหม่ โดยใช้มาตรการการลดอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงของบริษัทลงเพื่อเป็นการจูงใจและยังคงดึงดูดนักลงทุนหรือบริษัทข้ามชาติในการลงทุนในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ต่อไป แม้ว่าจะได้ยกเลิกสิทธิพิเศษทางภาษีของบริษัทประเภท Holding company, Management company หรือ Principal company แล้วก็ตาม ซึ่งภายหลังจากการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ดังกล่าวแล้ว ทุกบริษัทในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ประกอบกับการเพิ่มสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ให้กับบริษัท เช่น ให้สิทธิในการลดภาษีเงินได้จากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาอันเนื่องมาจากโครงการวิจัยและพัฒนาอื่นๆ เพื่อก่อให้เกิดรายได้ในประเทศ และการให้สิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับการวิจัยและพัฒนาได้เพิ่มขึ้น เพื่อจูงใจให้ประเทศเป็นศูนย์กลางในการทำวิจัยและพัฒนานวัตกรรมต่างๆ อันจะส่งผลให้เกิดรายได้ในเชิงเศรษฐกิจในอนาคตอย่างมาก เป็นต้น

แม้ว่าประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะมีการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ในประเทศเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและการแข่งขันระหว่างประเทศแล้วนั้น ยังได้นำมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามแนวทางของ OECD มาปรับใช้ด้วย โดยเฉพาะเรื่องการจัดทำรายงานระหว่างประเทศเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศกับประเทศอื่นๆ เพื่อแสดงถึงความโปร่งใสและให้หน่วยงานของรัฐในแต่ละประเทศสามารถตรวจสอบและนำข้อมูลไปใช้ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นเพื่อการวางแผนหรือหลีกเลี่ยงภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้

4.2 บทกฎหมายและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทย

หากกล่าวถึงบทกฎหมายและมาตรการของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อป้องกันรูปแบบการเลี่ยงภาษีกรณีกลุ่มบริษัทข้ามชาติเข้ามาลงทุนในประเทศไทยและพยายามถ่ายเทกำไรที่เกิดขึ้นของตนออกไปยังต่างประเทศโดยไม่ต้องการเสียภาษีในประเทศไทยแล้ว ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติใดๆ ที่ถูกบัญญัติไว้เป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งในทางปฏิบัติมีเพียงการนำกลไกอื่นๆ มาปรับใช้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติในเบื้องต้น

เท่านั้น¹⁵ โดยบทกฎหมายและมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทย สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1) การใช้ดินแดนปลอดภาษี ซึ่งเป็นการใช้ข้อจำกัดทางกฎหมายที่ไม่สามารถเอื้อมไปถึงเงินได้ที่ถูกเก็บกักไว้ในต่างประเทศ ซึ่งภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและประมวลรัษฎากรไทยยังไม่มี การกำหนดมาตรการป้องกันไว้โดยตรง อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วมักดำเนินการกับ ประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี เช่น ประกาศรายชื่อประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีหรือการใช้ มาตรการทางเศรษฐกิจอื่นกับประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี เพื่อปรับเปลี่ยนการยกเว้นภาษีหรือ การจัดเก็บภาษีในอัตราที่เหมาะสม¹⁶ ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีนโยบายในการกำหนดประเทศที่เป็น ดินแดนปลอดภาษีและไม่มีบทบัญญัติในกฎหมายใดเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยง การเสียภาษีจากการที่มีนิติบุคคลไปประกอบธุรกิจในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี

2) การทำธุรกรรมหรือทำสัญญาระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยการกำหนด ราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาดหรือเรียกว่า “การกำหนดราคาโอน” ซึ่ง ตามประมวลรัษฎากรยังไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายที่ใช้ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของ บริษัทข้ามชาติในกรณีเดียวกันโดยวิธีการตั้งราคาโอนไว้โดยเฉพาะ ซึ่งปัจจุบันมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับ การกำหนดราคาโอนไว้¹⁷ ดังนี้

- ในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุ อันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดี บทกฎหมายดังกล่าวให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินและปรับปรุงราคาให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ โดยไม่ได้คำนึงว่าจะเป็นการทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ซึ่งถือว่าเป็น บทบัญญัติทั่วไป มิใช่บทบัญญัติที่มีขึ้นเพื่อใช้ในการปรับปรุงการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะเจาะจง

- การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้บริษัทกำหนดราคาทุน

¹⁵ พนิต ธีภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 140-141.

¹⁶ โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของ ผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 84.

¹⁷ นิโบล พรหมณ์สุวรรณ, การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556, หน้า 30-34.

ของสินค้าที่ส่งจากต่างประเทศสูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งจะส่งผลให้กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีมีจำนวนน้อยลง

- ประเทศไทยมีการกำหนดให้รายจ่ายบางประเภทไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากถือว่าเป็นรายจ่ายในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่ มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ มาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ และมาตรา 65 ตรี (15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

- การป้องกันการโอนสินค้าออกไปยังต่างประเทศให้แก่ผู้ที่มีเครือสัมพันธ์กันหรือภายใต้การสั่งการของผู้นั้นโดยปราศจากค่าตอบแทนหรือไม่มีการคิดราคากัน โดยมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้างให้ถือว่าเป็นการขายในประเทศด้วย และถือตามราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่กรณีสินค้านั้นเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ หรือเป็นของผ่านแดน หรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือเป็นของที่ส่งออกแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

- การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยกำหนดให้ทำการปรับปรุงรายการค่าตอบแทนของธุรกรรมราคาโอน ได้แก่ การโอนทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง การให้บริการระหว่างกันภายในกลุ่ม (Intra-group services) และการกู้ยืม ให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยใช้บังคับกับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

- กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายตามมาตรา 71 ทวิ

- ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักไว้ว่า หากกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการป้องกัน

การกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing) โดยมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ซึ่งได้กำหนดนิยามและธุรกรรมระหว่างกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.2.3 ในบทที่ 2 นั้น) ซึ่งไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69

3) การเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม โดยอนุสัญญาภาษีเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศคู่สัญญาในอันที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ให้เงินได้ระหว่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เช่น ต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศถิ่นที่อยู่และยังต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศแหล่งเงินได้อีก ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีหรือประเทศที่ยกเว้นภาษี โดยคำนึงถึงหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างคู่สัญญา อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้มีการเจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ หลายประเทศ ซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายโดยมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งโดยลักษณะของประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี แต่ในขณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์เพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีเงินได้ที่มีภายใต้ประมวลรัษฎากร¹⁸ เท่านั้น ดังนั้น ประเทศไทยจึงยังไม่มีมาตรการเพื่อการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนไว้โดยตรง เพราะเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีต้องอ้างถึงสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและพิสูจน์ข้อเท็จจริงต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรเองว่าตนเป็นผู้ที่ได้รับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นๆ

นอกจากบทกฎหมายและมาตรการของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยอ้างอิงตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้นแล้ว เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2560 ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิก (Associate Member) โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ของ OECD ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) ซึ่งทำให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดและรับหลักการในแผนปฏิบัติการ (BEPS Action Plan) เพื่อนำมาปรับใช้ในประเทศไทย ซึ่งจะส่งผลให้เกิด

¹⁸ โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, คณะผู้วิจัย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557, หน้า 88-89.

การเปลี่ยนแปลงอย่างสำคัญในระบบภาษีระหว่างประเทศ โดยมีพื้นฐานสำคัญ 3 ประการ ได้แก่ ความสอดคล้องกันของระบบภาษี (Coherence) มุ่งเป้าหมายไปที่เนื้อหาสาระของการกระทำมากกว่ารูปแบบ (Substance) และก่อให้เกิดความโปร่งใส (Transparency)¹⁹ โดยหลักการตามแผนปฏิบัติการที่ประเทศรับมาประกอบด้วย 4 หลักการพื้นฐาน ได้แก่ มาตรการตอบโต้ภาษีที่เป็นอันตราย (Harmful Tax Practices) การป้องกันการใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนในทางที่มีขอบ (The Prevention of Treaty Abuse) การจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting : CbCR) และ มาตรการปรับปรุงข้อโต้แย้งระหว่างประเทศ (Dispute Resolution) ทั้งนี้ กฎหมายภายในของประเทศไทยจำเป็นต้องได้รับการตรวจสอบจากประเทศสมาชิกอื่นก่อนว่ามีความพร้อมที่จะรับหลักการตามแผนปฏิบัติการหลักทั้ง 4 เรื่องของ OECD มาปรับใช้หรือไม่ อย่างไร²⁰

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาทั้งบทกฎหมายและมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีสำหรับบริษัทข้ามชาติโดยเฉพาะกรณีที่อาจมีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น เพื่อให้เห็นถึงมาตรการการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันของทั้งประเทศสวิตเซอร์แลนด์และประเทศไทย โดยเปรียบเทียบ มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ใช้บังคับอยู่เป็นหลักกับมาตรการในปัจจุบันของประเทศไทย ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

ตารางที่ 6 : เปรียบเทียบมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่มีอยู่ในปัจจุบันของประเทศสวิตเซอร์แลนด์และประเทศไทย

มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี	ประเทศสวิตเซอร์แลนด์	ประเทศไทย
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 2 (Action 2)</u></p> <p>แนวทางเพื่อป้องกันผลกระทบจากการนำวิธีการทางภาษีที่แตกต่างกันมาผสมผสานเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements)</p>	<p>- เพิ่ม มาตรการให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีระหว่างประเทศให้แก่ประเทศอื่นทราบ</p>	<p>- ประเทศไทยกำลังศึกษาแนวทางเพื่อที่จะเข้าร่วมแผนปฏิบัติการที่ 2 (ข้อมูล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2563)</p>

¹⁹ OECD. "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Frequently Asked Questions," page 15, (Online), <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf>. (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563)

²⁰ KPMG, ไทยออกมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานภูมิภาคใหม่เพื่อให้สอดคล้องมาตรการ BEPS, Thailand Tax Update-22 October 2018, (Online), <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2018/10/thailand-tax-updates-22october2018.html>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563)

มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี	ประเทศสวิตเซอร์แลนด์	ประเทศไทย
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 5 (Action 5)</u></p> <p>แนวทางเพื่อจัดการนโยบายทางภาษีที่ส่งผลกระทบต่อฐานแรง เพื่อทำให้เกิดความโปร่งใส (Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance)</p>	<p>- มีการยกเลิกระบบภาษีที่ให้สิทธิพิเศษแก่บริษัทบางประเภท ได้แก่ Holding company, Management company และ Principal company รวมถึงมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ เพื่อให้ทุกบริษัทจ่ายภาษีอย่างเท่าเทียมกัน อีกทั้งได้เพิ่มสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยเน้นให้ประเทศเป็นศูนย์กลางในการวิจัยและพัฒนา</p>	<p>- มีการยกเลิกมาตรการภาษีที่ถูกจัดเป็นมาตรการภาษีที่เป็นอันตรายเกี่ยวกับสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคหรือสำนักงานใหญ่ ได้แก่ ROH IHQ และ ITC ตั้งแต่เดือนตุลาคม พ.ศ. 2561 โดยได้เสนอมาตรการใหม่เพื่อทดแทนคือ การจัดตั้งศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศหรือ International Business Center (IBC) เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีอย่างโปร่งใส²¹</p>
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 6 (Action 6)</u></p> <p>แนวทางเพื่อป้องกันการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ในทางที่มีขอบ (Prevent treaty abuse)</p>	<p>- ใช้หลักวัตถุประสงค์ในการเข้าทำธุรกรรมเป็นสาระสำคัญ (PPT Rule) เพื่อป้องกันและจำกัดสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ</p>	<p>- ประเทศไทยได้รับหลักการตามแผนปฏิบัติการดังกล่าวมาแล้ว ซึ่งอยู่ระหว่างกำลังศึกษาแนวทางเพื่อปฏิบัติตามแผนปฏิบัติการที่ 6 (ข้อมูล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2563)</p>
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 7 (Action 7)</u></p> <p>แนวทางเพื่อป้องกันการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรเพื่อเลี่ยงภาษี (Prevent the artificial avoidance of PE status)</p>	<p>- ปรับใช้แนวทางเพื่อป้องกันการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่ระบุไว้ในข้อตกลงพหุภาคี ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงร่วมกันระหว่างแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญ โดยไม่ได้ใช้เป็นหลักการโดยทั่วไป</p>	<p>- ประเทศไทยกำลังศึกษาแนวทางเพื่อที่จะเข้าร่วมแผนปฏิบัติการที่ 7 (ข้อมูล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2563) ซึ่งปัจจุบันยังคงอ้างอิงสถานะการเป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยตกลงร่วมกับแต่ละรัฐ</p>

²¹ KPMG, ไทยเสนอมาตรการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศเพื่อแทน IHQ เดิม, Thailand Tax Update-25 April 2019, (Online), <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/04/thailand-tax-updates-25april2019.html>, (สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2563)

มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี	ประเทศสวิตเซอร์แลนด์	ประเทศไทย
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 13 (Action 13)</u></p> <p>แนวทางเพื่อปรับปรุงเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Re-examine transfer pricing documentation)</p>	<p>- กำหนดให้จัดทำรายงานระหว่างประเทศ (CbCR) เพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับรายการระหว่างกันในกลุ่มบริษัทในภาพรวมของกิจการทั่วโลกแยกเป็นรายการและแยกรายประเทศ ซึ่งเป็นข้อมูลของบริษัทข้ามชาติเกี่ยวกับการแบ่งเงินและภาษีที่จ่ายไปของทุกบริษัทในเครือ</p>	<p>- มีการกำหนดมาตรการเรื่องการป้องกันราคาโอน (Transfer pricing) โดยให้มีการจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เท่านั้น แต่ยังไม่ครอบคลุมถึงการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (CbCR)</p>
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 14 (Action 14)</u></p> <p>แนวทางเพื่อปรับปรุงกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท (Make dispute resolution mechanisms more effective)</p>	<p>- กำหนดมาตรการในการตกลงกรณีเกิดข้อพิพาทอย่างโปร่งใสตามแนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคีซึ่งอยู่ในแผนปฏิบัติการที่ 15</p>	<p>- ไม่มีมาตรการดังกล่าวกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ แต่ประเทศไทยได้รับหลักการตามแผนปฏิบัติการดังกล่าวมาแล้ว (ข้อมูล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2563)</p>
<p><u>แผนปฏิบัติการที่ 15 (Action 15)</u></p> <p>แนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคี (Develop a multilateral instrument)</p>	<p>- ปรับใช้บทบัญญัติตามแนวทางเพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคี (MLI) ตามมาตรฐานขั้นต่ำที่กำหนด โดยการเจรจาและแก้ไขปรับปรุงข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐเป็นการเฉพาะ</p>	<p>- ประเทศไทยกำลังศึกษาแนวทางเพื่อที่จะเข้าร่วมแผนปฏิบัติการที่ 15 (ข้อมูล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2563) เพื่อพัฒนาความร่วมมือในระดับพหุภาคี ซึ่งปัจจุบันมีเพียงข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในลักษณะทวิภาคีเท่านั้น (Bilateral Agreement)</p>

ดังนั้น จากมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติจากตารางเปรียบเทียบมาตรการที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ใช้อยู่ในปัจจุบันกับประเทศไทย จะเห็นได้ว่าประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายภายในหรือกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศไว้อย่างชัดเจน ซึ่งจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายหรือมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันให้ทันสมัยและเตรียมรับมือกับรูปแบบการเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้อย่างมีประสิทธิภาพและสามารถนำไปปรับใช้ได้จริง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาตินับว่าเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการเคลื่อนย้ายทุน แรงงานและเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ซึ่งมีได้เกิดขึ้นเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษีอากรหรือการใช้ดินแดนปลอดภาษีเพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น แต่ส่วนหนึ่งเกิดจากการตัดสินใจเพื่อต้องการเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกลุ่มบริษัท และสามารถสร้างผลกำไรโดยรวมได้มากขึ้น ซึ่งการลดต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับภายในแต่ละประเทศที่บริษัทข้ามชาติเข้าไปลงทุนย่อมสามารถทำให้บริษัทสามารถแข่งขันในตลาดได้ โดยได้รับผลตอบแทนตามเป้าหมายที่คาดการณ์ไว้ แต่อย่างไรก็ดี หากบริษัทข้ามชาติมีการปรับโครงสร้างธุรกิจภายในกลุ่มบริษัทของตน ซึ่งส่วนใหญ่มักจะดำเนินธุรกิจในหลายประเทศเพื่ออาศัยสิทธิประโยชน์ของกฎหมายและภาษีของแต่ละประเทศนั้นๆ ในขณะเดียวกันก็อาศัยช่องว่างทางกฎหมายจากการปรับรูปแบบและโครงสร้างทางธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นในกลุ่มบริษัทของตนเพื่อให้มีต้นทุนทางธุรกิจโดยรวมต่ำที่สุด ซึ่งลักษณะการปรับโครงสร้างทางธุรกิจแต่ละรูปแบบทำให้เกิดธุรกรรมระหว่างประเทศจำนวนมาก อันจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทั้งการโอนหน้าที่งาน โอนทรัพย์สินที่ใช้ทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือการโอนความเสี่ยงใดๆ จากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่งในประเทศอื่น ตลอดจนการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่ในดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย เพื่อทำหน้าที่เป็นบริษัทตัวกลางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในการส่งผ่านและกักเก็บกำไรไว้โดยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำมาก ดังนั้น จากการที่ได้ศึกษาถึงรูปแบบหลักๆ ในการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติตามตัวอย่างของ OECD รวมถึงหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ และได้นำมาวิเคราะห์ผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังกล่าว ซึ่งสามารถนำมาสรุปผลได้ดังนี้

5.1 บทสรุป

การปรับโครงสร้างทางธุรกิจตามตัวอย่างของ OECD เช่น การปรับโครงสร้างธุรกิจจากเดิมที่เคยดำเนินธุรกิจเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายแบบครบวงจรไปเป็นการจ้างผลิตภายใต้สัญญาการผลิตหรือเปลี่ยนไปเป็นตัวแทนหรือนายหน้าในการจัดจำหน่ายเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการโอนหน้าที่งานที่เคยทำไปให้บริษัทในเครือในอีกประเทศหนึ่ง เพื่อจำกัดหน้าที่และความรับผิดชอบที่มีต่อ

การผลิตหรือจัดจำหน่ายเองทั้งหมดลง ซึ่งจะทำให้บริษัทที่เคยมีลักษณะการผลิตหรือจัดจำหน่ายแบบครบวงจรมีกำไรลดลงจากเดิม เนื่องจากมีการโอนกำไรแฝงไปกับราคาที่ตกลงซื้อขายสินค้าหรือรับจ้างบริการกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทำให้กำไรถูกโยกย้ายไปอยู่ในอีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าบริษัทแม่ หรือการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยเปลี่ยนจากการเป็นผู้ผลิตและจัดจำหน่ายอย่างเต็มตัวมาเป็นศูนย์กลางการให้บริการแก่บริษัทต่างๆ ในเครือ (Regional Hub) โดยเรียกเก็บค่าสิทธิจากบริษัทในเครือที่ใช้บริการหรือใช้สิทธิดังกล่าว ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นการเลี่ยงภาษีอันเกิดจากรายได้ค่าสิทธิ ซึ่งถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามหลักการจัดเก็บภาษีค่าสิทธิ โดยกำหนดให้เก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น จึงเป็นผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด ดังนั้น เงินได้ค่าสิทธิที่ได้รับจึงได้รับยกเว้นทั้งจำนวน ในขณะที่เดียวกัน ผู้มีหน้าที่จ่ายค่าสิทธิที่อยู่ในรัฐอื่น ย่อมไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิดังกล่าวด้วยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่กับรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ เป็นต้น

ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจย่อมมีผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ โดยธุรกรรมดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับแต่ละประเภทเงินได้ที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ดังนี้

1) เงินได้ประเภท “กำไรจากธุรกิจ” ซึ่งส่วนใหญ่เกิดจากธุรกรรมหรือกิจกรรมที่มุ่งกระทำเป็นปกติทางการค้า (Commercial purpose) ของแต่ละกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นๆ ทำให้เกิดเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หากมีการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้น แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เงินได้จากกำไรจากธุรกิจจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ดังนั้น หากบริษัทข้ามชาติทำการเลี่ยงการเกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ย่อมส่งผลกระทบต่อกำไรจากธุรกิจที่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งจะทำให้ประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียเงินภาษีดังกล่าวไปเป็นจำนวนมหาศาล

ทั้งนี้ หากพิจารณาผลกระทบที่มีต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย จะต้องนำหลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมาพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้หรือไม่เป็นสำคัญ

2) เงินได้ประเภท “เงินปันผล” ซึ่งตามร่างอนุสัญญาภาษีของ OECD ให้สิทธิแก่ประเทศแหล่งเงินได้ของเงินปันผล (ประเทศที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่) มีสิทธิเก็บภาษีเงินปันผลได้ แต่ไม่เกินกว่าเพดานอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินปันผล ซึ่งกรณีที่มีการจ่ายเงินปันผลจากประเทศไทยไปให้ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญาและไม่มีสถานประกอบการถาวรเข้ามาเกี่ยวข้องในการถือหุ้นในประเทศไทย ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ในขณะเดียวกัน หากบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นเป็นผู้รับเงินปันผล จะถูกหักภาษีเงินปันผลในขณะที่มีการจ่ายปันผลดังกล่าว ซึ่งภาษีที่ถูกหักไว้แล้วนั้นสามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีได้ในภายหลัง

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงกรณีที่อาจมีการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล ซึ่งส่วนใหญ่มักพบได้จากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ โดยการจัดตั้งบริษัท Holding company เพื่อถือหุ้นบริษัทอื่นๆ ในเครือเดียวกัน เมื่อบริษัทต่างๆ มีการจ่ายเงินปันผล บริษัท Holding company ก็จะมีภาระภาษีในเงินปันผลต่ำหรือไม่มีภาระทางภาษีเลย

3) เงินได้ประเภท “ค่าสิทธิ” ซึ่งตามร่างอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดให้เก็บภาษีค่าสิทธิได้เฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งมีผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ) ต้องยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด ดังนั้น เมื่อมีการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ โดยมักให้บริษัทในเครืออยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิเพื่อเป็นการตอบแทนการใช้สิทธิและเทคโนโลยีต่างๆ ให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทตัวกลางในอีกประเทศหนึ่ง ย่อมส่งผลให้บริษัทในประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิได้เลย ทั้งนี้ หากพิจารณาถึงกรณีประเทศไทย ซึ่งมักจะอยู่ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ที่เป็นผู้จ่ายค่าสิทธิไปยังต่างประเทศ ซึ่งหากบริษัทผู้รับค่าสิทธิในประเทศดังกล่าวมีอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศไทย ย่อมส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลยหรืออาจจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่ลดลงมากตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับแต่ละประเทศนั้นๆ ทำให้รัฐสูญเสียเงินได้เป็นจำนวนมาก

ดังนั้น จากการศึกษาถึงรูปแบบการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติและผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้แต่ละประเภทดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่าแต่ละประเทศโดยเฉพาะประเทศแหล่งเงินได้มีแนวโน้มที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ได้ในจำนวนที่ลดลง เนื่องจากการใช้ช่องว่างของกฎหมายระหว่างประเทศที่ไม่ลงรอยกัน รวมถึงการอ้างอิงสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อน อันจะนำไปสู่เป้าหมายที่ต้องการให้เกิดภาระภาษีโดยรวมลดลงของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดมาตรการรองรับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชัดเจน รวมถึงยังไม่มีมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติใดๆ ที่ถูกบัญญัติไว้เป็นกฎหมายเฉพาะซึ่งในทางปฏิบัติ มีเพียงการนำกลไกอื่นๆ มาปรับใช้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติในเบื้องต้น เช่น ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการวางแนวทางและกำหนดราคาโอนของธุรกรรมตามมาตรา 65 ทวิ (4) รวมถึงการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หากพบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์และการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้ตามมาตรา 71 ทวิ และมีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีรายได้เกินกว่ารายได้ขั้นต่ำตามจำนวนที่กำหนดไว้ใน

กฎกระทรวง จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 71 ตรี ตลอดจนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งจะต้องพิสูจน์ราคาโอนของธุรกรรมภายใต้ลักษณะความสัมพันธ์ตามที่กล่าวไว้ในพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เท่านั้น จึงสมควรกำหนดให้มีมาตรการป้องกันหรือลดโอกาสในการเลี่ยงภาษีจากการปรับโครงสร้างทางธุรกิจในเชิงบังคับเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ

5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบบทกฎหมายและมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศ โดยได้ศึกษาหลักการและแนวทางของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ซึ่งเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำและมีระบบการให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่บริษัทข้ามชาติที่เข้าไปลงทุนในประเทศดังกล่าวอย่างมาก แต่ได้ตระหนักถึงมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยรับเอาแผนปฏิบัติการ (BEPS Action Plan) ขั้นต่ำของ OECD มาปรับใช้โดยเฉพาะเรื่องการจัดทำรายงานระหว่างประเทศเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศกับประเทศอื่นๆ เพื่อแสดงถึงความโปร่งใสและให้หน่วยงานของรัฐในแต่ละประเทศสามารถตรวจสอบข้อมูลและนำไปใช้ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นเพื่อการวางแผนหรือหลีกเลี่ยงภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ ดังนั้น จากการศึกษาดังกล่าวจึงนำมาเป็นข้อเสนอแนะเพื่อการพัฒนาและปรับใช้ในประเทศไทย โดยสรุปได้ดังนี้

1) ควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายปัจจุบันเพื่อให้มีการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยกำหนดไว้เป็นหมวดเฉพาะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี และให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดมาตรการเพิ่มเติมในการพิจารณาธุรกรรมระหว่างประเทศที่เข้าข่ายการเลี่ยงภาษีเพื่อเป็นแนวทางให้บริษัทผู้ประกอบการและหน่วยงานกำกับดูแลนำไปปรับใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีสามารถตรวจสอบธุรกรรมนั้นๆ ได้อย่างโปร่งใส

2) ปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้สอดคล้องกับหลักการกำหนดราคาโอนของ OECD โดยให้มีการกำหนดนิยามและรายละเอียดในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณหาราคาตลาดให้ชัดเจน ซึ่งควรจำแนกเป็นแต่ละรายธุรกรรมเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ได้จริง เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอน

3) ส่งเสริมให้ประเทศไทยนำแนวทางตามแผนปฏิบัติการของ OECD มาปรับใช้ โดยเฉพาะเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ โดยปรับปรุงกฎหมายภายในประเทศ ให้มีอำนาจในการสั่งการเพื่อจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting : CbCR) โดยมีวัตถุประสงค์ในการแสดงรายการระหว่างกันในกลุ่มบริษัทที่มีอยู่ทั่วโลก แยกเป็นแต่ละรายกิจการและรายประเทศ รวมถึงการแสดงผลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้และจำนวนภาษีที่จ่ายไปในแต่ละประเทศที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ทั้งหมด เพื่อเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอย่างรุนแรงของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554)

พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation), พิมพ์ครั้งที่ 3 มีนาคม 2552 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552)

พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561)

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูตวิงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร มกราคม 2562)

เอกัตศึกษา / วิทยานิพนธ์

ชาญณรงค์ ไม้เกตุ, ความเหมาะสมของการใช้หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (Force of Attraction) ในประเทศไทย, เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560

ชนากานต์ สรรพพิทักษ์เสรี, มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561

ฐานิสสร มาสุจันทร์, การนำแนวทางป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD มาใช้, เอกัตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557

ณัฐวิมล นิลอนันต์, แนวทางการปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทยเพื่อให้สอดคล้องกับ BEPS Action 5, การค้นคว้าอิสระปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561

นิโบล พรหมณ์สุวรรณ, การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ,
วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556

ปัญญา อินทุณฑ์, แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีสำหรับประเทศไทย : กรณีศึกษา การถ่ายโอนกำไร
ไปยังดินแดนกำบังภาษี, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560

เริงชัย อรรถทิมากุล, มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา : ศึกษาการเครดิตภาษี
การหักจ่ายเพิ่มเติม การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง, วิทยานิพนธ์
นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558

วรนาถ ดันตศิรีวิทย์, ประเทศไทยกับการปรับใช้วิธีการตรวจสอบกำไรของธุรกรรมข้ามชาติตามหลัก
วัตถุประสงค์สำคัญ (Principal Purpose Test), เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

สรรรค์ ดันตจิตตานนท์, สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร
ดุุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559

กฎหมาย

พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ.2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการ
กำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing)

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร, อนุสัญญาภาษีซ้อน, (ออนไลน์), แหล่งที่มา www.rd.go.th, (31 มีนาคม 2563)

กรมสรรพากร, ประมวลรัษฎากร, (ออนไลน์), www.rd.go.th (20 มีนาคม 2563)

เคพีเอ็มจี, ไทยออกมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานภูมิภาคใหม่เพื่อให้สอดคล้องมาตรการ BEPS, Thailand Tax Update-22 October 2018, (Online), แหล่งที่มา, <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2018/10/thailand-tax-updates-22october2018.html>, (25 เมษายน 2563)

เคพีเอ็มจี, ไทยเสนอมาตรการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศเพื่อแทน IHO เดิม, Thailand Tax Update-25 April 2019, (Online), แหล่งที่มา, <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/04/thailand-tax-updates-25april2019.html>, (25 เมษายน 2563)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องโยงกันของบริษัทจดทะเบียน, (ออนไลน์), แหล่งที่มา <https://www.set.or.th>, (11 พฤษภาคม 2563)

ปรนาคินท์ กัตัญญตานนท์, วรปราณี สิทธิสรวง และคณะผู้วิจัย, โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, กันยายน 2559

รูปแบบการลงทุนระหว่างประเทศในแบบต่างๆ, (ออนไลน์), แหล่งที่มา <https://www.ciaa.org/>, (31 มกราคม 2563)

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2554, (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554)

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, คณะผู้วิจัย, โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย, 2557

เสาวณี จันทะพงษ์ และสุภัทร ธนบดีภัทร, การลงทุนของไทยในประเทศเพื่อนบ้าน : ก้าวสำคัญของการเข้าสู่กลุ่มเศรษฐกิจ AEC, ฝ่าวิวิจัยเศรษฐกิจ ธนาคารแห่งประเทศไทย, July2, 2012

เอกสารอื่น

เฉลิมพงศ์ ตั้งปริบูรณ์รัตน์ และวุฒิพงษ์ ศิริจันทร์พานนท์, การป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรและ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2562)

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ภาษีค่าสิทธิ ปัญหาการราคาขัง, วารสารดอกเบญจ ปีที่ 3 ฉบับเดือนกรกฎาคม 2533

ณัฐพล ศรีพจนารถ, แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy), Tax Policy Journal, สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, Edition 1 Volume 55 (March 2018)

นภดล ร่มโพธิ์, Outsourcing ทางเลือกใหม่ขององค์กร, วารสารบริหารธุรกิจ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, Productivity Forum ปีที่ 29 ฉบับที่ 112 ตุลาคม-ธันวาคม 2549

เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีศะนันท์, การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2), สรรพากรสาส์น ปีที่ 55 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2551)

ฤดีวรรณ มีখনอน, เรารู้จักดินแดนปลอดภาษี (Tax haven) ดีเพียงใด, (มิถุนายน 2557)

ภาษาอังกฤษ

Anuschka Bakker, Transfer pricing and business restructuring: streamlining all the way, (Online), https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/TPBR_sample_excerpt.pdf, (29 กุมภาพันธ์ 2563)

Arid. A Skarr, Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publisher, 1991), (29 กุมภาพันธ์ 2563)

Corlaci Alexandra, Business Models for tax and transfer pricing purposes : Accounting and Audit Department, Faculty of Economics and Business Administration, Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania, (Online), <http://steconomicueoradea.ro/anale/volume/2013/n1/125.pdf>. (29 กุมภาพันธ์ 2563)

Federal Tax Administration 3003 Bern, *The Swiss Tax System : Main features of the Swiss tax system, Federal taxes-Cantonal and communal taxes, Edition 2019, (Online),* <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html>, (15 กุมภาพันธ์ 2563)

Jacqueline Hess and Jacques Kistler, Deloitte, *International Tax Switzerland Highlights 2020, January 2020, (Online),* <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-switzerlandhighlights-2020.pdf>, (20 เมษายน 2563)

Linder and Peyer, *Taxation of Corporates in Switzerland, MME magazine, April 2018, (Online),* https://www.mme.ch/en/magazine/magazinedetail/url_magazine/taxation_of_corporates_in_switzerland/, (14 เมษายน 2563).

OECD, *“About the Inclusive Framework on BEPS”*, Retrieved on 2 January 2019, (Online), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>. (29 กุมภาพันธ์ 2563)

OECD, *Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital 2017,* (Online), แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>, (31 มีนาคม 2563)

OECD, *Report on the transfer pricing aspects of Business Restructurings Chapter IX of the transfer pricing guidelines,* (Online), แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45690216.pdf>, (31 มีนาคม 2563)

OECD, *Articles of the Model Convention with respect to taxes on Income and on Capital* (Online), แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, (31 มีนาคม 2563)

OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Frequently Asked Questions*”, (Online), <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf>, (25 เมษายน 2563)

Tax Foundation, Switzerland Referendum Approves Tax Reform, Fiscal fact No. 658, June 2019, (Online) , <https://files.taxfoundation.org/20190604145025/Switzerland-Referendum-Approves-Tax-Reform.pdf>, (15 กุมภาพันธ์ 2563)

Tax Foundation, Switzerland Referendum Approves Tax Reform, Fiscal fact No. 658, Jun 2019, (Online), <https://files.taxfoundation.org/20190604145025/Switzerland-Referendum-Approves-Tax-Reform.pdf>, (25 เมษายน 2563)

Thomas Linder and Susanne Scherlber, The taxation of foreign passive income for groups of companies (Switzerland), Volume 98a : 1938-2013, International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress, (Online), แหล่งที่มา https://www.mme.ch/fileadmin/files/documents/15_Passive_Income.pdf, (15 กุมภาพันธ์ 2563)

Vinod Kallou, KPMG, OECD BEPS Action Plan : Moving from talk to action in Europe-2017, (Online) , <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/09/ema-beps-report-2017.pdf>, page 34-63. (25 เมษายน 2563)

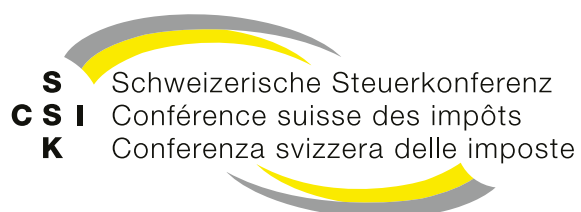
ภาคผนวก

The Swiss Tax System

- Main features of the Swiss tax system
- Federal taxes
- Cantonal and communal taxes



2019 edition



Swiss Tax Conference
Information Committee



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Tax Administration FTA

Preface

This brochure is suited primarily for foreign nationals interested in learning about the Swiss tax system. It gives an easy-to-understand overview of the taxes levied by the Confederation, cantons and communes.

This brochure is issued by the Information Committee of the Swiss Tax Conference, which all cantonal tax administrations and the Federal Tax Administration are part of. One of the Committee's aims is to foster relations between tax administrations and taxpayers by providing all interested parties with tax-related information in an objective manner. This should help the general public to have a better understanding of tax issues.

Swiss Tax Conference
Information Committee

The Chairman:

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'L. Ramelli', with a small dot at the end of the line.

Lino Ramelli

Bellinzona, June 2019

Contents

Main features of the Swiss tax system

1	General	5
1.1	Development of the tax system	5
1.2	Overview of the introduction and duration of the individual federal taxes, customs duties and contributions	7
2	Who levies taxes in Switzerland?	9
3	Basic principles of fiscal sovereignty	12
3.1	Principle of equality before the law (art. 8 Cst)	12
3.2	Principle of economic freedom (art. 27 and art. 94–107 Cst).....	12
3.3	Principle of guarantee of ownership (art. 26 Cst).....	13
3.4	Principle of freedom of religion and conscience (art. 15 Cst).....	13
3.5	Prohibition of inter-cantonal double taxation (art. 127 para. 3 Cst)	13
3.6	Prohibition of unjustified tax benefits (art. 129 para. 3 Cst).....	13
4	The people have the final say	15
5	Assessment and collection of taxes	16
5.1	Assessment	16
5.2	Tax collection	17
6	Tax burden in Switzerland	20
6.1	Reasons for the different tax burdens in Switzerland...	20
6.2	National fiscal equalization	21
7	Development of the Swiss tax system	24
7.1	Development of public finances.....	24
7.2	Taxation principles in the Confederation's financial regime	26
7.3	Aims and principles of the Confederation's financial policy model.....	27
7.4	Tax harmonisation	28

The individual taxes

8	Federal taxes	29
8.1	Taxes on income and profit as well as other direct taxes	29
8.1.1	Direct federal tax	29
8.1.1.1	Income tax for individuals.....	30
8.1.2	Federal casino tax	33
8.1.2.1	Tax scales	33
8.1.2.2	Tax reductions for casinos	34
8.1.3	Military service exemption tax.....	34
8.2	Consumption-based taxation	35
8.2.1	Value added tax.....	35
8.2.1.1	Taxation principle	35
8.2.1.2	Special features.....	36
8.2.1.3	Tax rates.....	37
8.2.1.4	Tax collection.....	38
8.2.1.5	Earmarking of some receipts	38
8.2.2	Federal withholding tax	39
8.2.3	Federal stamp duties	41
8.2.3.1	Issuance duty	41
8.2.3.2	Transfer duty	42

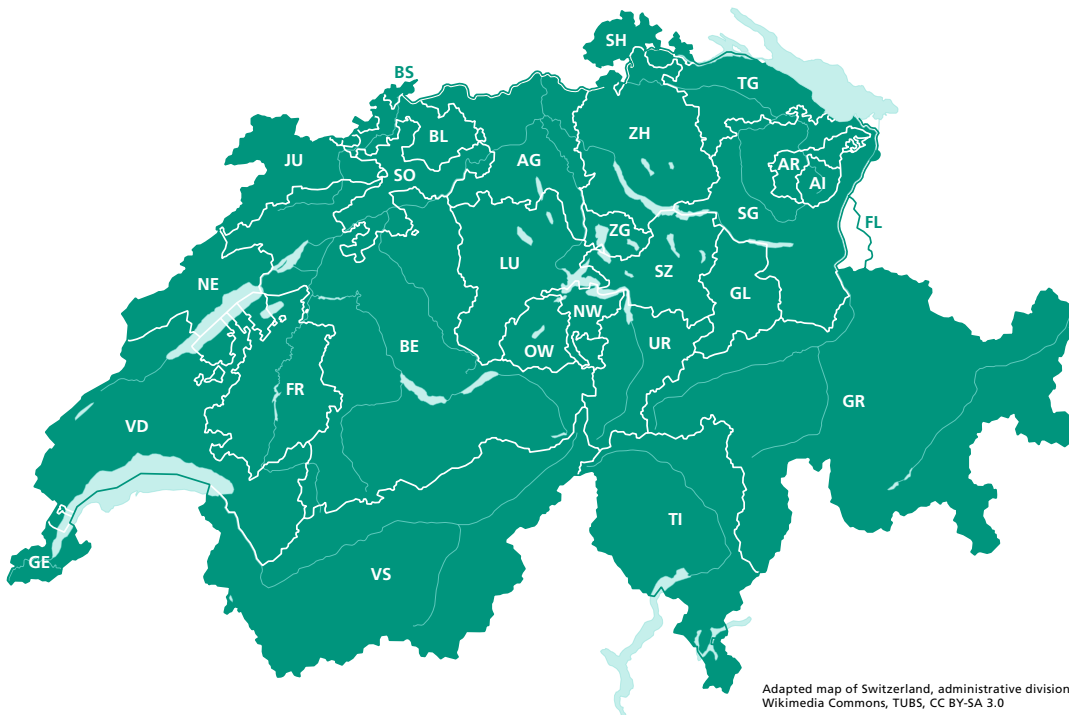
8.2.3.3	Duty on insurance premiums	43
8.2.3.4	Tax collection.....	43
8.2.4	Special consumption taxes	44
8.2.4.1	Tobacco tax.....	44
8.2.4.2	Beer tax	45
8.2.4.3	Mineral oil tax.....	45
8.2.4.5	Taxation of spirits.....	47
8.3	Customs duties	48
8.3.1	General	48
8.3.2	Import duties.....	48
8.3.2.1	Working tariff	48
8.3.2.2	Tariff preferences.....	49
8.3.2.3	Variable components.....	49
9	Cantonal and communal taxes	50
9.1	Taxes on income and assets as well as other direct taxes	51
9.1.1	Preliminary remarks.....	51
9.1.2	Income tax for individuals.....	52
9.1.2.1	Taxation at source.....	53
9.1.2.2	Expenditure-based taxation.....	53
9.1.3	Poll or household tax.....	54
9.1.4	Wealth tax for individuals	54
9.1.5	Profit and capital taxes for legal entities.....	55
9.1.5.1	Minimum tax.....	57
9.1.6	Inheritance and gift taxes	57
9.1.7	Tax on winnings from gambling as well as from lotteries and skill games for sales promotion	59
9.1.8	Capital gains on movable private assets	59
9.1.9	Property gains tax.....	59
9.1.10	Real estate tax.....	60
9.1.11	Real estate transfer tax	61
9.1.12	Cantonal casino tax	62
9.1.13	Trade tax.....	62
9.2	Property and expenditure taxes.....	62
9.2.1	Motor vehicle tax.....	62
9.2.2	Dog tax	63
9.2.3	Entertainment tax.....	63
9.2.4	Cantonal stamp duties and register duties	64
9.2.5	Lottery tax	64
9.3	Other duties	65
9.3.1	City tax/visitor's tax	65
9.3.2	Tourism promotion tax.....	65
9.3.3	Fire brigade exemption tax.....	65
9.3.4	Water tax.....	65

Appendix

I	Tax burden.....	66
II	Tax relief measures for married couples	67
III	Teaching materials on taxes	69
IV	Tax administration addresses	70

Abbreviations

ABV	Alcohol by volume
AHV	Old age and survivors' insurance
ALV	Unemployment insurance
Cst	Federal Constitution of the Swiss Confederation
DFTA	Federal Act on Direct Federal Taxation
dft	direct federal tax
DTHA	Federal Act on the Harmonisation of Direct Taxes of Cantons and Communes
EO	Compensation for loss of earnings
FCA	Federal Customs Administration
FDf	Federal Finance Department
FTA	Federal Tax Administration
IV	Disability insurance
VAT	Value added tax



Cantons

AG	Aargau	NW	Nidwalden
AI	Appenzell Innerrhoden	OW	Obwalden
AR	Appenzell Ausserrhoden	SG	St. Gallen
BE	Bern	SH	Schaffhausen
BL	Basel Landschaft	SO	Solothurn
BS	Basel Stadt	SZ	Schwyz
FR	Fribourg	TG	Thurgau
GE	Geneva	TI	Ticino
GL	Glarus	UR	Uri
GR	Graubünden	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

Main features of the Swiss tax system

1 General

In the world of public finance, the term “tax system” refers to all taxes levied in a country, even if they are not consciously harmonised.

Theory distinguishes between a **traditional** or **historical** tax system and a **rational** or **theoretical** tax system depending on whether the system’s development over time was more by accident than planned or whether it was intentionally structured on the basis of scientific findings.

According to this doctrine, the Swiss tax system’s development is **historical** in nature. It reflects the Confederation’s **federal structure**.

Accordingly, all of the 26 **cantons** have their own tax laws and tax income, wealth, inheritances, capital and property gains, and other tax objects quite differently.

The some 2,220 **communes** may either levy communal taxes at their own discretion or decide on supplements relative to the cantonal basic tax scale or the cantonal tax payable.

Moreover, the **Confederation** also taxes income, although its tax receipts largely come from other sources, primarily from value added tax (VAT), stamp duties, customs duties and special consumption taxes.

Tax System	
Traditional or historical	Rational or theoretical

1.1 Development of the tax system

During the **Helvetic period** (1798–1803), Switzerland obtained its only uniform tax system. However, this partly existed only on paper and it was never completely applied and implemented.

Following the collapse of the Helvetic Republic and the return to a federation of states, the cantons regained their tax autonomy and their tax systems developed fairly independently. This led to a large variety in the construction of the tax systems and the structure of the individual taxes.

Swiss federation of states pre-1848
Cantons’ tax sources:
Customs duties, bridge tolls and other duties
Taxes on wealth

While some cantons returned to the pre-French Revolution indirect taxes¹, i.e. primarily consumption taxes (customs duties, bridge tolls, etc.), others kept the taxes from the Helvetic system that best suited them, particularly the wealth tax.

Swiss federal state 1848
Federal tax sources:
customs duties
Cantonal tax sources:
wealth
income

This tax system underwent thorough change with the **foundation of the federal state in 1848**. The supreme customs authority was transferred entirely to the Confederation and the cantons were forced to generate their tax receipts from taxes on wealth and income (to compensate for the loss of customs duties). Thus, direct taxes, particularly wealth taxes, gradually acquired a dominant position in cantonal tax systems during the 19th century, whereas indirect taxes became insignificant. They were nevertheless the backbone of federal finances in the form of customs duties.

This distribution of tax sources remained unchanged until **1915**.

It was already apparent, however, that the wealth tax was not flexible enough to satisfy the cantons' growing financial needs.

But also the Confederation's tax system had reached its performance limit and could not have withstood any additional (financial) strain.

Following World War I and its financial repercussions, the Confederation and cantons had to make sweeping changes to their tax legislation and tax systems. Before then, customs duties had been sufficient to cover the Confederation's expenditures, but stamp duties were added towards the end of the war. Moreover, it was necessary to abandon the political principle developed over time according to which the cantons were entitled to levy direct taxes whereas the fiscal authority to levy indirect taxes lay with the Confederation.

The high defence costs obliged the Confederation to levy direct taxes as well. It has done that ever since, with the exception of 1933, and will continue to do so provisionally until the end of 2035.

The Confederation's financial situation was always the reason for introducing further federal taxes. The following table gives an overview of the introduction of the individual federal taxes, customs duties and levies.

¹ See page 10 for an explanation of the terms "direct" and "indirect" taxes.

1.2 Overview of the introduction and duration of the individual federal taxes, customs duties and contributions

Levied	Type of tax
since 1849	Customs duties
since 1878	Military service exemption tax (previously compensatory military tax)
since 1887	Taxation of distilled spirits
1915–1920	War gains tax
1916–1917	War tax
since 1918	Federal stamp duties
1921–1932	New extraordinary war tax
since 1933	Tobacco tax
since 1934	Beverage tax (beer tax)
1934–1940	Federal crisis contribution
1939–1946	War gains tax
1940–1942	One-off contribution for national defence
since 1941	Direct federal tax (before 1983: national defence tax)
since 1941	Value added tax (before 1995: turnover tax)
1941–1945	Emigrants national defence contribution
1941–1954	Equalization tax
1942–1959	Luxury tax
since 1944	Withholding tax
1945–1947	New contribution for national defence
since 1997	Mineral oil tax and automobile tax (previously customs duties of a fiscal nature)
since 2000	Casino tax

Thanks to these additional revenues, the **Confederation** managed to reduce the debt it had built up during the two world wars to a level that was bearable. However, new tasks have continually been assigned to the Confederation since the end of World War II. Its expenditures rose to such an extent in the post-war period that a return to the pre-war tax system is no longer conceivable. Consequently, the Confederation has largely continued to levy the federal taxes introduced during the war years.

From 1941 to 1958, **direct federal tax** (dft; previously called national defence tax) was comprised of an income tax and a supplementary wealth tax.

The wealth tax for individuals was abolished in 1959, and the capital tax for legal entities followed suit in 1998. Since then, the dft has been levied solely on personal income and on the profits of legal entities.

Unlike the Confederation, which introduced a series of new taxes, the **cantons** mostly made do with their existing taxes. Initially, wealth tax was the most important tax collected by the cantons. Earned income was taxed only as a complement. However, the cantons gradually switched from the traditional taxes on wealth and income to a general income tax with a supplementary wealth tax.

This transition, which involved a reduction in wealth tax and an increase in income tax, was first implemented by the canton of Basel Stadt back in the 19th century. By 1945, another ten cantons had followed. The last canton to change its tax system was Glarus in 1970.

It is also worth noting in this regard that the canton of Schwyz did not introduce a tax on earned income until 1936. Until then, it only taxed wealth.

Originally, these taxes were proportional. Progressive taxation began to prevail over time and social deductions were introduced in consideration of taxpayers with modest incomes and families.

2 Who levies taxes in Switzerland?

As already mentioned, the Confederation, the cantons and even the communes levy taxes in Switzerland.

However, the right of these public bodies to collect taxes is restricted by the Federal Constitution (Cst). The aim is to distribute fiscal sovereignty in such a way that the three public bodies do not impede one other and that an excessive burden for taxpayers is prevented. Consequently, the Constitution gives the Confederation the right to levy certain taxes and denies the cantons the right to do the same.

The main features of the federalist structure are set out in art. 3 Cst which regulates the relation between Confederation and cantons as follows:

“The Cantons are sovereign except to the extent that their sovereignty is limited by the Federal Constitution. They exercise all rights that are not vested in the Confederation.”

Applied to taxes, this implies the following distribution of powers:

- The **Confederation** may levy only those taxes that it is expressly empowered to levy by the Constitution.
- By contrast, the **cantons** are generally free to choose their taxes, except where the Constitution expressly prohibits the levying of certain taxes by the cantons or reserves the right for the Confederation.

The fact that the Constitution empowers the Confederation to levy a tax does not, however, automatically exclude the right of the cantons to levy a similar tax. That would require an explicit prohibition. Such a prohibition does not exist for direct taxes. That is why both the Confederation and the cantons levy direct taxes and thus compete with one another in this area.

While the Confederation and the cantons have original fiscal sovereignty, the **communes** may levy taxes only to the extent they are explicitly authorised to do so by their respective canton. In contrast to original sovereignty, this is referred to as derived or delegated fiscal sovereignty. However, this does not detract from the fact that the communes have genuine fiscal sovereignty that is integrated in the Swiss tax system as another important component in addition to the powers of the Confederation and of the cantons.

The communes are of major importance in Switzerland's federal structure. Aside from local tasks (e.g. waste disposal), they also carry out tasks that in other countries fall under the responsibility of a higher level of government, e.g. primary education or social welfare. The communes generally bear the costs of performing these tasks, which is why they have to share in the utilisation of the available sources of funding. Consequently, the communes' tax-related independence goes hand in hand with their functional autonomy.

Since 2004, a special tax of CHF 116 per litre of pure alcohol has been levied on alcopops (increase of 300 % of the tax rate).

Effective since 1 July 2009, a tax reduction of 30 % is granted to small producers for the first 30 litres of pure alcohol per year, provided the raw materials are exclusively cultivated from their own soil or wild growth they harvested themselves.

Domestic and imported spirits can be stored in a tax warehouse under tax suspension. Spirit tax has to be paid when the spirits are outsourced instead of at their removal from the tax warehouse.

The tax is levied by the FCA. For goods produced domestically, the tax has to be paid according to the principle of self-assessment, for imported goods according to the regulations applicable to customs duties.

The net revenue was approximately CHF 247 million in 2018. 90 % is attributed to social security (AHV and IV). The remaining 10 % is attributed to the cantons and has to be used to combat the causes and effects of addiction problems ("alcohol tenth").

8.3 Customs duties

Legal basis

Art. 133 Cst

Customs Act of 18 March 2005 (CustA)

Customs Tariff Act of 9 October 1986 (CTA)

8.3.1 General

In the case of customs duties, the taxable event consists of crossing the customs border with goods. A customs debt also arises when goods are not used and are instead re-exported, for example. In terms of tax law, customs duties are thus an **economic transaction tax**.

According to art. 133 Cst, the Confederation can levy **customs duties** and other duties on the cross-border movement of goods. The specifics are set out in the customs tariff (appendix to the CTA).

The rates are almost exclusively **based on weight** (e.g. CHF X per 100 kg gross).

The revenue from customs duties goes into the federal coffers and amounted to approximately CHF 1.13 billion in 2018.

8.3.2 Import duties

8.3.2.1 Working tariff

The **tariff schedule** is based on the appendix to the International Convention on the Harmonised Commodity Description and Coding System.

The customs tariff with its some 8,850 tariff numbers contains the general tariff rates, which, with a few exceptions, are specified in the GATT Agreement. With the entry into force of the GATT/WTO

Agreement on 1 July 1995, the customs duty rates constitute the most important form of border protection for agricultural products, as most of the border duties were converted into customs duties.

The working tariff rates used in practice stem from deviations from the general tariff set independently or in state treaties.

8.3.2.2 Tariff preferences

Switzerland has entered into **free trade agreements** with various states and groups of states, for example the EFTA convention or the free trade agreement between Switzerland and the EU. For an exhaustive list see the Website www.seco.admin.ch → Foreign trade & Economic Cooperation → Economic Relations → Free Trade Agreements → List of Free Trade Agreements of Switzerland.

A product can enjoy a preferential rate (customs duty exemption or reduction) only if it fulfils the contractual origin provisions of the corresponding agreement and a valid certificate of origin is supplied. Preferential tariffs are also granted unilaterally to developing countries.

8.3.2.3 Variable components

To offset the Swiss food industry's price disadvantage on the domestic market, variable components are levied on certain processed agricultural products. The price disadvantage lies in the fact that the Swiss industry has to produce with more expensive primary materials than foreign competitors. By levying variable components, the prices of imported goods are raised to the Swiss level.

9 Cantonal and communal taxes

Legal basis

26 cantonal tax laws, various communal regulations

Federal Act on the Harmonisation of Direct Taxation at Cantonal and Communal Levels of 14 December 1990 (DTHA; see also the section on tax harmonisation in *chapter 7.4*)

As already mentioned earlier, the **cantons** are empowered to levy any type of tax that the Confederation does not claim solely for itself.

26 cantons	
Taxes on income and assets, as well as other direct taxes	Property and expenditure taxes
Income and wealth tax	Motor vehicle tax
Poll or household tax	Dog tax
Profit and capital tax	Entertainment tax
Inheritance and gift tax	Cantonal stamp duty
Lottery winnings tax	Lottery tax
Property gains tax	Water tax
Real estate tax	Miscellaneous
Real estate transfer tax	
Cantonal casino tax	

By contrast, the **communes** may levy taxes only to the extent authorised by the cantons (delegated fiscal sovereignty). Frequently, the communes levy their taxes in the form of supplements to the cantonal tax (communal tax coefficient), or else they simply get a share of the cantonal tax revenue.

The city of Basel does not levy any communal tax, as solely the canton has the right to levy taxes. However, the communes of Bettingen and Riehen levy communal taxes as a supplement to the cantonal taxes on income, wealth and property gains, for which they apply their own annual multiples expressed as a percentage of the cantonal tax due. The canton thus levies only 50 % of the cantonal income, wealth and property gains tax on the inhabitants of the two communes.

The taxes levied by the communes are stated in communal regulations in some cantons, whereas they are set out in cantonal laws in other cantons.

In the canton of Uri, separate tax rates are set out in the law on direct taxes for the canton, communes and parishes. Moreover, these three tax jurisdictions set the tax coefficient annually.

In the canton of Schwyz, the districts have their own annual tax coefficient.

2,220 communes	
Taxes on income and assets, as well as other direct taxes	Property and expenditure taxes
Income and wealth tax	Dog tax
Poll or household tax	Entertainment tax
Profit and capital tax	Miscellaneous
Inheritance and gift tax	
Lottery winnings tax	
Property gains tax	
Real estate tax	
Real estate transfer tax	
Trade tax	

In almost all cantons, the **parishes** of the three national churches (Protestant, Roman Catholic and, if represented, the Christian Catholic Church) levy a church tax on their members and usually also on the legal entities subject to tax in the canton.

The high number of taxes levied in Switzerland can appear surprising at first glance. In an international comparison, however, Switzerland does not stand out at all for the numerous taxes levied. What distinguishes it is the absence of a uniform legislative regime that applies to the entire territory for the individual taxes, particularly direct taxes.

9.1 Taxes on income and assets as well as other direct taxes

9.1.1 Preliminary remarks

Income and wealth taxes are **periodic (recurrent) taxes**. Consequently, the levying of them necessarily requires a temporal restriction. The time period for which the tax is due is governed by the tax period. The assessment period (period in which the income underlying the tax return is earned) is decisive for calculating and assessing the taxes. The value on a specific **"reference date"** (31.12.) is decisive for assessing wealth.

All cantons assess taxes according to the **postnumerando system** with one-year current assessment, whereby the **income actually earned** is taken into account. Therefore, the assessment period is identical to the tax period (tax year).

The canton of Vaud does not have a separate church tax, as religious expenditure is financed with the revenue from ordinary taxes.

In the canton of Valais, where these costs are included in the communal budget, church tax is levied only in some communes.

The payment of church tax is optional for individuals in the cantons of Ticino, Neuchâtel and Geneva.

The payment of church tax is optional for legal entities in the cantons of Ticino and Neuchâtel. The cantons of Solothurn, Basel Stadt, Schaffhausen, Appenzell Ausser rhoden, St. Gallen, Aargau and Geneva do not impose any such tax on them.

In general, these taxes are assessed **annually** based on a **tax return** that taxpayers have to complete and submit to the tax administration.

The applicable tax rate consists of two components in most cantons, i.e. the simple tax rate set by law and the tax coefficient set periodically.

These cantons' tax laws contain only the **basic tax scale**, i.e. the simple rates. The tax resulting from the basic scale is called **simple tax**. The cantonal or communal tax actually due results from multiplying this simple tax by the tax **coefficient**. The latter is a ratio and is generally reset annually by the legislative body.

In the case of income and wealth taxes for individuals, the communes generally apply the same assessment basis and the same scales as the canton.

The communes levy these taxes as a multiple (expressed in absolute figures or percent) of the cantonal basic tax scale, i.e. the simple cantonal tax, or as a multiple of the cantonal tax actually due.

With a few exceptions, this system applies also for communal profit and capital taxes for legal entities.

9.1.2 Income tax for individuals

All cantons and communes currently apply a system consisting of a general income tax and a supplementary wealth tax. Income tax is similar in structure to dft for individuals.

Total income is generally taxed in all cantons, i.e. no distinction is made between the individual components or their source.⁹ Individuals have to pay tax in particular on the total income they earn from self-employment or gainful employment, replacement or secondary income, and as well as investment income from movable and non-movable assets, etc.

The Swiss system for the taxation of married couples is based on the principle of **household taxation** (see *chapter 8.1.1.1*). This means that the **income** of married couples living together is **aggregated**, and the income of minors is generally added to the income of the person holding parental custody as well. However, an exception is made for the employment income of minors, which is subject to an independent tax liability.

In all cantons, **expenses incurred in order to earn the income** (e.g. professional expenses or extraction costs) are **deductible** from the total gross income determined in this way.

⁹ The partial taxation of dividends is an exception to this rule.

Furthermore, **general deductions** (deductions for insurance contributions, AHV/IV/EO/ALV premiums and contributions, contributions to occupational and individual pension funds, deduction in the event of both spouses earning an income, as well as private debt interest up to a certain amount, etc.) and **social deductions** (for married couples, for single parent families, for children and persons in need of support, etc.) are permitted. The amount of these deductions varies considerably from canton to canton.

The income tax scales are **progressive**¹⁰ in almost all cantons, i.e. the tax rate increases as income increases, up to a certain limit. The progressiveness of the scales varies from one canton to the next.

All cantons take account of the **family situation** by making provision for special relief measures instead of or in addition to the deduction for married couples for spouses and equivalent taxpayers, e.g. single parent families, registered partnerships (see *Appendix II*).

9.1.2.1 Taxation at source

All cantons tax the earned income of foreign citizens without a residence permit (C permit) at source (withholding tax).¹¹

The employer is obliged to deduct the tax due from the salary and to deliver this to the tax authority. The sum deducted covers the income taxes of the Confederation (dft), cantons and communes (including any church tax).

9.1.2.2 Expenditure-based taxation

In most cantons, foreigners who take up domicile or residence in Switzerland for tax purposes for the first time or following an absence of at least ten years and who do not exercise any gainful activity here can pay expenditure-based tax calculated with a simplified procedure instead of income tax based on an ordinary tax assessment (with the submission of a tax return). In some cantons, taxes on income as well as on wealth can be calculated according to expenditure-based taxation. This tax is generally calculated on the basis of the annual expenditure of taxpayers and their families. However, it may not be lower than the taxes calculated according to the ordinary scale on the income and wealth components of Swiss origin, as well as the income of foreign origin for which the taxpayer requests a partial or full remission of the foreign taxes by applying one of the DTAs concluded by Switzerland.

In the cantons of Basel Landschaft and Schaffhausen, expenditure-based taxation is now possible only in the year of arrival in the canton and only until the end of the tax period under way. In the cantons of Zurich, Basel-Stadt and Appenzell Ausserrhoden the expenditure-based taxation was abolished on the cantonal and communal level.

¹⁰ Cantons of Uri and Obwalden: the income tax scale is proportional (flat-rate tax).

¹¹ Canton of Geneva: the income of minors is also taxed at source irrespective of their nationality.

9.1.3 Poll or household tax

In some cantons (Zurich, Lucerne, Uri¹², Nidwalden, Solothurn, Schaffhausen, Ticino, Vaud, Valais and Geneva), this generally fixed cantonal and/or communal tax has to be paid by (all) adults or the working population. It is levied in addition to income tax. The rates are low.

In the canton of Vaud, only the communes are authorised, but not obliged, to levy this tax (optional communal tax).

9.1.4 Wealth tax for individuals

All cantons and communes levy a tax on the assets of individuals. This is assessed annually at the same time as income tax (only one tax return for both taxes). A specific reference date is set for wealth tax.

In general, the taxpayer's **total assets** are subject to wealth tax. Total assets include all of the property and rights of which the taxpayer is the owner or holder of a usufruct. They are usually assessed at market value.

Taxable assets include in particular movable assets (e.g. securities, bank deposits, car) and immovable assets (e.g. land), redeemable life and annuity insurance, and assets invested in a business or farm.

Household goods and personal effects are not taxed.

The assessment basis for wealth tax is **net assets**, i.e. gross assets minus the taxpayer's documented debt.

Furthermore, **social deductions** that vary from canton to canton are also granted on net assets. Certain cantons do not provide for any social deductions and instead have a **tax-free minimum** that can be fairly high and can vary widely from canton to canton.

Most of the scales for wealth tax are **progressive**. The cantons of Lucerne, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen and Thurgau have fixed tax rates (proportional tax).

Taking account of the deductions granted and the tax-free minimums, wealth tax liability starts at very different levels depending on the canton (in 2017, the amounts went from net assets of CHF 51,000 to CHF 261,000 for a married taxpayer without children).

In the case of foreign nationals with expenditure-based taxation, the cantons determine the extent to which that covers wealth tax.

¹² The tax is levied by the communes and parishes.

9.1.5 Profit and capital taxes for legal entities

Like for dft, the principle applicable for cantonal and communal taxes is that legal entities have to pay taxes where they are headquartered or effectively managed or are deemed to have economic affiliation based on certain facts.

Nearly all cantons and communes provide for a net profit tax as well as a tax on paid-up share capital and reserves for corporations and cooperatives.

In the canton of Uri in contrast, legal entities subject to ordinary taxation are not subject to a cantonal tax on capital. Only holding and management companies pay the canton a preferential capital tax.

Legal entities are not subject to any communal tax in the canton of Basel Stadt.

The tax is assessed for each tax period, which corresponds to the business year.

The tax on net profit is most commonly proportional (fixed tax rate). The rates are expressed in percent and are sometimes based on the earnings intensity or return (ratio of profits to capital and reserves):

- **Proportional tax** (fixed tax rate): Zurich, Lucerne, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Thurgau, Ticino, Vaud, Neuchâtel, Geneva and Jura; plus Fribourg, where the scale for profits is progressive up to a certain level (CHF 50,000).
- **Mixed system** with a combination of several rates depending on earnings intensity or the amount of profits: Bern, Zug, Solothurn, Basel Stadt, Basel Landschaft, Aargau and Valais.

Expressed in parts per thousand, the **tax on capital** is **proportional** in almost all cantons. However, the scale is slightly progressive (double tax rate) in the cantons of Graubünden and Valais.

Since the adoption of the second corporate tax reform, the cantons have the option of **offsetting profit tax against capital tax** (art. 30 para. 2 DTHA). Therefore, the taxpayers pay only the amount of the higher of the two taxes.

Overview of Corporate Taxation in Switzerland

1. Territoriality / Competent Authority

Swiss income taxes are in general regulated by federal tax law (FTL) and 26 cantonal tax laws. However, all cantonal tax laws are required to comply with the general principles as stated in the Federal Tax Harmonization Law (THL), but the tax rates are at the discretion of the cantons. Considering that tax legislation is harmonized at cantonal/communal level, most of the tax regulations are identical or very similar, also compared to the regulations applicable on federal level.

From an administrative point of view, the cantonal/communal authorities are responsible for enforcing federal, cantonal and communal corporate income taxes from companies that are resident or operate a business through a permanent establishment in Switzerland.

2. Tax Residency

Swiss corporations (“AG”), limited liability companies (“GmbH”), companies with unlimited partners (“KolG”), cooperatives (“Genossenschaft”), foundations (“Stiftung”), associations (“Verein”) and investment trusts with direct ownership in real estates (“Anlagefonds mit direktem Grundbesitz”) are generally taxable persons for Swiss tax purposes (exception may apply for certain organizations).

Legal entities which have their effective place of management in Switzerland are resident in Switzerland as well. Furthermore, non-resident corporations with a permanent establishment or real estate in Switzerland are deemed resident for tax purposes through economic affiliation.

Every company is taxed as a stand-alone entity; there are no tax groups or possibilities of tax consolidation in Switzerland.

3. Determination of Taxable Income

Swiss resident companies are subject to income tax on their worldwide income, with the exception of income attributable to foreign permanent establishments or foreign immovable property.

Swiss permanent establishments of non-resident companies are subject to income tax on the income attributable to the permanent establishment. Non-resident corporations with real estate in Switzerland are further only subject to income derived from that Swiss real estate.

The statutory accounts of a Swiss company – or in the case of a foreign company the branch accounts – are the basis for determining taxable income. Swiss corporations are assessed to income tax on their net profit after tax (i.e. tax expenses are deductible in Switzerland) as

shown in the statutory financial statements prepared in accordance with the statutory provisions contained in the Swiss Code of Obligations (OR).

As the tax treatment generally has to follow the accounting treatment (“Massgeblichkeitsprinzip”), no separate tax accounts have to be prepared and there are generally few tax adjustments only (e.g. use of existing tax losses carried forward, application of participation exemption, consideration of thin capitalization rules), if any, which are to be considered in the tax return.

A tax relief for dividend income and capital gains income of a company is applicable in case of (i) a minimum 10% participation quota or a fair market value of minimum MCHF 1 for dividends, and in case of (ii) a minimum 10% participation quota and a holding period of minimum 12 months for capital gains. The participation exemption regime leads to an exemption of qualifying participation income of up to 100%. There are no subject-to-tax rules or restrictions for passive income to be considered.

Capital gains realized by the sale of real estates are either subject to income tax or real estate capital gains tax (depending on canton/community of location of the respective real estate). The same holds true for the sale of a majority of the shares in a real estate company, thus, depending on canton/community of location of the real estate, real estate capital gains tax may be triggered in such case as well.

Additionally, a real estate transfer tax may need to be considered in case of the sale of a real estate or the sale of the majority of shares in a real estate company. Real estate transfer taxes are also cantonal/communal taxes and it is therefore again decisive in what canton/community the real estate is situated.

Expenses are tax deductible to the extent that they are commercially justified and meet the arm’s length principle. The Swiss Tax Authorities publish safe haven rates in relation to depreciation, interest expenses and bad debt and stock provisions.

Swiss thin capitalization rules apply to related party loans. There are guidelines on interest rates to be applied as well as on maximum underlying debt for each asset category. Third party debt financing is not restricted. In case of an excess of related party debts, the excess will be treated as taxable equity for tax purposes (“hidden equity”). Any interest paid on the respective portion of hidden equity is further added back to taxable income and subject to withholding tax (“deemed dividend distribution”).

Tax losses can be carried forward for up to seven years; however, there is no possibility of a carry back. Furthermore, losses of foreign permanent establishments can also be offset with Swiss income provided there are no foreign profits. In case that profits are realized in the foreign permanent establishment within the following 7 years, certain claw-back provisions apply. Finally, no forfeiture of tax losses carried forward applies in the case of a change of ownership.

4. Determination of Taxable Equity

Swiss corporations are assessed to tax on net equity as shown in the statutory financial statements prepared in accordance with statutory provisions. Capital tax is levied at cantonal/communal level only.

Net equity is generally represented by nominal share capital, the share premium account (additional paid-in capital), legal and other reserves as well as retained earnings.

Tax on equity also applies on so-called hidden equity (pls. refer to our comments above regarding thin capitalization).

Some cantons provide for crediting the cantonal corporate income tax against capital tax.

5. Tax Rates

Ordinary Tax Rates

The ordinary effective tax rates for companies on profit before tax vary between 11.5% and 24.4% (covering income tax on federal as well as cantonal/communal level, further considering that taxes are tax deductible), depending on canton and community of domicile.

Capital tax varies between 0.01% and 0.5%, further depending on canton/community of domicile (no capital tax levied on federal level).

Base erosion planning (e.g. by depreciation of IP, foreign branch allocation etc.) may lead to a lower effective income tax rate.

Special Tax Status

Furthermore, depending on substance as well as functions performed, a special tax status may be applicable. Switzerland does generally provide for the following statuses ¹

- Holding company: The tax status of a holding company provides full exemption of income tax on cantonal/communal level, therefore income tax is levied at federal level only at an effective tax rate of 7.8%. In addition, capital tax levied on cantonal/communal level is reduced. In order to qualify for the holding privilege, the following conditions need to be met.
 - Holding and management of long-term investments in related companies;
 - No or only minor commercial activities;
 - Two thirds of the company's total assets need to consist of qualifying shareholdings or, alternatively, two thirds of the company's total gross income must derive from dividends from qualifying companies.
- Mixed Company² : The activities of a mixed company needs to be predominantly abroad, i.e. minimum 80% of the income needs to be derived from outside of Switzerland and minimum 80% of

¹ It is to be noted that the Tax Proposal 17 currently being in process considers different changes in current tax legislation and practice also with regard to the tax statuses currently granted. They will generally be abolished and other measures (e.g. patent box, R&D incentive, lower tax rates, etc.) will be introduced. However, it is expected that respective implementation of new tax regimes/new rules applicable will not enter into force before 1 of January 2019.

² The Mixed Company is a tax status that can be used for different kind of business activities (trading, financing, IP related activities). With regard to an IP Company, it is further to be considered that the canton of Nidwalden additionally offers a special License Box regime, leading to an effective tax rate of 8.8%.

expenses need to be generated abroad. As a result, only a certain quota of foreign income is subject to tax on cantonal/communal level (leading to an overall effective income tax rate of 8.5-10.5%, depending on canton of domicile). Furthermore, reduced tax on equity applies.

- Finance Branch: The Finance Branch regime may be applicable in case a legal entity provides financing functions (minimum 75% of its functions) mainly for related companies (conditions to be met: total assets of minimum MCHF 100; loans to Swiss group companies not exceeding 10% of the total assets). The Finance Branch regime is based on a deemed interest deduction scheme (exemption of 91%) as well as the applicability of the Mixed Company status, leading to an effective income tax rate of 1% - 2%.
- Principal Company: The tax privilege of a Principal Company may apply for companies that centralize the functions and risks within their group and do perform business through contract manufacturing and limited risk distributors/commissionaires or agents. Within the Principal Company regime it is required that minimum 90% of the income of the LRD's is originated by the sale of the Swiss Principal products and the income margin of the LRD's achieved and calculated on the gross profit or on the total costs does not exceed 3%. Furthermore, sufficient personnel carrying out the main functions of the Principal Company is required. Depending on the functions performed and the respective international income allocation key the overall effective income tax rate applicable for the principal headquarter varies between 5% and 8%.

The tax statuses as outlined above are to be discussed with and granted by the competent tax authorities. Within the negotiation process, binding confirmation of the applicability of the law in specific scenarios is achieved by filing respective ruling request (please also refer to our further comments below).

Tax Holiday and Business Incentives

If a new business serves the economic interest of certain Swiss regions and creates new jobs, a tax holiday for up to 10 years or other business incentives (e.g. financing, subsidies, etc.) may be granted under certain conditions.

6. Tax Return and Assessment Procedure

A tax year covers 12 months and generally coincides with the calendar year, however, companies are free to choose a different financial year. Tax returns generally need to be filed within six to twelve months after the company's financial year end (depending on the canton).

Cantonal income taxes are generally payable by instalments during the financial year (based on the tax charge in the prior year) and based on a final assessment after the year end (upon reception and review of the respective tax return by the tax authorities). The due date is usually in Q3 or Q4 of the current financial year (late interests may be triggered in case of insufficient payments on account). Federal corporate income tax is due on 1 March following the end of the financial year and payable within 30 days.

The tax return is reviewed by the competent cantonal/communal tax authorities. In case the assessment received may not be in accordance with the tax return that has been filed and the applicable law, an appeal may be filed within thirty days upon reception of the final assessment.

Tax audits may be initiated from time to time, however there are no specific intervals for such audits and not every company may be subject to an audit at all.

7. Other Considerations

Transfer Pricing

Switzerland does not have specific transfer pricing legislation and there are no particular documentation requirements in this respect. Nevertheless, under the general tax provisions, related party transactions must be at arm's length and commercially justified.

Controlled Foreign Company (CFC) Rules

Unlike many other countries, Switzerland does not have any CFC rules.

Functional Currency

While tax returns must be filed in CHF based on Swiss Franc statutory accounts, other functional currencies can be used as a functional currency. Based on a court decision of the Federal Supreme Court, currency gains or losses which are based on the conversion of the financial statements from a functional currency into Swiss francs at year end have to be distinguished from "operative" currency gains or losses that are based on foreign currency transactions of a company. In particular, the court decided that foreign exchange effects resulting from the mere conversion from a functional currency (other than CHF) to CHF are not relevant for Swiss tax purposes and therefore should be neutralized.

Furthermore, as of 1 January 2013 new accounting principles have entered into force (applicability as of 1 January 2015/2016 respectively, i.e. after expiration of the respective transmission period, covered by the Swiss Code of Obligations (OR)). Based on these principles, it is possible to keep the books as well as reporting in another currency than CHF.

Reorganization Rules

Swiss tax law allows tax exemption in case of reorganization (i.e. merger, demerger, hive down, share-for-share transfer, transfer of assets, conversion) provided certain conditions are met:

- continuation of the tax liability in Switzerland;
- transfer of business assets/investments at tax book values;
- disposal restriction period or other specific conditions might apply.

Tax neutrality can be achieved for direct, indirect, real estate capital gains tax and real estate transfer tax purposes.

Tax Ruling Process

A tax ruling is a written, binding agreement with the tax authorities on any tax relevant matter (e.g. reorganization of a group, functional currency matters etc.). Any risk of unfavorable interpretation of Swiss tax legislation and practice can mostly be eliminated in advance by filing a binding ruling request (ruling process does normally last for two to four weeks).

All relevant facts have to be disclosed to the competent tax authorities – tax rulings are based on mutual trust. Furthermore, there is no limitation in time. In case of any changes in tax law, transition periods are generally granted

8. Other Taxes

Withholding Tax

In Switzerland, a 35% withholding tax is levied on dividends paid by a Swiss corporation as well as payments of interest in respect of Swiss bonds, cash bonds, money market instruments and any client deposits at Swiss banks.

Furthermore, the distribution (including the reinvestment in the context of non-distributing funds) of income from Swiss funds is also subject to withholding tax (based on the so called “Affidavit Procedure” no withholding tax is however levied if more than 80% of the income generated by the fund is foreign sourced and the unit holder is resident outside Switzerland which is evidenced).

It is to be noted that there is a special tax which has to be withheld on interest in respect of loans having a Swiss real estate collateral (the tax rate applicable depends on the canton where the real estate is located).

Transfers of profits by a Swiss branch to its foreign head office are not subject to withholding tax.

Furthermore, royalty payments, management and service fees as well as interests on loans (if not paid by a bank) are not subject to withholding tax in Switzerland provided the arm’s length principle is met. Thus, it is to be noted that any related party’s transaction may trigger withholding tax consequences in case respective payment initiated towards a related person or company may not meet the arm’s length principle. In such a case the respective payment may be qualified as a deemed dividend subject to withholding tax and the actual amount of the benefit for the recipient (the difference between the actual amount and the amount which would meet the arm’s length principle) may further be regarded as a net 65% dividend after deduction of withholding tax and the withholding tax levied would actually amount to 53.8%.

No withholding tax is levied on repayment of share capital and repayment of share premium qualifying for the so called “capital contribution principle” (former direct shareholder contributions qualifying as capital contribution reserves).

In case a Swiss withholding tax has been levied, a refund procedure generally enables Swiss resident individuals as well as legal entities to obtain a full refund. However, full reduction of withholding tax at source based on the so called “notification procedure” may also be possible for intra-group dividends within Switzerland.

Switzerland does have an extensive treaty network (over 90 tax treaties have been concluded), thus, based on the respective treaties in place a full/partial refund of the withholding tax levied on dividend distributions from a Swiss company to its foreign shareholder should be possible, provided the respective conditions are met. Additionally, the EU-Swiss Savings

Agreement (bilateral agreement with the EU) may also provide full/partial refund of the withholding tax levied. A notification procedure may apply in case the corporate shareholder is resident within the EU or a state Switzerland has a double tax treaty with and under consideration of the respective conditions.

In case of reorganizations and further provided respective conditions are met, no withholding tax consequences should be triggered (please also refer to the above comments).

Issuance Stamp Tax

Issuance stamp tax applies on the issuance and increase of equity of Swiss corporations at a rate of 1% on the cash/fair market value of the assets contributed by the direct shareholder (first MCHF 1 million is however exempt). No issuance stamp tax is levied on the issuance of bonds and commercial papers.

Provided certain conditions are met, stamp duty may not be triggered in case of specific reorganizations (please also refer to the comments above).

The recapitalization by shareholders of a company which is over-indebted may also qualify for an exemption if certain requirements are met.

Securities Transfer Tax

Securities transfer tax may apply on the transfer of ownership (i.e. purchase, sale or exchange), of Swiss and foreign taxable securities where a Swiss bank or another Swiss securities dealer acts as a counterparty or an intermediary.

The following parties would generally qualify as Swiss securities dealers:

- Banks and bank-like financial institutions subject to Federal Banking Law as well as the Swiss national bank;
- Swiss companies and Swiss pension funds whose assets include taxable securities with a book value of more than MCHF 10;
- Swiss individuals, corporate entities, partnerships as well as branches of foreign enterprises whose activities exclusively or substantially encompass the trading of securities on third party accounts or brokering such securities as portfolio managers.

Securities transfer tax applies at a rate of 0.15% in case of Swiss securities and 0.3% in case of foreign securities (remuneration paid generally to be considered when determining respective tax liability).

However, certain transactions may qualify for an exemption (e.g. qualifying reorganizations, please also refer to the above comments). Additionally, certain counterparties may be exempt and tax liability may only be due by one of the parties involved (or – in case both counterparties are exempt – by none of them).

Value Added Tax

Swiss VAT is payable on the supply of goods or services by businesses that are taxpayers for VAT purposes, on the import of goods and on services received from abroad. Certain goods and services are exempt from VAT (e.g. financial services, real estate transactions, the transfer of shares).

Exports and turnover generated abroad (neither in Switzerland nor in Liechtenstein) are not subject to Swiss VAT.

However, any individual or legal entity (e.g. a subsidiary, branch or trader) performing an income-producing commercial, professional or non-profit oriented activity is required to register for and to charge VAT if the total of supplies of goods, services and self-consumption within Switzerland exceeds CHF 100,000 per annum.

It is to be considered that VAT may also payable by individuals/legal entities who receive services from abroad.

The current VAT rates in Switzerland are as follows:

- Standard rate: 7.7%
- Reduced rate (e.g. food, medicine, newspapers, books): 2.3%

Special rate for lodging services: 3.5%

Full or partial refund of the input VAT may be available (reduction of the input tax only with regard to exempt turnover and certain so called “non-turnover”).

Swiss entities can – for VAT purposes – form a group.

VAT optimization by voluntary VAT registration is possible in certain cases, which may provide tax efficient VAT planning.

April 2018