

ความเหมาะสมของการนำหลักการที่นำเสนอภายใต้มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยง
ภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) ขององค์การ OECD มาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

นางสาว อูษา เขียวมณี

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตร์บัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ภาควิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อ.พร.

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	4
1.3. สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย.....	4
1.4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	4
1.5. วิธีการศึกษาวิจัย.....	5
1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
1.7. ความหมายของถ้อยคำและคำย่อที่ใช้ในเอกัตศึกษา.....	5
บทที่ 2 ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	9
2.1. หลักการกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	9
2.1.1. ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (Taxing Jurisdiction).....	9
2.2. ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในยุคปัจจุบัน.....	19
2.2.1. การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Tax Avoidance).....	20
2.2.2. ปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	20
2.2.3. ความพยายามในการตอบโต้การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	25
2.2.4. จุดเริ่มต้นที่ก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างประเทศในการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	29
2.3. แนวทางป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร (โครงการ BEPS).....	31
2.4. ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศภายหลังโครงการ BEPS และการเสนอ Two-Pillar Solution.....	33
บทที่ 3 มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two)....	37
3.1. ภาพรวม และวัตถุประสงค์ของมาตรการ Pillar Two.....	37
3.1.1. ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ Pillar One และมาตรการ Pillar Two.....	39
3.2. มาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules).....	40
3.2.1. ขอบเขต (Scope) ภายใต้อัตราภาษี GloBE Rules.....	40
3.2.2. การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ภายใต้อัตราภาษี GloBE Rules.....	42
3.2.3. การปันส่วนภาษี (Tax Allocation) และการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax).....	62
3.2.4. ข้อเสนอเพื่อลดความซับซ้อนในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Simplification Options).....	71
3.2.5. กฎพิเศษสำหรับกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ Orphan Entities.....	73
3.2.6. ความขัดแย้งระหว่าง GloBE Rules และแนวทางเก็บภาษีจากรายได้ทรัพย์สินทางปัญญาทั่วโลก (GILTI) ของอเมริกา.....	73

3.3. Subject to Tax Rule (STTR).....	74
3.3.1. ขอบเขต (Scope) ของ Subject to Tax Rule	75
3.3.2. การทดสอบอัตราขั้นต่ำ (Nominal Rate Test).....	77
3.3.3. การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) ภายใต้กฎเกณฑ์ Subject to Tax Rule.....	78
3.4. การนำมาตรการ Pillar Two ไปปรับใช้ (Implementation)	78
บทที่ 4 ปัญหา แนวทาง และผลกระทบของการนำมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา.....	80
4.1. การปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศผ่านมาตรการ Pillar Two	80
4.1.1. ปัญหาของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน	81
4.1.2. มาตรการ Pillar Two กับการแก้ปัญหาระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ	85
4.2. ปัญหาและความท้าทายหากนำมาตรการ Pillar Two เข้ามาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา	86
4.3. แนวทางที่เหมาะสมในการนำมาตรการ Pillar Two ของ OECD มาปรับใช้ผ่านมุมมองของประเทศกำลังพัฒนา	92
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	97
5.1. บทสรุป	97
5.2. ข้อเสนอแนะ	99
รายการอ้างอิง.....	101
ภาคผนวก	106

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 คำนิยามของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules	41
ตารางที่ 2 ประเภทของภาษีภายใต้ GloBE Rules.....	44
ตารางที่ 3 หลักการพื้นฐานในการกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และภาษี (Covered Tax)	54
ตารางที่ 4 ตัวอย่างการคำนวณเครดิตภาษี IIR และการยกยอดภาษี (คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 4.2.1B. ใน รายงานมาตรการ Pillar Two)	57
ตารางที่ 5 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนจากบริษัทในรัฐ D	107
ตารางที่ 6 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนจากบริษัทในรัฐ C	109
ตารางที่ 7 จำนวน และสัดส่วนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระไปยังบริษัท C Co	111
ตารางที่ 8 จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนจากบริษัท C Co.....	111
ตารางที่ 9 จำนวน และสัดส่วนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระไปยังบริษัท D Co	111
ตารางที่ 10 จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนจากบริษัท D Co	112
ตารางที่ 11 ผลรวมของค่าใช้จ่าย.....	114
ตารางที่ 12 สัดส่วนของยอดสุทธิของรายภายในกลุ่มบริษัท.....	114
ตารางที่ 13 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนไปให้ผู้จ่ายได้.....	114

สารบัญภาพ

รูปที่ 1 โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มบริษัท.....	106
รูปที่ 2 โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มบริษัท.....	108
รูปที่ 3 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท.....	110
รูปที่ 4 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท.....	113
รูปที่ 5 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท.....	116

บทที่ 1

บทนำ

1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การเกิดสังคมยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) ในหลายทศวรรษที่ผ่านมาสืบเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน ส่งผลให้ประเทศทั่วโลกเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วในทุกมิติ ทั้งทางสังคม เศรษฐกิจ การเมือง และเทคโนโลยี โดยประเทศต่างๆล้วนต้องพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกัน และมีความเชื่อมโยงทางด้านเศรษฐกิจมากขึ้น ส่งผลให้มีการเปิดเสรีทางการค้าและการลงทุนอย่างต่อเนื่องทั่วโลก ซึ่งเพิ่มความยืดหยุ่นในเคลื่อนย้ายเงินทุน และทำให้ตลาดทุน (Capital Market) และตลาดการเงิน (Financial Market) พัฒนาอย่างรวดเร็ว ปัจจัยเหล่านี้ส่งผลให้หลายประเทศทั่วโลกลดกำแพงภาษีเพื่อให้เงินทุนไหลเวียนได้ง่ายขึ้น และมุ่งเน้นการพัฒนา ระบบภาษีของตนเองให้ก้าวหน้าเท่าทันยุคสมัย รวมถึงการแข่งขันทางภาษีเพื่อดึงดูดนักลงทุนต่างชาติด้วย¹

ทั้งนี้ การพัฒนาอย่างก้าวกระโดดของเทคโนโลยี และการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล (Digitalization) ทำให้ธุรกิจสามารถปฏิรูปโครงสร้างดั้งเดิมโดยการนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้ ส่งผลให้ธุรกิจต่างๆ โดยเฉพาะกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs) มีความคล่องตัวสูงขึ้น และสามารถดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศ (Cross-jurisdiction Sale) ได้โดยไม่ต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) จึงก่อให้เกิดช่องโหว่ในการหาจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษี (Tax Nexus) ในรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจาก ข้อจำกัดคำนิยามสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Convention) บัญญัติว่า รัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติได้เฉพาะในกรณีที่นิติบุคคลต่างชาติมีสถานประกอบการถาวรที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่งเท่านั้น จึงส่งผลให้กิจการข้ามชาติสามารถหลีกเลี่ยงสถานะของการมีสถานประกอบการถาวรได้ นอกจากนี้ กิจการข้ามชาติยังถูกพบว่ามี การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการถ่ายโอนกำไรผ่านโครงสร้างการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดน หรือที่เรียกว่ากลยุทธ์การถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS)

¹ OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, p. 8-9.

อย่างไรก็ตาม สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทน เช่น ค่าสิทธิ และดอกเบี้ยเงินกู้ยืม มักจะถูกจำกัดโดยข้อกำหนด และเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยในหลายกรณีจะสามารถจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ในอัตราที่ต่ำ ดังนั้น เมื่อพิจารณาพร้อมกับข้อจำกัดของสถานประกอบการข้างต้น จึงไม่ใช่เรื่องน่าแปลกใจที่กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งมักจะอยู่ในบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้จะเริ่มสูญเสียศักยภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติอย่างต่อเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน ในขณะเดียวกัน กลุ่มประเทศพัฒนาแล้วก็เผชิญกับปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน เนื่องจากกิจการข้ามชาติมักเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ไว้ตัวตนไปยังรัฐที่มีอัตรากำหนดการจัดเก็บภาษีต่ำ หรือมีนโยบายยกเว้นภาษี จึงมักจะก่อให้เกิดกรณีที่เงินได้ดังกล่าวไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีจากรัฐใดรัฐหนึ่งเลย (Double Non-Taxation) หรือจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น²

ปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกลยุทธ์ BEPS ของบริษัทข้ามชาติเป็นเรื่องที่มีผลกระทบในวงกว้าง และเป็นปัญหาที่ทั่วโลกตระหนักถึงความสำคัญ เนื่องจากเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อรัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากเท่าที่ควร และสร้างความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีและการแข่งขันธุรกิจ ดังนั้น ในเดือนกันยายน พ.ศ. 2556 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงเริ่มออกแบบโครงการ BEPS ที่ประกอบไปด้วย 15 หลักปฏิบัติการ (BEPS Actions 1-15) เพื่อหาทางแก้ไขปัญหากลยุทธ์ BEPS และในปี พ.ศ. 2558 ทาง OECD ได้ทำการยื่นรายงาน (Final Reports) สำหรับ 15 หลักปฏิบัติการในการประชุมกลุ่มจี 20 (G20) ประจำปีรอบที่ 10 ซึ่งถือว่าเป็นการปฏิรูประบบภาษีระหว่างประเทศเป็นครั้งแรกในรอบหลายทศวรรษ โดยหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทย ได้เริ่มนำโครงการ BEPS ไปปรับใช้กับประเทศของตน

ในขณะเดียวกัน ทาง OECD เริ่มตระหนักถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล โดยรายงานของหลักการปฏิบัติที่ 1 (Action 1 Final Report)³ ซึ่งชี้ให้เห็นว่าเศรษฐกิจโลก และรูปแบบธุรกิจกำลังเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัลอย่างเต็มตัว ซึ่งเพิ่มความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษี และขยายช่องโหว่ในการใช้

² Ruth Mason, "The Transformation of International Tax," *The American Journal of International Law*, 114. 3, (2020): pp. 357.

³ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 5-6. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

กลยุทธ์ BEPS ทั้งนี้ การศึกษาวิเคราะห์ในรายงาน (Interim Report) จาก OECD ปี พ.ศ. 2561⁴ พบว่าในช่วงหลายปีที่ผ่านมา หลายประเทศได้มีการนำโครงการ BEPS ไปปรับใช้กับประเทศของตนโดยมีผลลัพธ์ในเชิงบวก อย่างไรก็ตาม มีหลักฐานที่ชี้ให้เห็นว่ายังคงมีปัญหาจากปรับใช้กลยุทธ์ BEPS หลงเหลืออยู่ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล (Digitalization) และการทวีความสำคัญของสินทรัพย์ไร้ตัวตน (Intangible Services) ซึ่งเอื้อประโยชน์ต่อการวางแผนภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ทั้งนี้ การทำการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price) เพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริง (Arm's Length) สำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกรณีเงินได้ที่กำเนิดมาจากสินทรัพย์ไร้ตัวตน เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ รวมไปถึงข้อมูลผู้ใช้ในโลกออนไลน์ หรือซอฟต์แวร์ และอัลกอริทึม เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก จึงส่งผลให้หลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพกับรูปแบบธุรกิจในยุคปัจจุบัน จึงกล่าวได้ว่า โครงการ BEPS เพียงลำพัง ไม่เพียงพอที่จะหยุดยั้งกลยุทธ์ BEPS ได้

ในปี พ.ศ. 2562 OECD ได้นำเสนอการแก้ไขปัญหามหาฉันทมติ (Consensus Solution) ด้วยมาตรการที่เรียกว่ามาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) โดยมีเป้าหมายเพื่อกำจัดปัญหาจากกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลืออยู่ด้วยการกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) เพื่อป้องกันไม่ให้มีธุรกิจหรือบริษัทใดหลีกเลี่ยงให้ตนไม่ต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง หรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย⁵ นอกจากนี้ การกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำทั่วโลกจะลดแรงจูงใจของรัฐใจในการออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่อันตราย ซึ่งจะเป็นการช่วยหยุดยั้งการแข่งขันทางภาษีสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom) อีกด้วย⁶

เนื่องจากมาตรการ Pillar Two คือการปฏิรูประบบภาษีระหว่างประเทศครั้งใหญ่ โดยมีหลักการแก้ปัญหามหาฉันทมติ (Consensus Solution) ที่ต้องการความร่วมมือจากประเทศทั่วโลก ไม่ว่าจะเป็นกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว หรือ ประเทศกำลังพัฒนาก็ตาม จึงมีแนวโน้มสูงที่ประเทศไทยจะต้องนำมาตราการ Pillar Two มาปรับใช้อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เพื่อให้สอดคล้องกับความร่วมมือระหว่างประเทศ ทั้งนี้ เนื่องจาก

⁴ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

⁵ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 13, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

⁶ P. Pistone, J. F. P. Nogueira, B. Andrade and A. Turina, “The OECD Public Consultation Document ‘Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two’: An Assessment,” *Bulletin for International Taxation*, 74, 1, (2020): pp. 62-75.

มาตรการดังกล่าวนำเสนอโดย OECD ที่สมาชิกส่วนใหญ่เป็นประเทศพัฒนาแล้ว หลักการและนโยบายต่างๆ ก็อาจจะเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มประเทศดังกล่าว มากกว่ากลุ่มประเทศกำลังพัฒนาดังเช่นประเทศไทย ซึ่งมักจะขาดความพร้อมทั้งในด้านบุคลากร องค์กรความรู้ รวมถึงข้อมูลที่ใช้เพื่อทำการศึกษถึงผลกระทบจากการนำมาตรการใหม่ๆมาใช้กับประเทศของตน ดังนั้น เพื่อปกป้องสิทธิและผลประโยชน์ของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ว่าผลลัพธ์ของการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ ผ่านมาตรการ Pillar Two นี้ จะช่วยเสริมสร้างความเสมอภาคให้แก่ทุกฝ่ายได้หรือไม่

1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาภาพรวมปัญหาที่เกิดขึ้นจากกลยุทธ์การกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (BEPS)
2. เพื่อศึกษามาตรการ Pillar Two ของ OECD ซึ่งเป็นมาตรการที่รัฐบาลและหน่วยงานทั่วโลกให้ความสนใจเป็นอย่างมาก เนื่องจากเป็นมาตรการที่จะทำให้เกิดการปฏิรูประบบภาษีระหว่างประเทศ
3. เพื่อเข้าใจบริบทของประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทยในการปฏิรูประบบภาษีระหว่างประเทศ
4. เพื่อวิเคราะห์หลักการภายใต้มาตรการ Pillar Two ที่เหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย
5. เพื่อวิเคราะห์ความท้าทายและปัญหาในการนำหลักการภายใต้มาตรการ Pillar Two มาปรับใช้กับประเทศไทย

1.3. สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

หลักการภายใต้มาตรการ Pillar Two มีการเลือกปฏิบัติต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ฉะนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงควรมีการปรับเปลี่ยนมาตรการ Pillar Two ให้ประเทศกำลังพัฒนาได้รับประโยชน์จากมาตรการนี้มากขึ้น

1.4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

เอกัตศึกษาฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาเนื้อหาของมาตรการ Pillar Two ของ OECD เป็นหลักโดยจะทำการศึกษา และทำการวิเคราะห์ผ่านมุมมองของประเทศกำลังพัฒนา เพื่อให้ทราบถึงความท้าทาย และ

ข้อจำกัดที่เกิดขึ้นกับประเทศดังกล่าวหากมีการปรับใช้มาตรการ Pillar Two โดยเอกัตศึกษานี้จะมีการกล่าวถึงปัญหาการหลบหลีกภาษี และวิวัฒนาการการหลบหลีกภาษีที่เกิดขึ้นโดยสรุปตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน

1.5. วิธีการศึกษาวิจัย

วิธีการศึกษาเอกัตศึกษานี้คือการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากงานตีพิมพ์ของ OECD บทความ หนังสือ ประมวลรัษฎากร และเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษ เพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์ประเด็นปัญหาจากมุมมองของประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทย และเสนอความคิดเห็นและแนวทางที่เหมาะสมในการนำมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ตระหนักถึงปัญหาของการโยกย้ายกำไรโดยบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นปัญหาระดับโลกที่ทุกประเทศจำเป็นต้องแสวงหาฉันทามติในการแก้ไข
2. ทำให้ตระหนักถึงความจำเป็นที่จะต้องมียุทธวิธี หรือ หลักการที่จะสามารถนำมาใช้ในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบริษัทข้ามชาติเพื่อลดแรงจูงใจในการโยกย้ายกำไร
3. ทำให้เห็นถึงข้อดี ข้อเสีย และข้อจำกัดของมาตรการ Pillar Two ในบริบทของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา
4. ทำให้ทราบถึงความเหมาะสม และแนวทางการเตรียมความพร้อมในเบื้องต้นหากจะนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ดังเช่นประเทศประเทศไทย

1.7. ความหมายของถ้อยคำและคำย่อที่ใช้ในเอกัตศึกษา

“Action 1 Final Report” หมายถึง รายงานหลักปฏิบัติการที่ 1 ของ OECD ตีพิมพ์เมื่อปี พ.ศ.

“Arm’s Length” หมายถึง ราคาตลาด

“Arm’s Length Principle” หมายถึง หลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด

“BEPS” หรือ “Base Erosion and Profit Shifting” หมายถึง กลยุทธ์การถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร

“BEPS Action Plan” แผนปฏิบัติการป้องกันการการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไรของ OECD

“Brick-and-Mortar Businesses” หมายถึง ธุรกิจดั้งเดิม

“CbCR” หรือ “Country-by-Country Report” หมายถึง การรายงานข้อมูลรายประเทศ

“CFC Rule” “Controlled Foreign Company Rule” หรือ “กฎ CFC” หมายถึง กฎที่ว่าด้วยการควบคุมนิติบุคคลต่างชาติ

“Comparable Uncontrolled Price” หมายถึง การทำการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม

“Consensus Solution” วิธีการแก้ไขแนวฉันทามติ

“Cross-jurisdiction Sale” หมายถึง การดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศ

“Digitilization” หมายถึง การเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล

“Double Non-taxation” หมายถึง กรณีที่เงินได้ไม่ตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีจากรัฐใดรัฐหนึ่งเลย

“DST” หรือ “Digital Service Tax” หมายถึง ภาษีบริการดิจิทัล

“EC” หรือ “European Commission” หมายถึง คณะกรรมาธิการยุโรป

“ETR” หรือ “Effective Tax Rate” หมายถึง อัตราภาษีที่แท้จริง

“FDI” หรือ “Foreign Direct Investment” หมายถึง เงินลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ

“G20” หรือ “Group of Twenty” หมายถึง การประชุมเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจการเงินของกลุ่มประเทศเศรษฐกิจก้าวหน้ากับประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (Emerging economies) สมาชิกประกอบด้วยสมาชิกของกลุ่ม G7 อันได้แก่ สหรัฐอเมริกา เยอรมนี ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส อิตาลี อังกฤษ แคนาดา และประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ ได้แก่ อาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล จีน อินเดีย อินโดนีเซีย เกาหลีใต้ เม็กซิโก รัสเซีย ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ ตุรกี และสหภาพยุโรป รวม 20 ประเทศ (สหภาพยุโรปถือว่าเป็น 1 ประเทศ)

“GAAP” หรือ “Generally Accepted Accounting Principles” หมายถึง หลักการทางบัญชีที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

“GDP” หรือ “Gross Domestic Product” หมายถึง ผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ

“Geographical Mobility” หมายถึง ความคล่องตัวในการเคลื่อนย้ายทางภูมิศาสตร์

“Globalization” หมายถึง โลกาภิวัตน์

“Global Minimum Tax” หมายถึง ภาษีขั้นต่ำทั่วโลก

“Hamburger Crisis” หมายถึง วิกฤตการณ์แฮมเบอร์เกอร์ หรือ วิกฤตสินเชื่อบีบไซม์ ซึ่งเป็นวิกฤตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2550

“ICT” หรือ “Information and Communications Technology” หมายถึง เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

“IFRS” หรือ “International Financial Reporting Standards” หมายถึง มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

“Intangible Assets” หมายถึง สินทรัพย์ไร้ตัวตน

“Interim Report” หมายถึง รายงานเบื้องต้นของ OECD

“Inward FDI” หรือ “Inward Foreign Direct Investment” หมายถึง การได้รับเงินลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ

“IP” หรือ “Intangible Property” หมายถึง ทรัพย์สินทางปัญญา

“ITCs” หรือ “Investment Tax Credits” หมายถึง เครดิตภาษีเพื่อการลงทุน

“Low-tax Jurisdiction) หมายถึง พื้นที่ หรือรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ

“Market Segmentation” หมายถึง การแบ่งส่วนตลาด

“MNEs” หรือ “Multinational Enterprises” หมายถึง กิจการข้ามชาติ

“OECD” หมายถึง องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organization for Economic Co-operation and Development

“OECD Model Tax Convention” หมายถึง อนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

“Outward FDI” หรือ “Outward Foreign Direct Investment” หมายถึง การออกไปทำการลงทุนโดยตรงในต่างประเทศ

“Patent Box” หมายถึง นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับเงินได้จากสิทธิบัตร

“Payroll Taxes” หมายถึง ภาษีเงินเดือน

“PE” หรือ “Permanent Establishment” หมายถึง สถานประกอบการถาวร

“Physical Presence” หมายถึง สถานทำการเป็นหลักแหล่ง

“Pillar Two” หมายถึง มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร

“Profit Shifting” หมายถึง การถ่ายโอนกำไร

“Race to the Bottom” หมายถึง การแข่งขันทางภาษีสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด

“Residence Principle” หมายถึง หลักถิ่นที่อยู่

“Residence Country” หมายถึง รัฐถิ่นที่อยู่

“Ring Fence” หมายถึง การตีล้อมกรอบ

“SMEs” หรือ “Small and Medium Enterprises” หมายถึง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

“Source Country” หมายถึง รัฐแหล่งเงินได้

“Source Principle” หมายถึง หลักแหล่งเงินได้

“Subsidiary” หมายถึง บริษัทย่อย

“Tax Inversion” หมายถึง กลยุทธ์การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการย้ายสำนักงานใหญ่เพื่อหลีกเลี่ยงสถานะของการมีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษี

“Tax Haven” หมายถึง ดินแดนปลอดภาษี

“Tax Holiday” หมายถึง การยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราว

“Tax Nexus” หมายถึง จุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษี

“Tax Residence” หมายถึง ผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษี

“Trade Sanction” หมายถึง การคว่ำบาตรทางการค้า

“Transfer Pricing” หมายถึง ราคาโอน หรือ กลยุทธ์การกำหนดราคาโอนแล้วแต่บริษัทจะกำหนด

“UN” หรือ “United Nations” หมายถึง องค์การสหประชาชาติ

“Value Creation” หมายถึง การสร้างมูลค่า หรือ หลักการสร้างมูลค่าแล้วแต่บริษัทจะกำหนด

“VAT” หรือ “Value Added Tax” หมายถึง ภาษีบริโภค

บทที่ 2

ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ

ปัจจุบันปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อทั่วโลก การที่จะศึกษาปัญหาดังกล่าวได้อย่างครอบคลุม จะต้องเข้าใจหลักการและทฤษฎีพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ รวมไปถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดปัญหา และความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ไม่ว่าจะแนวทางป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร (โครงการ BEPS) หรือมาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) เป็นต้น โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1. หลักการกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

เนื่องด้วยมาตรการ Pillar Two เป็นมาตรการที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกล่าวถึงแนวคิดพื้นฐานของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ เพื่อให้ทราบถึงที่มา และเข้าใจถึงรากฐานของมาตรการ Pillar Two ที่จะทำการศึกษาอย่างละเอียดต่อไป โดยหลักการกฎหมายระหว่างประเทศที่จะกล่าวถึง ได้แก่ ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.1.1. ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (Taxing Jurisdiction)

การที่รัฐจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือจากเงินได้นั้น รัฐจำเป็นจะต้องมีจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) หรือมีความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกันเสียก่อน ไม่ว่าจะเป็นกรณีความเชื่อมโยงระหว่างรัฐกับบุคคลโดยอาศัยสถานะของบุคคลที่มีต่อรัฐนั้นๆ หรืออาศัยความเชื่อมโยงทางสัญชาติ (Nationality) ของบุคคล หรือเป็นกรณีที่มีความเชื่อมโยงระหว่างรัฐกับเงินได้ที่เกิดขึ้น โดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยวด้านแหล่งที่มาของเงินได้ หรือสถานที่รับจ่ายเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศของตนในการอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ หรือกรณีจุดเกาะเกี่ยวเชิงความสัมพันธ์ต่อดินแดน ซึ่งมีความเชื่อมโยงผ่านการมีถิ่นที่อยู่หรือมีภูมิลำเนาต่อรัฐใดรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาพอสมควร เป็นต้น กล่าวโดยสรุป อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีความสัมพันธ์ดัง

ตัวอย่างข้างต้นเข้ามารองรับไม่ว่าทางใดทางหนึ่งเสมอ⁷ เนื่องจากจุดเกาะเกี่ยวหรือความสัมพันธ์ดังกล่าว เป็นสิ่งที่รองรับอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรอย่างชอบธรรมนั่นเอง ทั้งนี้ หลักการจัดเก็บภาษีที่แต่ละรัฐทั่วโลกนิยมใช้ สามารถแบ่งได้เป็น 3 หลักการ ได้แก่ การจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ การจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ และ การจัดเก็บตามหลักสัญชาติ

การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle)

หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) เป็นหลักที่ใช้พิจารณาอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี โดยคำนึงถึงแหล่งกำเนิดของเงินได้เป็นหลัก กล่าวคือ เงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด รัฐนั้นย่อมมีอำนาจอธิปไตยโดยสมบูรณ์ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้น โดยหลักการนี้จะพิจารณาเพียงแหล่งกำเนิดเงินได้เท่านั้น โดยมีได้คำนึงว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดจากผู้มีเงินได้ที่มีสัญชาติในรัฐนั้น หรือมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นหรือไม่ สะท้อนให้เห็นว่าหลักแหล่งเงินได้ อาศัยการอ้างอิงอำนาจอธิปไตยของรัฐผ่านจุดเกาะเกี่ยวเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Attachment) โดยมุ่งเน้นการพิจารณาเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมในรัฐเป็นสำคัญ⁸ ส่งผลให้ในเชิงทฤษฎี หลักแหล่งเงินได้จึงเป็นหลักการที่รองรับอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้อย่างจำกัด (Limited Tax Liability) ส่งผลให้เกิดภาวะภาษีที่จำกัดอันเนื่องจากการที่รัฐไม่มีอำนาจ หรือไม่อาจอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งกำเนิดนอกเหนือจากอาณาเขตของตนเอง⁹ ด้วยเหตุนี้เองหลักแหล่งเงินได้จึงมีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)”

การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ อาศัยเหตุผลในการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาว่า การที่บุคคลใดเข้ามาดำเนินธุรกิจซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ในรัฐใด ย่อมจะต้องใช้ทรัพยากรของรัฐนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ดังกล่าวเสมอ ฉะนั้น รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิได้รับการชดเชยจากการใช้ทรัพยากรดังกล่าวในรูปแบบของการจัดเก็บภาษี โดยเหตุผลดังกล่าวเป็นเหตุผลที่รัฐซึ่งเป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้มักใช้อ้างอิงเพื่อรองรับสิทธิหรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในรัฐของตน¹⁰ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ แม้ว่าจะระหว่างรัฐด้วยกันจะใช้หลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีระหว่างกันเอง แต่อาจเกิดความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐได้

⁷ A.R. Albrecht, *The Taxation of Aliens Under International Law*, (1952), pp.146-149.

⁸ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, (United Kingdom: Richmon, 2005), p.15.

⁹ พล ธีรคุปต์, *สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556) หน้า 4

¹⁰ ธนภณ แก้วสถิตย์, *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 4

เนื่องจากการตีความคำว่า “แหล่งเงินได้” ที่กำหนดไว้ในตัวบทกฎหมายที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละรัฐ¹¹ ซึ่งในเรื่องความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีผู้เขียนจะกล่าวถึงอย่างละเอียดต่อไป

การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle)

หลักถิ่นที่อยู่ เป็นหลักที่ใช้พิจารณาถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เป็นสำคัญ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด รัฐนั้นย่อมมีสิทธิโดยสมบูรณ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงว่าแหล่งกำเนิดของเงินได้จะมีที่มาจากอาณาเขตในรัฐของตนหรือไม่ ในเชิงทฤษฎี หลักถิ่นที่อยู่จึงเป็นหลักการที่สะท้อนให้เห็นว่า อำนาจของรัฐถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีอยู่อย่างไม่จำกัด (Unlimited Taxation Right) โดยผ่านจุดเกาะเกี่ยวเชิงดินแดน (Territorial Attachment)¹² ด้วยเหตุนี้ หลักถิ่นที่อยู่จึงเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)”

เหตุผลที่รองรับอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ คือความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบุคคลผู้มีเงินได้ โดยจะพิจารณาว่า เมื่อบุคคลใดเข้ามาอาศัยอยู่ในรัฐ โดยปกติแล้วย่อมต้องมีการใช้ทรัพยากรหรือบริการสาธารณูปโภคต่างๆ ภายในรัฐนั้น รวมถึงได้รับความคุ้มครองจากรัฐ ในด้านชีวิตความเป็นอยู่ ทรัพย์สิน ตลอดจนสิทธิและเสรีภาพต่างๆ ในทางกลับกัน การอยู่อาศัยของบุคคลดังกล่าวอาจมีส่วนก่อให้เกิดมลภาวะในรัฐนั้นด้วย รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่จึงควรได้รับการชดเชยในรูปแบบของสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่อยู่อาศัยในรัฐดังกล่าว

ดังนั้น แม้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ จะส่งผลให้บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีภูมิลำเนาในรัฐนั้นเกิดภาระภาษีที่ไม่จำกัด แต่หลักการนี้ถือเป็นหลักสากลที่ใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ได้รับการยอมรับและรับเข้ามาปรับใช้ในหลายประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยด้วย เนื่องจาก เป็นหลักการที่มีเหตุผลในการอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีที่สมเหตุสมผล และเป็นที่ยอมรับได้ในสากล อีกทั้ง จุดเกาะเกี่ยวในการอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีของหลักการนี้ คือ การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี ซึ่งการเลือกที่อยู่อาศัยเกิดขึ้นจากความยินยอมของผู้เสียภาษีที่จะกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างตนกับรัฐที่จัดเก็บภาษีด้วยความสมัครใจนั่นเอง¹³

¹¹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556) หน้า 4

¹² Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, (United Kingdom: Richmon, 2005), p.15.

¹³ ธีรภัทร อรุณสวัสดิ์ฤกษ์, “มาตรการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยในการส่งออกการลงทุนทางตรง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 31.

ประเทศที่จัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ หรือ หลักถิ่นที่อยู่ มักจะถูกเรียกว่า รัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) หรือ รัฐถิ่นที่อยู่ (Residence Country) ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ทุกประเทศ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว จะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ร่วมกันในการกำหนดนโยบายเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ เงินได้ที่เกิดจากธุรกรรมระหว่างประเทศจะก่อให้เกิดจุดเกาะเกี่ยวระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ทุกประเทศจึงถือบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ในเวลาเดียวกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี กลุ่มประเทศกำลังพัฒนามักจะถือบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้เป็นหลัก เนื่องจากเป็นกลุ่มประเทศที่มักจะได้รับเงินลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Inward Foreign Direct Investment: Inward FDI) มากกว่าการออกไปทำการลงทุนโดยตรงในต่างประเทศ (Outward Foreign Direct Investment: Outward FDI)¹⁴

การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Principle)

หลักความเป็นพลเมืองเป็นหลักที่รัฐใช้ในการอ้างสิทธิเพื่อจัดเก็บภาษีจากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้นั้น โดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยวเชิงบุคคล (Personal Attachment) จากการที่บุคคลดังกล่าวมีสัญชาติในประเทศ หรือมีฐานะเป็นพลเมืองของรัฐนั้นๆ ซึ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีจะผูกติดไปกับตัวบุคคลโดยไม่คำนึงว่า ณ ขณะที่ถูกเก็บภาษี บุคคลดังกล่าวจะอาศัยอยู่ที่ใด และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีจะมีแหล่งกำเนิดจากในรัฐหรือนอกรัฐก็ตาม จะเห็นได้ว่า การเป็นพลเมืองจะทำให้รัฐสามารถอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลนั้นได้อย่างไม่จำกัด (Unlimited Taxation Right) แม้ว่าหลักสัญชาติจะมีเหตุผลทางการเมืองรองรับ โดยพิจารณาจากการที่รัฐมีหน้าที่ต้องคุ้มครองดูแล ให้สวัสดิการต่างๆแก่คนที่มีสัญชาติในรัฐ ในฐานะที่เป็นพลเมืองของรัฐไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลก รัฐจึงควรที่จะมีสิทธิได้รับผลตอบแทนจากความคุ้มครองดังกล่าว ในทางกลับกัน ตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่าหลักสัญชาติเป็นหลักที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากความสมัครใจแต่เกิดขึ้นเนื่องจากมีเหตุผลทางการเมืองสนับสนุน ส่งผลให้เมื่อคนในสัญชาติสร้างความสัมพันธ์กับรัฐใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายถิ่นที่อยู่ หรือทำธุรกิจในประเทศก็ตาม ส่งผลให้ความสัมพันธ์ทางการเมืองระหว่างคนในสัญชาตินั้นกับรัฐลดน้อยลงไปด้วย¹⁵

ด้วยเหตุผลข้างต้น การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง จึงสร้างภาระแก่ผู้เป็นพลเมืองของรัฐ และมีเหตุผลรองรับที่ไม่มีน้ำหนักมากพอ ส่งผลให้ในปัจจุบันหลักการนี้ไม่ได้ถูกนำไปใช้อย่าง

¹⁴ Timothy J. Goodspeed, "Taxation and FDI in Developed and Developing Countries," *International Studies Program Public Finance Conference: The Challenge of Tax Reform in a Global Economy*, (2006): pp. 1-3.

¹⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ รองศาสตราจารย์*, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 45.

แพร่หลายมากนัก ทั้งนี้ ประเทศที่ยังคงรับหลักการนี้มาใช้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา เม็กซิโก และฟิลิปปินส์¹⁶

ตามทฤษฎีเรื่องอำนาจรัฐที่กล่าวมานั้น แสดงให้เห็นว่ารัฐทุกรัฐย่อมมีอำนาจอธิปไตยโดยสมบูรณ์ในการจัดเก็บภาษีจากคนในชาติของตนอันเนื่องมาจากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบุคคล หรือเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเงินได้ ประกอบกับการพิจารณารูปแบบการประกอบธุรกิจในปัจจุบันที่เปิดกว้างให้การค้าระหว่างประเทศสามารถทำได้อย่างเสรี อาจเกิดกรณีที่รัฐมากกว่าหนึ่งรัฐมีอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีในเงินได้ก่อนเดียวกัน ส่งผลให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบธุรกิจต้องตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐขึ้นไป ทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน

ทั้งนี้ ความทับซ้อนเชิงอำนาจรัฐดังที่กล่าวมานั้น ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรมและและความสามารถในการจ่ายภาษี เพราะเงินได้ก่อนเดียวกันถูกเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้ง อีกทั้งยังก่อให้เกิดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศ และลดทอนศักยภาพในการแข่งขันกับรัฐอื่นๆ ซึ่งรายละเอียดของความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจะกล่าวในลำดับถัดไป

2.1.2. หลักการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

มูลเหตุหลักของการเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.1. เมื่อโลกเกิดการเปลี่ยนแปลงทำให้มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเพิ่มขึ้น ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐสองรัฐขึ้นไป¹⁷ โดยความซ้ำซ้อนดังกล่าวมีสาเหตุมาจากการที่รัฐแต่ละรัฐใช้หลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบอำนาจเพื่อจัดเก็บภาษีในรัฐของตนแตกต่างกันออกไป กล่าวคือ รัฐหนึ่งอาจอาศัยหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้ เช่น หลักสัญชาติ ในการจัดเก็บ

¹⁶ ชนกณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 5.

¹⁷ ธีรภัทร อรุณสวัสดิ์ฤกษ์, “มาตรการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยในการส่งออกการลงทุนทางตรง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 34.

ภาษี ในขณะที่อีกรัฐหนึ่งอาจอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการจัดเก็บภาษี¹⁸ หรืออาจใช้ทั้งสองหลักการ หรือหลายหลักการควบคู่กันไปแล้วแต่บริบท ซึ่งจะทำให้เกิดกรณีที่เงินได้จำนวนหนึ่งมีจุดเกาะเกี่ยวที่เชื่อมโยงกับรัฐหลายรัฐ ส่งผลให้ตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐขึ้นไปในคราวเดียวกัน ด้วยเหตุนี้เอง จึงทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีขึ้น หรือที่เรียกว่า “ภาษีซ้อน” ทั้งนี้ ภาษีซ้อนถือเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งในการเคลื่อนย้ายทุนระหว่างประเทศอันเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นสูงกว่าความเป็นจริง โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ความหมายของภาษีซ้อน

ภาษีซ้อน หมายถึง การที่ผู้มีเงินได้มีภาระภาษีที่เกิดจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีโดยรัฐตั้งแต่สองรัฐขึ้นไป¹⁹ โดยอาจกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่าหนึ่งครั้งนั่นเอง ทั้งนี้ ภาษีซ้อนสามารถแบ่งออกเป็นสองกรณี ดังนี้

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)

ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ เป็นกรณีที่เงินได้ก้อนเดียวกัน ถูกจัดเก็บภาษีจากรัฐ รัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลสองคน หรือมากกว่านั้น เมื่อพิจารณาเนื้อหาในเชิงเศรษฐกิจแล้ว เงินได้ที่จัดเก็บภาษีซ้ำสองครั้งมากจากฐานรายได้เดียวกัน เช่น กรณีการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลและผู้ถือหุ้น ซึ่งแม้ว่านิติบุคคลจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรของกิจการแล้ว แต่เมื่อมีการจำหน่ายกำไรในรูปแบบของเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นในฐานะหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งก็就会被จัดเก็บภาษีเงินได้อีกครั้ง ทำให้เกิดกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินจำนวนเดียวกันเพียงแต่จัดเก็บจากหน่วยภาษีต่างหน่วยกันเท่านั้น^{20,21}

¹⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ: บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 304.

¹⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ รองศาสตราจารย์, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 22.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 22-23.

²¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ: บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 303.

2. ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ หรือ ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ เป็นกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ โดยภาษีซ้อนประเภทนี้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระหว่างประเทศ จึงส่งผลให้มีรัฐอย่างน้อยสองรัฐที่อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีผ่านหลักการที่แตกต่างกันตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ กล่าวคือ รัฐที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับเงินได้ก่อนนั้น จะอ้างหลักแหล่งเงินได้เพื่อเป็นฐานรองรับอำนาจในการจัดเก็บภาษี ในขณะที่อีกรัฐหนึ่งอ้างหลักถิ่นที่อยู่ ส่งผลให้เงินได้จำนวนเดียวกันกลับถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยรัฐอย่างน้อยสองรัฐ²² ทั้งนี้ ความซ้ำซ้อนในรูปแบบนี้จะต่างจากรูปแบบแรกโดยสามารถพิจารณาได้จากบุคคลที่ถูกจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีสองรายขึ้นไปถูกเก็บภาษีซ้อนจากรายได้จำนวนเดียวกัน ในทางกลับกันหากเป็นภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ จะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีคนเดียวถูกเก็บภาษีสองรอบขึ้นไป อย่างไรก็ตาม ความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐจะส่งผลกระทบมากกว่าในทางการค้าระหว่างประเทศ และการเคลื่อนย้ายเงินทุน²³ เนื่องจากอาจส่งผลให้เกิดความขัดแย้งระหว่างรัฐ ดังนั้น ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ จึงเป็นที่มาของปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศที่แต่ละประเทศพยายามหามาตรการในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนดังกล่าว ไม่ว่าจะใช้วิธีการฝ่ายเดียวซึ่งอาจทำได้โดยการออกกฎหมายภายใน หรือวิธีการตกลงร่วมกันสองฝ่าย หรือที่เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “วิธีการขจัดภาษีซ้อนในลักษณะทวิภาคี” ที่ทำได้โดยการทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty) เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว²⁴ โดยรายละเอียดของทั้งสองวิธีการนี้ ผู้เขียนจะกล่าวเพิ่มเติมในหัวข้อถัดไป

มาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Mechanism to Relieve International Double Taxation)

จากหัวข้อที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นว่าเมื่อรัฐใช้หลักใดหลักหนึ่งหรือทั้ง 2 หลักในการกำหนดขอบอำนาจของตนเพื่อจัดเก็บภาษีแล้ว อาจก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐขึ้น เพราะการบังคับใช้และตีความกฎหมายมีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐ จึงส่งผลให้เงินได้จำนวนเดียวกันอาจถูกเก็บภาษีโดยรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้น เนื่องจากรัฐที่จัดเก็บภาษีจะอ้างอิงหลักการแหล่งกำเนิดเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 304.

²³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ รองศาสตราจารย์, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 22.

²⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 307.

ในขณะเดียวกัน รัฐที่บุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ก็จะอ้างหลักถิ่นที่อยู่เพื่อให้ตนมีอำนาจจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน จึงเรียกความซ้ำซ้อนในลักษณะนี้ว่า “ความซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ (Source/ Residence Conflict)”²⁵

ในขณะเดียวกัน กรณีที่บุคคลใดตกอยู่ในความหมายของ “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ตามกฎหมายของรัฐต่างๆ มากกว่าหนึ่งรัฐอันเกิดจากการตีความกฎหมายภายในของแต่ละรัฐที่แตกต่างกัน จึงเรียกความซ้ำซ้อนในลักษณะนี้ว่า “ความซ้ำซ้อนระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเอง (Residence/ Residence Conflict)” อีกทั้ง อาจเกิดกรณีที่รัฐมากกว่าหนึ่งรัฐแย่งกันเก็บภาษีบนเงินได้จำนวนเดียวกันโดยอ้างหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากเงินได้มีแหล่งที่มาซึ่งเกิดจากรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐขึ้นไป ความซ้ำซ้อนในลักษณะนี้เรียกว่า “ความซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง (Source/ Source Conflict)”²⁶

ความซ้ำซ้อนทั้งสามรูปแบบดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เสียภาษีอาจสามารถหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดปัญหาได้ด้วยตนเองโดยการวางแผนภาษี เช่น กรณีความซ้ำซ้อนระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเอง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากคำนิยามตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐมีความแตกต่างกันในการตีความ จึงก่อให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนดังกล่าว ฉะนั้น เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวรัฐจึงพยายามสร้างมาตรการที่จะเข้ามาช่วยขจัดความซ้ำซ้อนเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยแบ่งเป็นสองวิธีหลัก คือ การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว และการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย

1. การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว คือ การที่รัฐถิ่นที่อยู่ (Residence Country) ออกกฎหมายภายในเพื่อขจัดหรือบรรเทาความซ้ำซ้อนให้กับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน กล่าวคือ การแก้ปัญหาในรูปแบบนี้ รัฐถิ่นที่อยู่ไม่จำเป็นต้องเจรจากับรัฐอื่นๆ เพียงแต่หาวิธีที่รัฐพึงพอใจฝ่ายเดียวเท่านั้น การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวมีได้หลายวิธี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ของรัฐถิ่นที่อยู่ โดยยกเว้นตามจำนวนมูลค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ หรือให้ถือจำนวนมูลค่าภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในประเทศของตน หรือรัฐถิ่นที่อยู่อาจออกกฎหมาย เพื่อให้ผู้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตเพื่อหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้

²⁵ พล อีรชุตต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556) หน้า 15.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

จำนวนเดิมที่เคยเสียภาษีไปแล้วในต่างประเทศนั่นเอง²⁷ ซึ่งวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนตามตัวอย่างข้างต้น ในประเทศไทยก็สามารถเทียบเคียงได้กับหลักการตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ที่กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเงินเท่ากับที่ได้จ่ายไปเป็นค่าภาษีในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อลักษณะการแก้ปัญหาในรูปแบบนี้ไม่จำเป็นต้องหารือหรือขอคำปรึกษาจากรัฐอื่นเพื่ออนุมัติและยินยอมกับแนวทางที่รัฐเสนอ รัฐถิ่นที่อยู่จึงมีอำนาจเด็ดขาดในการตัดสินใจเลือกใช้วิธี และรูปแบบในการแก้ไขปัญหาได้ด้วยตนเอง ทำให้การแก้ปัญหาฝ่ายเดียวโดยรัฐนั้นเป็นไปอย่างรวดเร็ว และสะดวกสบายในการดำเนินการ ในทางกลับกัน การที่รัฐถิ่นที่อยู่สามารถตัดสินใจในเรื่องต่างๆแต่เพียงผู้เดียว อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนของกฎเกณฑ์ต่างๆได้ เนื่องจากรัฐมีอำนาจแก้ไข หรือยกเลิกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องเมื่อใดก็ได้ จึงอาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้ครบถ้วนและตรงประเด็นเท่าที่ควร ซึ่งส่งผลให้นักลงทุนเกิดความไม่มั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนในรัฐที่แก้ไขปัญหาด้วยวิธีการเช่นนี้ ยิ่งไปกว่านั้น การที่รัฐถิ่นที่อยู่ใช้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว ส่งผลให้รัฐนั้นสูญเสียผลประโยชน์ เนื่องจากภาษีเป็นเงินคงคลังของรัฐ และเมื่อมีการออกมาตรการฝ่ายเดียว รัฐจึงต้องยอมเสียเงินคงคลังบางส่วนที่ควรจะได้รับให้แก่รัฐอื่นที่ทำการจัดเก็บภาษีไปก่อนแล้ว²⁸

มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว จึงเป็นวิธีการที่ไม่มีการใช้กันอย่างแพร่หลาย เพราะมีผลกระทบในแง่ลบต่อเงินคงคลังของรัฐค่อนข้างมาก นอกจากนี้ ความร่วมมือระหว่างประเทศเป็นเรื่องที่ทุกประเทศให้ความสำคัญเป็นอย่างยิ่งในปัจจุบัน เนื่องจากปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในปัจจุบันมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ทำให้การจัดเก็บภาษีต้องอาศัยความร่วมมือจากทุกประเทศทั่วโลกเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งการใช้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว ไม่อาจก่อให้เกิดความร่วมมือดังกล่าวได้²⁹

ดังนั้น ถึงแม้ว่ารัฐจะพยายามสร้างมาตรการฝ่ายเดียวที่ดีเพียงใดก็ตาม รัฐก็ไม่อาจประสบความสำเร็จในการแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีได้อย่างสมบูรณ์ แต่ละประเทศจึงนิยมใช้มาตรการการจัด

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

²⁸ เรื่องเดียวกัน.

²⁹ เรื่องเดียวกัน.

ความซ้ำซ้อนทางภาษีสองฝ่ายควบคู่กันไปด้วย โดยกระทำการตกลงในรูปแบบอนุสัญญาซึ่งจะกล่าวในลำดับถัดไป

2. การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย คือ การที่รัฐบาลของสองประเทศ เสรจาร่วมกันจัดทำอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน³⁰ ซึ่งข้อตกลงอาจมีผลให้ประเทศคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งต้องยอมลดหรือทอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของตนเอง โดยอาจยกเว้นหรือลดหย่อนการเก็บภาษี ตามเงื่อนไขที่ตกลงกันตามประเภทของเงินได้ ทั้งนี้ วิธีการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่ายมิได้มีการจำกัดว่าประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ หรือประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่จะต้องเป็นฝ่ายขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเสมอไป แต่จะต้องพิจารณาเงื่อนไขตามความเหมาะสมของแต่ละสถานการณ์และประเภทเงินได้ประกอบกันด้วย³¹

ทั้งนี้ โครงสร้างและหลักเกณฑ์ที่เป็นที่นิยมใช้ในการเจรจอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลกมักนิยมนำแม่บทโครงสร้างมาจาก 2 องค์กร ดังนี้

1. โครงสร้างที่จัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) โดยโครงสร้างดังกล่าวมีชื่อเรียกว่า OECDE Model Tax Convention on Income and on Capital และ
2. โครงสร้างที่จัดทำโดยองค์การสหประชาชาติ (United Nations: UN) หรือ United Nations Model

โครงสร้างแม่บทของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำโดยทั้ง 2 องค์กรนี้ ถือได้ว่าเป็นต้นแบบโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลาย ในเรื่องหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิและข้อตกลงในการจัดเก็บภาษีของเงินได้ประเภทต่างๆระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่

นอกจากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะถูกสร้างขึ้นเพื่อช่วยขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนยังเป็นสิ่งที่จุดประกายความคิดเรื่องกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศด้วย ในปัจจุบัน หลาย

³⁰ เรื่องเดียวกัน.

³¹ เรื่องเดียวกัน.

ประเทศได้ทำการต่อยอดความร่วมมือในด้านต่างๆในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น เพิ่มเติมเรื่องความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสรรพากรที่เป็นคู่สัญญาระหว่างกันเพื่อหาทางป้องกันและสอดส่องดูแล มิให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการวางแผนภาษีที่รุนแรง เนื่องจากในปัจจุบันแม้ว่ารัฐจะสามารถหาทางบรรเทาปัญหาความซ้ำซ้อนของอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ แต่การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นความร่วมมือระดับทวิภาคีก็ไม่อาจแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นจากความเปลี่ยนแปลงของโลกในยุคโลกาภิวัตน์ได้อีกต่อไป ฉะนั้น ทุกประเทศทั่วโลกจึงเริ่มตระหนักถึงปัญหาและพยายามสร้างความร่วมมือในรูปแบบพหุภาคีเพื่อแก้ไขซึ่งปัญหาดังกล่าว

2.2. ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในยุคปัจจุบัน

ตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อ 2.1 จะเห็นว่าระบบภาษีอากรระหว่างประเทศตลอดคริสต์ศตวรรษที่ 20 จนถึงยุคปัจจุบัน ประกอบไปด้วยกฎหมายภายในประเทศ และอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการพิจารณาสีทธิและข้อตกลงในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ถูกใช้อย่างแพร่หลายในหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทย เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกา และองค์การสหประชาชาติ (United Nations: UN) นั้น ถูกออกแบบโดยมีพื้นฐานมาจากร่างอนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Convention)³² ซึ่งมีข้อจำกัดในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติในรัฐแหล่งเงินได้ 2 ประการสำคัญดังต่อไปนี้ 1. รัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติได้เฉพาะในกรณีที่นิติบุคคลต่างชาติมีสถานประกอบการถาวรที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่งเท่านั้น³³ และ 2. รัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติได้เฉพาะในกรณีที่เงินได้กำเนิดมาจากกิจกรรมที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรเท่านั้น³⁴

ยิ่งไปกว่านั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรประกอบไปด้วยสองขั้นตอนสำคัญ คือ 1. การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and Factual Analysis) ของสถานประกอบการถาวรตามหลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) กล่าวคือ เป็นการคำนึงว่านิติบุคคลต่างชาติคือ

³² ดูเพิ่มเติมได้ที่ M. Lang, P. Pistone, J. Schuch and C. Staringer, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, (Cambridge: Cambridge University Press, 2012), pp. 1-1244.

³³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5

³⁴ Ibid., Art 7.

นิติบุคคลที่มีความเป็นหน่วยงานอิสระแยกออกจากสำนักงานใหญ่ และกลุ่มบริษัทของตน และ 2. การนำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Guideline) ภายใต้บทบัญญัติข้อ 9 มาปรับใช้ในบริบทของสถานประกอบการถาวรเพื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability Analysis) และกำหนดเงินได้ (Profit Attribution) ตามราคาตลาดที่แท้จริง (Arm's Length) ให้แก่สถานประกอบการถาวร³⁵

ทั้งนี้ ในขณะที่โลกเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย แต่ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศไม่สามารถเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจ และรูปแบบของธุรกิจในยุคปัจจุบัน จึงส่งผลกระทบต่อให้เกิดช่องโหว่ที่กิจการข้ามชาติมักใช้เป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Tax Avoidance) ซึ่งทวีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้น

2.2.1. การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Tax Avoidance)

การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Tax Avoidance) เป็นปัญหาที่รัฐบาลทั่วโลกเผชิญตลอดช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 20 มาจนถึงปัจจุบัน โดยเนื้อหาในส่วนนี้จะแบ่งออกเป็น 3 ส่วนดังต่อไปนี้ 1. ปัจจัยที่ก่อให้เกิดการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล 2. ความพยายามของรัฐบาลทั่วโลกในการออกแบบมาตรการฝ่ายเดียวเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล และอุปสรรคในอดีตที่สร้างความท้าทายในการสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศ และ 3. จุดเปลี่ยนในปีพ.ศ. 2550 ที่จุดชนวนให้รัฐบาลทั่วโลกตระหนักถึงความจำเป็นที่จะต้องร่วมมือกันเพื่อปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.2.2. ปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล

โลกาภิวัตน์ เป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงทั่วโลกในหลากหลายรูปแบบ ทั้งทางสังคม เศรษฐกิจ กฎหมาย การเมือง และเทคโนโลยี ทำให้หลายประเทศมีความเชื่อมโยงทางด้านเศรษฐกิจมากขึ้น อีกทั้งก่อให้เกิดการเปิดเสรีทางการค้า (Trade Liberalization) และเกิดการพัฒนารวดเร็วในตลาดทุน (Capital Market) และตลาดการเงิน (Financial Market) ซึ่งเอื้ออำนวยต่อการขยายการลงทุนไปในประเทศต่างๆ ส่งผลให้การประกอบธุรกิจระหว่างประเทศพัฒนาอย่างก้าวกระโดด และเกิดรูปแบบธุรกิจชนิดใหม่ที่

³⁵ Ruth Mason, "The Transformation of International Tax," *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): p. 356.

ประกอบไปด้วยกลุ่มธุรกิจที่มีผลประโยชน์ร่วมกัน หรือที่เรียกว่ากิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs)³⁶ โดยกลุ่มบริษัทในกิจการข้ามชาติจะมีความสัมพันธ์กันในลักษณะการเป็นเจ้าของ การถือหุ้น การควบคุม หรือการจัดการในบริษัทที่เป็นสาขา บริษัทย่อย บริษัทในเครือ หรือบริษัทที่เป็นตัวแทน โดยสำนักงานใหญ่ หรือบริษัทแม่ ซึ่งในปัจจุบันกิจการข้ามชาติได้กลายมาเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) สูงสุดเป็นอันดับต้นๆของโลก³⁷

นอกจากนี้ การพัฒนาอย่างก้าวกระโดดของเทคโนโลยี เช่น เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications Technology: ICT) และอินเทอร์เน็ต ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประกายความคิดเพื่อปฏิรูปโครงสร้างธุรกิจดั้งเดิม ฉะนั้น เมื่อมีการปฏิรูปแบบธุรกิจดังกล่าว จึงส่งผลให้ธุรกิจของกิจการข้ามชาติสามารถใช้เทคโนโลยีในการดำเนินงานมากขึ้น ทำให้มีความคล่องตัวสูงในการดำเนินธุรกิจ อีกทั้ง ยังพบว่ามีอัตราการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) ในการดำเนินธุรกิจที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างมหาศาล ทั้งนี้ เนื่องจากทรัพย์สินทางปัญญาเหล่านี้มีความคล่องตัวในการเคลื่อนย้ายทางภูมิศาสตร์ (Geographical Mobility) สูง กิจการข้ามชาติจึงพยายามหาช่องทาง และโอกาสในการอาศัยจุดเด่นของทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการวางแผนเพื่อหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านกลยุทธ์ต่างๆ ประกอบกับการอาศัยช่องโหว่ที่เกิดจากความล่าสมัยของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ และความแตกต่างของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศด้วย³⁸

จากการศึกษาพบว่ากิจการข้ามชาติส่วนใหญ่จะวางแผนเพื่อหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านกลยุทธ์ที่เรียกว่าการถ่ายโอนกำไร (Profit Shifting)³⁹ ทั้งนี้ การถ่ายโอนกำไรนั้นสามารถเกิดขึ้นได้ในหลายรูปแบบ โดยวิธีที่กิจการข้ามชาตินิยมใช้ คือการถ่ายโอนกำไรผ่านโครงสร้างบัญชีในบริษัท (Financial Structure) กล่าวคือ กิจการข้ามชาติจะทำการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินทางปัญญาไปยังบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ปลอดภาษี (Tax Heaven) หรือพื้นที่ที่มีการเก็บภาษีในอัตราต่ำ (Low-Tax Jurisdiction) และคิดค่าตอบแทนการให้ใช้ลิขสิทธิ์ (Licensing Fee) ค่าสิทธิ (Royalty Fee) หรือดอกเบี้ยเงินกู้ (Interest) ใน

³⁶ กรมสรรพากร. ความรู้เรื่องภาษี. Transfer Pricing. กิจการข้ามชาติ. <https://www.rd.go.th/publish/563.0.html>

³⁷ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 8, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

³⁸ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

³⁹ Riedel Nadine, "Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature," *Review of Economics, De Gruyter*, 69, 2, (2018): pp. 169-181.

ปริมาณมหาศาลกับบริษัทสาขาในกลุ่มบริษัทที่เป็นคู่สัญญาในธุรกรรมดังกล่าว ส่งผลให้ค่าตอบแทนเหล่านั้นถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ โดยกลยุทธ์การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะดังกล่าวนี้เรียกว่า “การกำหนดราคาโอน” (Transfer Pricing)⁴⁰ ซึ่งการกระทำดังกล่าวของกิจการข้ามชาติส่งผลให้ภาครัฐสูญเสียรายได้จากภาษีอากร และก่อให้เกิดปัญหาการกีดกันฐานภาษีในประเทศที่บริษัทสาขาผู้จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวตั้งอยู่ ยิ่งไปกว่านั้น ยังส่งผลเกิดความไม่เป็นธรรมต่อบริษัทผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการรายย่อยหรือธุรกิจขนาดเล็ก รวมไปถึงผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการขนาดใหญ่ที่ไม่ได้ใช้กลยุทธ์ดังกล่าว⁴¹

ความล่าช้าของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ เป็นปัญหาที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในยุคโลกาภิวัตน์ ซึ่งเพิ่มโอกาสและช่องทางให้กิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์ต่างๆตามที่กล่าวไปในข้างต้นในการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ข้อจำกัดของคำนิยามสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Convention) ซึ่งบัญญัติว่ารัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากได้นิติบุคคลต่างชาติได้เฉพาะในกรณีที่ดินติบุคคลต่างชาตินั้นมีสถานประกอบการถาวรที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง และสามารถจัดเก็บภาษีได้เฉพาะในกรณีที่เงินได้กำเนิดมาจากกิจกรรมที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ข้อจำกัดดังกล่าวนี้เป็นหนึ่งในตัวแปรสำคัญที่ก่อให้เกิดช่องโหว่ขึ้นในระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ เนื่องจากข้อจำกัดดังกล่าวอาจจะเหมาะสมกับรูปแบบธุรกิจดั้งเดิม (Brick-and-Mortar Businesses) ซึ่งจำเป็นต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง เช่น ออฟฟิศ โรงงาน หรืออาคารก่อสร้างที่เป็นรูปธรรมเพื่อสร้างรายได้ หรือดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากรูปแบบการดำเนินธุรกิจในยุคโลกาภิวัตน์ ซึ่งสามารถดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศ (Cross-jurisdiction Sale) โดยไม่จำเป็นต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง เช่น การค้าขายในรูปแบบดิจิทัล รวมไปถึงการว่าจ้างบุคคลภายนอกเพื่อทำการผลิต การขนส่ง หรือกิจกรรมอื่นๆเพื่อดำเนินธุรกิจ จึงเห็นได้ว่าการยึดหลักการดั้งเดิมมาปรับใช้กับรูปแบบการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน⁴² ส่งผลให้เกิดช่องโหว่ที่กิจการข้ามชาติสามารถใช้เพื่อหลีกเลี่ยงมิให้เกิดความเชื่อมโยง หรือจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Tax Nexus) ได้อย่างง่ายดาย จึงไม่เป็นเรื่องที่น่าแปลกใจมาก

⁴⁰ Tax Policy Bureau, Fiscal Policy Office, “มาตรการป้องกันการเกิด Base Erosion and Profit Shifting,” *Tax Policy Journal*, 26, 1, (2015): pp. 1-3.

⁴¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 8, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁴² Ruth Mason, “The Transformation of International Tax,” *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): p. 357.

นัก ที่สมรรถภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการข้ามชาติของรัฐแหล่งเงินได้จะลดลงอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน หากภาษีระอากระหว่างประเทศยังคงยึดถือหลักการดั้งเดิมไม่เปลี่ยนแปลง

นอกจากนี้ ในส่วนของการถ่ายโอนกำไรด้วยการกำหนดราคาโอนนั้น ถึงแม้ว่ารัฐแหล่งเงินได้มักจะใช้วิธีการจัดเก็บภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) เช่น เงินปันผล การชำระดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และค่าบริการต่างๆ ที่นิติบุคคลต่างชาติชำระไปยังรัฐถิ่นที่อยู่ของตนเอง หรือรัฐอื่นๆ ที่มีบริษัทในเครือตั้งอยู่ ทั้งนี้ ข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฉบับมักจะจำกัดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยส่วนใหญ่อัตราที่อยู่ในข้อกำหนดมักจะต่ำกว่าอัตรากฎของหมายภายในประเทศ และในบางกรณี อาจมีการละเว้นภาษีสำหรับค่าตอบแทนดังกล่าวอีกด้วย ซึ่งค่าตอบแทนดังกล่าวมักจะถูกชำระไปยังรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ และในหลายกรณียังมีการลดหย่อนหรือยกเว้นเงินได้จากค่าตอบแทนดังกล่าวอีกด้วยด้วยเหตุนี้เอง จึงอาจก่อให้เกิดกรณีที่เงินได้ดังกล่าวไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีจากรัฐใดรัฐหนึ่งเลย (Double Non-Taxation) หรือจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น⁴³

ความเป็นปัจเจกของรัฐบาลทั่วโลก เป็นอีกหนึ่งปัจจัยสำคัญที่กระตุ้นให้เกิดการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีสาเหตุมาจากการที่รัฐในแต่ละประเทศมีกฎหมายภายในที่แตกต่างกันออกไป ส่งผลให้เกิดช่องโหว่ในการตีความกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายที่กิจการข้ามชาติสามารถนำช่องโหว่ดังกล่าวมาใช้ในการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น กรณีที่บริษัทแอปเปิลแสวงหาผลประโยชน์จากความแตกต่างระหว่างนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษี (Tax Residence) ในสหรัฐอเมริกา และประเทศไอร์แลนด์ โดยประเทศไอร์แลนด์ได้มีการบัญญัติว่านิติบุคคลคือผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีเฉพาะในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจมีการบริหารจัดการ และการควบคุมที่ประเทศไอร์แลนด์เท่านั้น ในขณะที่สหรัฐอเมริกามีการบัญญัติว่าถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของภาษีนิติบุคคลคือตำแหน่งที่ผู้เสียภาษีจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจขึ้น ดังนั้น การที่บริษัทแอปเปิลจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทย่อย (Subsidiary) ที่ประเทศไอร์แลนด์ แต่การบริหารจัดการและการควบคุมเกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา จึงส่งผลให้เกิดกรณีที่มิตินิติบุคคลต่างชาติที่ไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีจากรัฐใดรัฐหนึ่งเลย (Double Non-Taxation)⁴⁴

⁴³ Martin hearson, "When do Developing Countries Negotiate Away Their Corporate Tax Base," *Journal of International Development*, 30, 2, (2018): p. 235.

⁴⁴ Ruth Mason, "The Transformation of International Tax," *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): p. 358.

ยิ่งไปกว่านั้น เศรษฐกิจในยุคโลกาภิวัตน์ยังจุดประกายให้รัฐบาลทั่วโลกต้องการแข่งขันกันเพื่อออกแบบนโยบายการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และมาตรการทางภาษีต่างๆ เพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI)⁴⁵ อย่างไรก็ตาม ความต้องการในการออกแบบนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้มีจุดเด่นและสามารถดึงดูดนักลงทุนได้มากที่สุด ส่งผลให้หลายครั้งที่รัฐบาลในหลายประเทศยินยอมที่จะลดหย่อนกฎเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี หรือลดอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปริมาณมาก โดยในบางกรณีรัฐอาจออกแบบนโยบายสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เอื้ออำนวยต่อการวางแผนภาษีโดยตรง เช่น นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินทางปัญญา หรือที่รู้จักกันแพร่หลายในชื่อ Patent Box⁴⁶ รวมไปถึงนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อเงินได้ที่กำเนิดมาจากดอกเบี้ยเงินกู้ภายในกลุ่มบริษัทโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อรัฐอื่นๆ ทั่วโลก ซึ่งนโยบายเหล่านี้ล้วนสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยให้กิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์การถ่ายโอนกำไร และจัดว่าเป็นนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นอันตรายต่อระบบภาษี เนื่องจากเป็นนโยบายที่ไม่ได้มีเป้าหมายในการส่งเสริมการลงทุน หรือเสริมสร้างกิจกรรมในเชิงเศรษฐกิจ แต่มีเป้าหมายเพื่อสนับสนุนการวางแผนภาษีเป็นหลัก และส่งเสริมการแข่งขันทางภาษีที่เป็นอันตรายอีกด้วย⁴⁷

ทั้งนี้ การแข่งขันทางภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนามักจะเกิดขึ้นในรูปแบบของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราว (Tax Holiday) ประกอบกับการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีและค่าใช้จ่าย รวมถึงการผ่อนปรนความเข้มงวดของกฎหมายต่างๆ ให้แก่ผู้ลงทุน ยกตัวอย่าง เช่น นโยบายการยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราวหลายชนิดในกลุ่มประเทศอาเซียนมักจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่ 5 ปี จนถึง 20 ปี⁴⁸ ซึ่งในหลายครั้งรัฐในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามักจะยอมผ่อนผันกฎหมายสิ่งแวดล้อม และกฎหมายแรงงานในลักษณะที่ขัดแย้งกับนโยบายสังคม (Social Policy) ของตน เพื่อสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการวางแผนภาษีมากขึ้น เนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญในการดึงดูดการลงทุนจากกิจการข้ามชาติ โดยรัฐบาลมักยินยอมให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวแก่นักลงทุน เพราะต้องการมุ่งเน้นการนำรายได้เข้าสู่รัฐของตน รวมไปถึงการเสริมสร้างเทคโนโลยี การงานอาชีพ และเศรษฐกิจให้กับประเทศ ด้วยเหตุนี้เอง ทำให้กลุ่มประเทศเหล่านี้

⁴⁵ Ibid., p. 357.

⁴⁶ Daniele Fabris, "To Open the Box or to Close the Box? "Patent Box" Regimes in the EU Between R&D Incentives and Harmful Tax Practices," *Amsterdam Law Forum*, 11, 1, (2019): pp. 33-65.

⁴⁷ OECD 1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, p. 8- 9. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

⁴⁸ VEPR, Oxfam in Vietnam, The PRAKARSA, & TAFJA. (2020). *Towards Sustainable Tax Policies in the ASEAN Region: The Case of Corporate Tax Incentives*. Hanoi, Vietnam, p. 3.

มีการพัฒนาเพิ่มมากขึ้นจากการลงทุน แต่ในทางกลับกัน กลับไม่สามารถมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนได้เท่าที่ควร

ทั้งนี้ เมื่อหลายประเทศมีการแข่งขันกันเพื่อออกแบบนโยบายทางภาษี ให้นักลงทุนเสียภาษีในประเทศของตนน้อยที่สุด เพื่อแลกเปลี่ยนกับอัตราการลงทุนที่เพิ่มสูงขึ้น การแข่งขันทางภาษีดังกล่าวจึงส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางภาษีที่อันตรายในลักษณะของการแข่งขันทางภาษีไปสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom)⁴⁹ ที่ส่งผลกระทบต่อในวงกว้าง เนื่องจากจะทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีในหลายประเทศ และเกิดการสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการทุจริต และการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการข้ามชาติ โดยปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวส่งผลกระทบต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเป็นอย่างมาก เช่น เวียดนาม อินโดนีเซีย รวมถึงประเทศไทย เพราะประเทศเหล่านี้มักจะพึ่งพารายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นงบประมาณหลักของประเทศ⁵⁰

2.2.3. ความพยายามในการตอบโต้การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น ตลอดช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 20 จนถึงปัจจุบัน ทุกประเทศทั่วโลกโดยเฉพาะกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา มักออกแบบนโยบายการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (FDI) ทั้งนี้ แม้ว่าทุกประเทศทั่วโลกจะตระหนักได้ว่า กิจการข้ามชาติมักใช้กลยุทธ์ต่างๆ เช่น การกำหนดราคาโอน เพื่อใช้ในการโอนถ่ายกำไรในการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม หลายประเทศเลือกที่จะไม่สร้างมาตรการเพื่อตอบโต้ปัญหาเหล่านี้ เนื่องจากมีความเห็นว่าการสร้างมาตรการดังกล่าวจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่สูง และอาจทำให้เกิดผลเสียต่อการศักยภาพในการดึงดูดการลงทุนจากกิจการข้ามชาติ ซึ่งจะส่งผลให้ประเทศเสียโอกาสในการเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษี รวมไปถึงการเสริมสร้างการทำงาน เทคโนโลยี และเศรษฐกิจ⁵¹

⁴⁹ B. Gurtner and J. Christensen, “The Race to the Bottom: Incentive For New Investment?,” *Finance & Bien Commun*, 34-35, 2, (2009): pp. 90-97.

⁵⁰ VEPR, Oxfam in Vietnam, The PRAKARSA, & TAFJA. (2020). Towards Sustainable Tax Policies in the ASEAN Region: The Case of Corporate Tax Incentives. Hanoi, Vietnam, p. 18.

⁵¹ Ruth Mason, “The Transformation of International Tax,” *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): p. 358.

กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่มักจะถือบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเป็นหลัก จึงไม่ต้องการที่จะสร้างมาตรการฝ่ายเดียวเพื่อตอบโต้เนื่องจากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น แต่กลับเลือกที่จะหาวิธีการบรรเทาปัญหาด้วยการออกแบบมาตรการเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลภายในประเทศเพิ่มขึ้น ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) และหาทางจัดเก็บภาษีทางอ้อมให้ได้ในปริมาณที่สูงขึ้น เช่น ภาษีบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax: VAT) เป็นต้น⁵² ฉะนั้น จึงไม่ใช่เรื่องน่าแปลกใจที่หลายประเทศในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา รวมไปถึงประเทศไทยจะมีรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมมากที่สุด⁵³ การที่รัฐแหล่งเงินได้เริ่มสูญเสียสมรรถภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติ ไม่ได้หมายความว่ารัฐถิ่นที่อยู่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเนื่องจากมีกฎหมายภายในประเทศหรือมาตรการทางภาษีในบางรัฐที่กำหนดให้รัฐของตนไม่จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน โดยมีได้คำนึงถึงกรณีที่ดินั้นไม่สามารถถูกจัดเก็บโดยรัฐแหล่งเงินได้⁵⁴ หรือในบางกรณี กิจการข้ามชาติอาจใช้กลยุทธ์ที่เรียกว่า “Tax Inversion” หรือการย้ายสำนักงานใหญ่เพื่อหลีกเลี่ยงสถานะของการมีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษี (Tax Residence) ดังนั้น หลายกรณีดังกล่าวนี้จึงส่งผลให้เงินจำนวนหนึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการเก็บภาษีของรัฐใดรัฐหนึ่งเลยนั่นเอง

ในคริสต์ทศวรรษที่ 60 สหรัฐอเมริกาได้พัฒนาการควบคุมนิติบุคคลต่างชาติ (Controlled Foreign Company Rule: CFC Rule) ขึ้น เพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีดังกล่าว โดยกฎ CFC คือ กฎุที่ให้อำนาจรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนสำหรับเงินได้ที่มีการโอนถ่ายกันระหว่างบริษัทย่อย หรือสาขาในกลุ่มบริษัทของตนในต่างประเทศ โดยจะทำการเรียกเก็บภาษีจากเงินปันผล และในหลายปีต่อมาในหลายประเทศ เช่น เยอรมัน (พ.ศ. 2515) แคนาดา (2519) ฝรั่งเศส (พ.ศ. 2523) อังกฤษ (พ.ศ. 2527) สเปน (พ.ศ. 2538) และประเทศอื่นๆก็ได้เริ่มทยอยนำกฎ CFC ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตามกฎ CFC เองก็ยังคงมีข้อบกพร่องบางส่วนที่เปิดโอกาสให้กิจการข้ามชาติหลบหลีกภาษีได้เช่นเดิม⁵⁵ โดยหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm’s Length Principle) ยังเป็นหัวใจหลักของคู่มือ

⁵² Cees Peters, “International/OECD - Developing Countries’ Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,” *Bulletin for International Taxation*, 69, 6/7, (2015): p. 376.

⁵³ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, “การจัดเก็บรายได้ของรัฐบางไทย ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2533 – 2557,” ฉบับที่ 7/2558, สิงหาคม 2558, หน้า 10

⁵⁴ Ruth Mason, “The Transformation of International Tax,” *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): p. 358.

⁵⁵ *Ibid.*, pp. 359-360.

แนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Guidelines) ของ OECD ซึ่งได้กลายมาเป็นหลักการที่ถูกนำไปปรับใช้ในหลายบริบทผ่านกฎหมายภายใน และข้อบังคับในหลายประเทศ แต่การเปลี่ยนเข้าสู่ยุคดิจิทัลทำให้หลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาดเป็นไปได้ยากขึ้น โดยจะกล่าวถึงในช่วงต่อไป

กล่าวโดยสรุปคือ ตลอดศตวรรษที่ 20 จนถึงยุคปัจจุบัน มาตรการฝ่ายเดียวที่ถูกพัฒนาโดยรัฐอื่นๆ ล้วนมีจุดประสงค์คล้ายกฎการควบคุมนิติบุคคลต่างชาติ (CFC Rule) ซึ่งคือการปกป้องผลประโยชน์ของรัฐของตนเอง⁵⁶ อย่างไรก็ตาม ในยุคโลกาภิวัตน์ที่ธุรกิจสามารถดำเนินไปได้ทุกที่ และกิจการข้ามชาติเองก็ดำเนินธุรกิจและวางแผนเป็นเครือข่ายเพื่อหาช่องทางลดภาระภาษีของตนให้มากที่สุด จึงเป็นไปได้ที่รัฐบาลทั่วโลกจะประสบความสำเร็จหากปราศจากความร่วมมือระหว่างประเทศ⁵⁷ อย่างไรก็ตาม รัฐบาลทั่วโลกยังคงเผชิญกับอุปสรรคมากมายที่ทำให้ไม่สามารถร่วมมือกันเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นได้ โดยอุปสรรคดังกล่าวประกอบไปด้วยหลายปัจจัย สรุปได้ดังนี้

1. การรักษาผลประโยชน์ของตนเอง เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้รัฐไม่สามารถตกลงเพื่อร่วมมือกันได้ เนื่องจากประเทศที่ไม่มีทรัพยากรธรรมชาติ หรือสภาพแวดล้อมที่น่าดึงดูดต่อการลงทุนมักจะอาศัยนโยบายทางภาษีหรือการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ เช่น การกำหนดให้อัตราภาษีในประเทศของตนต่ำกว่าประเทศอื่นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการดึงดูดการลงทุนแทน ซึ่งวิธีการดังกล่าวนี้สร้างช่องทางให้กิจการข้ามชาติสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านกลยุทธ์ถ่ายโอนกำไร ในขณะที่เดียวกัน รัฐบาลบางประเทศเองก็ตั้งใจสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการวางแผนภาษีหรืออาจจัดทำสัญญาพิเศษกับกิจการข้ามชาติ⁵⁸ เช่น กรณีของบริษัทแอปเปิล เป็นต้น
2. ข้อบกพร่องของคำนิยาม และการตีความการหลบหลีกภาษี เป็นหนึ่งในปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของรัฐในการร่วมมือกันแก้ไขปัญหาภาษี เนื่องจากการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) เป็น การวางแผนภาษีประเภทหนึ่งที่อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเป็นเครื่องมือในการลดภาระทางภาษี ถึงแม้ว่าจะเป็นการกระทำที่ผิดจริยธรรม และขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย แต่ยังคงเป็น

⁵⁶ Sebastian Dueñas, CFC Rules Around the World, TAX FOUND. FISC. FACT (June 2019) (giving history).

⁵⁷ Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World tax journal*, 6, 1, (2014): p. 13.

⁵⁸ Omri Y. Marian, "The State Administration of International Tax Avoidance," *Harvard Business Law Review*, 7, 1, Legal Studies Research Paper Series No. 2015-95, March 23, 2019, pp. 201-265.

การวางแผนภาษีที่อยู่ในขอบเขตของบทบัญญัติกฎหมาย⁵⁹ ฉะนั้น ในหลายประเทศจึงเห็นว่าการกระทำดังกล่าวชอบด้วยกฎหมาย และไม่ใช่วิธีการหลักที่จำเป็นจะต้องร่วมมือกันแก้ไข

3. ข้อมูล และหลักฐานที่จำกัด เป็นอีกปัจจัยที่สำคัญในอดีตที่ทำให้รัฐทั่วโลกไม่สามารถมองเห็นภาพรวม และต้นตอของปัญหาได้อย่างชัดเจน ถึงแม้ว่ากิจการข้ามชาติจะมีหน้าที่สำแดงเงินได้สุทธิของตนในแต่ละปีหรือรายย่อย หรือบริษัทสาขาให้กับรัฐในแต่ละประเทศนั้นๆ แต่ไม่จำเป็นต้องสำแดงเงินได้สุทธิตั้งแต่ปีแรกๆ จึงเป็นไปได้ยากที่รัฐจะทราบว่ามีเงินได้จำนวนเท่าไรที่ไม่อยู่ภายใต้รัฐใดรัฐหนึ่งเลย และยากที่จะเก็บข้อมูลเพื่อทำการวิเคราะห์ว่าเงินได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รัฐทั่วโลกเสียในแต่ละปีมากน้อยเพียงใด⁶⁰
4. ความเชื่อว่าการแข่งขันทางภาษีคือสิ่งที่จำเป็น และไม่ใช่วิธีการที่อันตราย เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีแนวโน้มทำให้เกิดความโต้แย้งในวงการภาษีอากร โดยผลกระทบที่คาดเดาไม่ได้ในอดีตมีส่วนในการทำให้หลายคนมองว่าการแข่งขันทางภาษีไม่ใช่เรื่องอันตราย และไม่จำเป็นต้องแก้ไข กล่าวคือ งานวิจัยบางฉบับโต้แย้งว่า หากไม่มีการแข่งขันทางภาษี รัฐบางรัฐอาจไม่สามารถดึงดูดการลงทุนต่างชาติ และสร้างรายได้ที่เพียงพอสำหรับประเทศของตนเอง ในขณะที่งานวิจัยบางงาน อ้างว่าการแข่งขันทางภาษีที่รุนแรงมีได้ก่อให้เกิดความเสียหายเสมอไป เนื่องจากการที่รัฐบาลทั่วโลกแข่งกันออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนนั้น จะดึงดูดธุรกิจและการลงทุนแต่ละชนิดไปยังพื้นที่เชิงภูมิศาสตร์ที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมมากขึ้น ซึ่งเป็นเพราะแต่ละรัฐบาลนั้นสนใจและให้คุณค่ากับรูปแบบและชนิดของธุรกิจที่จะเข้ามาลงทุนที่แตกต่างกัน ดังนั้น การแข่งขันทางภาษีที่รุนแรงขึ้นนั้นจะก่อให้เกิดการแบ่งส่วนตลาด (Market Segmentation) ที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น⁶¹
5. ความเกรงกลัวว่ารัฐจะเสียอธิปไตยด้านการภาษีอากร (Tax Sovereignty) ความร่วมมือกันระหว่างรัฐ อาจจะทำให้เกิดการแข่งขันทางภาษีได้ อย่างไรก็ตาม รัฐแต่ละรัฐเองจะมีอำนาจในการออกแบบกฎหมายภายในประเทศตัวเองน้อยลง เช่น สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐเคยสร้างเพื่อผู้เสียภาษีบางกลุ่มภายในประเทศของตนอาจไม่สามารถทำได้ เนื่องจากการตัดสินใจหรือการใช้ดุลพินิจในบางส่วนจะต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบของพหุภาคี ทั้งนี้ ปัญหาดังกล่าวเกี่ยวข้องกับ

⁵⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 812-819.

⁶⁰ Edward D. Kleinbard, "Though a Latte, Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning," Tax Notes, June 24, 2013, pp. 1515-1535.

⁶¹ Julie Roin, "Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition," *The Georgetown Law Journal*, 89, 543, (2000): pp. 552-562.

เรื่องของผลประโยชน์ของรัฐ ซึ่งรัฐที่มีขนาดเล็กมักจะต้องการรักษาผลประโยชน์ของตนเองโดยการหลีกเลี่ยงข้อตกลงต่างๆที่ไม่เกิดประโยชน์ หรือไม่มีประสิทธิภาพต่อรัฐของตน⁶² ในขณะที่รัฐที่มีรายได้สูง และมีอำนาจในการต่อรองก็ต้องการที่จะรักษาผลประโยชน์ของตนเอง โดยเฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเอื้อผลประโยชน์ต่อประเทศที่ร่ำรวยนั่นเอง⁶³

2.2.4. จุดเริ่มต้นที่ก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างประเทศในการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ

สถานการณ์วิกฤตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2550 หรือที่รู้จักกันโดยแพร่หลายในชื่อ วิกฤตการณ์แฮมเบอร์เกอร์ (Hamburger Crisis) คือจุดเริ่มต้นที่จุดชนวนให้องค์การและรัฐบาลต่างๆเริ่มปฏิรูประบบภาษีระหว่างประเทศ และหาวิธีร่วมมือกันเพื่อจัดเก็บภาษีกับกลุ่มกิจการข้ามชาติ โดยวิกฤตการณ์แฮมเบอร์เกอร์สร้างความเสียหายให้กับเศรษฐกิจอย่างมหาศาล ส่งผลให้กิจการข้ามชาติยักษ์ใหญ่หลายองค์กรทั่วโลก โดยเฉพาะในสหรัฐอเมริกาต้องล้มละลายและปิดกิจการ จึงทำให้ในภายหลังเอกสารทางการเงิน และผลการสอบสวนทางการเงินของบริษัทต่างๆในหลายประเทศถูกเปิดเผยสู่สาธารณะ ซึ่งเอกสารดังกล่าวบ่งชี้ว่ากิจการข้ามชาติได้ใช้กลยุทธ์โอนถ่ายกำไร เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมหาศาลมาตลอดหลายปีที่ผ่านมา

ในปี พ.ศ. 2555 สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักรเริ่มทำการสอบสวนกิจการข้ามชาติยักษ์ใหญ่ เช่น บริษัทแอปเปิล ไมโครซอฟ อเมซอน สตาร์บัค และกูเกิ้ล โดยมีการเชิญคณะผู้บริหารของกลุ่มบริษัทดังกล่าวมาเพื่อเข้าร่วมการประชาพิจารณ์ (Public Hearing) โดยนอกจากกรณีของบริษัทแอปเปิลที่ได้กล่าวถึงไปแล้วในหัวข้อ 2.2 อีกกรณีหนึ่งที่มีชื่อเสียงอื้อฉาวไปทั่วโลก คือ กรณีของบริษัทสตาร์บัค ซึ่งการสอบสวนค้นพบว่าทางบริษัทมิได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหราชอาณาจักรเป็นระยะเวลาหลายปี โดยงบการเงินของบริษัทที่ย่อยในสหราชอาณาจักรบ่งชี้ให้เห็นว่าบริษัทย่อยดังกล่าวขาดทุนมาเป็นเวลามากกว่า 10 ปี ในขณะที่ความจริงแล้วบริษัทย่อยในประเทศอังกฤษสร้างเงินได้จำนวนหลายสิบล้านปอนด์ในแต่ละปี และยังมีกรขยายกิจการในหลายประเทศทั่วโลกอย่างต่อเนื่อง โดยบริษัทสตาร์บัคหลบหลีกเลี่ยงเงินภาษีเงินได้ด้วยกลยุทธ์การกำหนดราคาโอนผ่านการวางแผนให้บริษัทย่อยที่ดำเนินกิจการอยู่ทั่วโลกจ่ายค่าสิทธิในปริมาณมหาศาลให้กับ

⁶² Ronen Palan, "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty," *International Organization*, 56, 1, (2002): pp. 151-176.

⁶³ Jinyan Li, "China and BEPS: From Norm-Taker to Norm-Shaker," *Bulletin for International Taxation*, 69, 6/7, (2015): pp. 1-24.

บริษัทย่อยอีกบริษัทหนึ่งในประเทศเนเธอร์แลนด์ ในขณะที่เดียวกัน การสอบสวนยังเผยให้เห็นว่าบริษัทแอปเปิล และบริษัทสตาร์บัคได้รับอภิสิทธิ์พิเศษจากรัฐบาลไอร์แลนด์ และรัฐบาลดัตช์ ตามลำดับ ผ่านมาตรการลดหย่อนภาษีต่างๆ โดยกลยุทธ์การหลบหลีกภาษีดังกล่าวรู้จักกันทั่วโลกในนามว่า “Double Irish with a Dutch Sandwich”⁶⁴

ทั้งนี้ ปรากฏการณ์ดังกล่าวไม่เพียงแต่ยืนยันข้อกล่าวหามากมายที่กิจการข้ามชาติได้ทำการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมหาศาลในตลอดระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมา แต่ยังเผยให้เห็นว่ารัฐในบางประเทศมีส่วนร่วมทั้งทางตรง และทางอ้อมในการเอื้ออำนวยกลยุทธ์การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว ด้วย ซึ่งความไม่เป็นธรรมของสถานการณ์ดังกล่าวนี้ ก่อให้เกิดปฏิกิริยาในเชิงลบอย่างรุนแรงในสายตาของสาธารณชนเนื่องจากเงินได้จำนวนมหาศาลที่กิจการข้ามชาติหลบหลีกนั้นสามารถถูกนำมาเป็นต้นทุนในการพัฒนาสังคมและเศรษฐกิจได้ ดังนั้น ภายใต้การกดดันจากหน่วยงานเอกชน และการประท้วงที่เกิดขึ้นในสาธารณะ หน่วยงานรัฐบาลของกลุ่มประเทศ G20 จึงมอบหมายหน้าที่ให้ OECD ทหาวิธีแก้ไขปัญหาดังกล่าวในรูปแบบพหุภาคีเพื่อคุ้มครองอำนาจในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ และปฏิรูประบบภาษีสากลให้สอดคล้องกับรูปแบบของเศรษฐกิจและธุรกิจในยุคโลกาภิวัตน์ โดยในช่วงเวลานี้เองที่กลยุทธ์การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการถ่ายโอนกำไรเริ่มเป็นที่รู้จักกันในนาม “กลยุทธ์การกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร หรือ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” และในปี พ.ศ. 2556 ทาง OECD ได้ประกาศแผนงานป้องกันการหลบหลีกภาษีผ่านกลยุทธ์การกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายเงินกำไร หรือที่เรียกว่า “โครงการ BEPS” และตีพิมพ์รายงานเพื่อชี้แจง 15 แผนปฏิบัติการในการตอบโต้กลยุทธ์ BEPS พร้อมทั้งให้คำมั่นสัญญาว่าจะพัฒนาโครงการให้เสร็จสมบูรณ์ภายใน 2 ปี⁶⁵ ทั้งนี้ ต่อไปนี้ในเอกัตศึกษานี้จะเรียกกลยุทธ์การหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการต่างชาติที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนกำไรว่า “BEPS” หรือ “กลยุทธ์ BEPS” และเรียกโครงการตอบโต้ปัญหาดังกล่าวว่า “โครงการ BEPS”

ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2558 OECD ได้ทำการยื่นรายละเอียดของ 15 แผนปฏิบัติการดังกล่าวในการประชุมสุดยอดผู้นำ G20 ประจำปี ณ เมืองอันตัลยา ประเทศตุรกี ซึ่งเหตุการณ์ในครั้งนี้เป็นจุดเริ่มต้นในการเปลี่ยนแปลงในระบบภาษีอากรระหว่างประเทศที่ถูกใช้มายาวนานหลายทศวรรษ อีกทั้งเป็นจุดเริ่มต้นของ

⁶⁴ Ruth Mason, “The Transformation of International Tax,” *The American Journal of International Law*, 114, 3, (2020): pp. 364-365.

⁶⁵ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

อุดมคติในการจัดเก็บภาษีอากรเต็มรูปแบบ (Full Taxation) ซึ่งตั้งอยู่บนหลักการที่ว่าบริษัทควรเสียภาษีในทุกๆ ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ หรือการสร้างมูลค่าเกิดขึ้น ผู้เขียนจะกล่าวโดยสรุปถึงโครงการ BEPS ในหัวข้อถัดไป

2.3. แนวทางป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร (โครงการ BEPS)

จากหัวข้อ 2.2 ผู้เขียนได้กล่าวถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดปัญหาการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือที่เรียกกันแพร่หลายในปัจจุบันว่ากลยุทธ์ BEPS รวมไปถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นที่ทำให้รัฐบาลทั่วโลกตระหนักถึงความรุนแรงที่เกิดขึ้น และความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปัญหานี้แบบพหุภาคี สำหรับเนื้อหาในส่วนนี้ ผู้เขียนจะกล่าวถึงสาระสำคัญหลักๆ ของโครงการ BEPS เพื่อให้เข้าใจภาพรวมของโครงการนี้เท่านั้น แต่จะไม่ขอลงรายละเอียดของแต่ละแผนปฏิบัติการเนื่องจากอยู่นอกเหนือขอบเขตการศึกษาของเอกัตศึกษานี้

แนวทางที่ OECD นำมาใช้ในการป้องกันและแก้ไขปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร คือการออกแผนปฏิบัติการเรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (BEPS Actions) ซึ่งประกอบด้วยแผนปฏิบัติการทั้งหมด 15 แผน เพื่อติดตามและป้องกันปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร โดย OECD มุ่งหวังว่าจะส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขั้นพื้นฐาน (Fundamental change) ต่อมาตรฐานการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และทำให้รัฐบาลของประเทศต่างๆ เห็นถึงแนวทางแก้ไขการวางแผนภาษีของนิติบุคคลที่อาศัยประโยชน์จากความแตกต่างและช่องว่างของระบบภาษีในปัจจุบันในการโยกย้ายเงินกำไรไปยังดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า โดยมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้⁶⁶

1. การปฏิรูประบบภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศให้มีความสอดคล้องกัน เพื่ออุดช่องโหว่ และความขัดแย้งที่เกิดจากความแตกต่างระหว่างกฎหมายภายในแต่ละประเทศ
2. การเสริมสร้างมาตรฐานในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และกึ่งอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้รัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีตามสถานที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ (Economic Activities) ที่ก่อให้เกิดเงินได้ และการสร้างมูลค่า (Value Creation) เกิดขึ้น

⁶⁶ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, pp. 13-25.

3. การเสริมสร้างความโปร่งใสในการดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษี และการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ เพื่อให้หน่วยงานบริหารทางภาษีสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม
4. การเสริมสร้างความสะดวกในการนำมาตรการภายใต้โครงการ BEPS ไปบังคับใช้ในทางปฏิบัติ โดยการแก้ไขบทกฎหมายภายในประเทศ กฎหมายระหว่างประเทศ หรือสนธิสัญญาทวิภาคี

โครงการ BEPS ถือเป็น การปรับปรุงระบบภาษีระหว่างประเทศครั้งใหญ่ครั้งแรกในรอบเกือบศตวรรษ โดยมุ่งความสนใจไปที่การพิจารณาว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดขึ้นนั้นมีการดำเนินการขั้นที่ใด และการสร้างมูลค่า (Value Creation) เกิดขึ้นที่ใด ทั้งนี้ สามารถสรุปสาระของแผนปฏิบัติการทั้งหมดได้ออกเป็นสี่เรื่องใหญ่ๆ ดังนี้

เรื่องที่หนึ่ง มุ่งเน้นถึงการศึกษาเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจที่เกิดขึ้นในยุคดิจิทัล โดยการสร้างความตระหนักให้ทั่วโลกรับรู้ถึงการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันที่มีดิจิทัลเข้ามาเป็นส่วนสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจ และการดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศ (Cross-jurisdiction Sale) ที่พัฒนาขึ้นอย่างรวดเร็วในยุคโลกาภิวัตน์ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องทำการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายภายในประเทศ และระบบภาษีระหว่างประเทศเพื่อจะจะสามารถใช้จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในระบบดิจิทัล โดยเฉพาะธุรกรรมที่มีความเชื่อมโยงในหลายรัฐได้⁶⁷

เรื่องที่สอง มุ่งเน้นเรื่องมาตรการการป้องกันการวางแผนภาษีที่อันตรายเช่น กลยุทธ์ BEPS ซึ่งมักอาศัยช่องโหว่จากความแตกต่างของกฎหมายภายในของแต่ละรัฐในการถ่ายโอนกำไร เช่น เรื่องจำกัดการหักค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยผ่านมาตรการการป้องกันต้นทุนต่ำ (Thin Capitalization Rule) มาตรการป้องกันการเก็บกำไรไว้ในประเทศภาษีต่ำผ่าน Controlled Foreign Corporation (CFC Rule) การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) เป็นต้น⁶⁸

เรื่องที่สาม คือ เรื่องความโปร่งใสของระบบภาษี และมาตรการในการตกลงกรณีมีข้อพิพาท เช่น เสนอให้ผู้เสียภาษีต้องมีการรายงานการวางแผนภาษีที่จัดอยู่ในประเภทการวางแผนภาษีที่อันตราย และศึกษา

⁶⁷ Benjamas Kullakattimas, “ไทยเข้าร่วมโครงการมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีของ OECD,” KPMG: Thailand Tax Updates, 29 May 2017.

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน

อุปสรรคที่จะทำให้ไม่สามารถใช้วิธีการแก้ปัญหาผ่านการทำความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งสองประเทศเพื่อแก้ปัญหาภาษีที่กระทบทั้งสองประเทศ (Mutual Agreement Procedure: MAP)⁶⁹

เรื่องที่สี่ คือ การเพิ่มมาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) เช่นการจัดให้มีกฎหมาย เรื่องการจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) โดยกำหนดให้มีการรายงานธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งจะต้องแจกแจงถึงรายละเอียด และวิธีการในการกำหนดราคาโอนที่บริษัทในเครือใช้ รวมถึงการให้ความร่วมมือในการจัดทำ Country-by-Country Report ซึ่งถือเป็นก้าวสำคัญในการปฏิรูปภาษีของรัฐเพื่อขยายฐานภาษีรายได้ได้อย่างยั่งยืน⁷⁰

2.4. ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศภายหลังโครงการ BEPS และการเสนอ Two-Pillar Solution

ในปี พ.ศ. 2559 โครงการ BEPS ได้รับการอนุมัติอย่างเป็นทางการ และรัฐบาลในหลายประเทศทั่วโลกเริ่มรับหลักการตามโครงการ BEPS มาปรับใช้ในประเทศของตนเพื่อร่วมมือกันในการแก้ไขปัญหาหลบลีภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการข้ามชาติ อย่างไรก็ตาม การศึกษาพบว่ายังคงมีกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ใช้กลยุทธ์ BEPS โดยเฉพาะกิจการข้ามชาติดิจิทัลยักษ์ใหญ่ที่มีอัตราการใช้สินทรัพย์ไร้ตัวตนในการดำเนินธุรกิจเป็นหลัก⁷¹ โดยรายงาน OECD เผยให้เห็นว่าปรากฏการณ์ที่โลกกำลังเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัลอย่างรวดเร็วส่งผลให้ปัญหาการหลบลีภาษีเงินได้นิติบุคคลรุนแรงขึ้น และทำให้ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศที่ล้าสมัยอยู่แล้วเกิดความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น โดยรายงานจากคณะกรรมการยุโรป (European Commission: EC) ในปี พ.ศ. 2560 ซึ่งให้เห็นว่าอัตราภาษีที่แท้จริงที่ถูกจัดเก็บโดยเฉลี่ยของธุรกิจระหว่างประเทศที่ดำเนินธุรกิจผ่านดิจิทัลเป็นหลักนั้นอยู่ที่ประมาณร้อยละ 8.9-10.1 ในขณะที่รูปแบบธุรกิจดั้งเดิมอยู่ยั้งยืนที่ร้อยละ 23.2⁷² โดยกิจการข้ามชาติที่เป็นกลุ่มธุรกิจอุตสาหกรรมดิจิทัลมีลักษณะดังต่อไปนี้⁷³

⁶⁹ เรื่องเดียวกัน.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน.

⁷¹ OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, 13 February – 6 March 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris

⁷² Stephanie Geringer, “National digital taxes – Lessons from Europe,” *South African Journal of Accounting Research*, 35, 1, (2021): p. 1.

⁷³ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 51-55. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

1. มีศักยภาพที่จะดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศ (Cross-jurisdiction Sale) และสร้างรายได้ในพื้นที่ต่างๆโดยไม่จำเป็นต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence)
2. มีอัตรการใช้สินทรัพย์ไร้ตัวตน (Intangible Assets) ในการดำเนินธุรกิจเป็นหลัก
3. มีการสร้างมูลค่า (Value Creation) จากการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน และข้อมูลของผู้ใช้ (Data and User Participation) ในรูปแบบออนไลน์เพื่อดำเนินกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ

ทั้งนี้ รูปแบบของธุรกิจดังกล่าวก่อให้เกิดความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีตามสถานที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ (Economic Activities) ที่ก่อให้เกิดเงินได้ และการสร้างมูลค่า (Value Creation) ซึ่งเป็นหัวใจหลักของโครงการ BEPS เนื่องจากบทบาทของการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานและข้อมูลของผู้ใช้ (Data and User Participation) ในการสร้างมูลค่านั้น ไม่สามารถเห็นได้อย่างชัดเจนเมื่อเทียบกับการผลิตสินค้าในโรงงาน การขนส่ง และกิจกรรมอื่นๆในรูปแบบธุรกิจแบบดั้งเดิม เนื่องจากข้อมูลเป็นสิ่งที่ไม่ใช่รูปธรรม และไม่มีราคาตลาดที่แน่นอน อีกทั้งจะต้องผ่านกระบวนการต่างๆ เช่น การวิเคราะห์ และการแปลงรูปแบบในสถานที่ หรือประเทศที่ต่างกัน เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการบริการ หรือกิจกรรมในเชิงพาณิชย์อื่นๆทั่วโลก จึงก่อให้เกิดความซับซ้อนในการประเมินมูลค่าว่าถูกสร้างขึ้นในสถานที่ใด เงินได้ที่ได้รับมาจากข้อมูลชนิดใด และขอบเขตการจัดเก็บภาษีควรจะเป็นอย่างไร⁷⁴ เช่น บริษัททูเบอร์ ซึ่งการสร้างมูลค่าของธุรกิจดังกล่าวไม่ได้เกิดขึ้นมาจากลิขสิทธิ์ความเป็นเจ้าของของรถที่ให้บริการ แต่เกิดมาจากคำสั่งหรือรหัสคำสั่งในโปรแกรม (Source-code) ที่ใช้เพื่อเชื่อมต่อกับผู้โดยสาร และอีกกรณีตัวอย่าง คือ กลุ่มธุรกิจที่ให้บริการเว็บไซต์สังคมออนไลน์ เช่น เฟสบุ๊ก และทวิตเตอร์ ซึ่งสร้างมูลค่าจากเนื้อหา หรือ คอนเทนต์ ที่ลูกค้ากลุ่มเป้าหมายผลิตขึ้นมาด้วยตัวเอง (User-generated Content)⁷⁵

ทั้งนี้ ธุรกิจในรูปแบบดิจิทัล จึงส่งผลให้เกิดช่องโหว่ในหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ในการควบคุมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ซึ่งเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ เนื่องจากหลักการดังกล่าวอาศัยหลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) เป็นพื้นฐานในการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด โดยกำหนดให้แบ่งปันส่วนเงินได้ที่มีลักษณะสมมุติ โดยไม่ได้พิจารณาตามข้อเท็จจริง

⁷⁴ Aqib Aslam and Alpa Shah, "Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy," *IMF Working Paper WP/20/76*, (2020): pp. 2-80.

⁷⁵ Irene Ovonji-Odida, Veronica Grondona, and Samuel V. Makewe, "Assessment of the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy," August 2020, p. 7.

ว่าบริษัทในเครือนั้นมักจะมีการทำงานในลักษณะร่วมกัน ทั้งนี้ การทำการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price) เพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริง (Arm's Length) สำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่เงินได้กำเนิดมาจากสินทรัพย์ไร้ตัวตน ดังเช่น ข้อมูลผู้ใช้ในโลกออนไลน์ หรือซอฟต์แวร์ และอัลกอริทึม เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก จึงส่งผลให้หลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้อย่างครอบคลุมกับรูปแบบธุรกิจแบบใหม่ดังเช่นในปัจจุบัน⁷⁶

กล่าวโดยสรุป ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบันมีข้อบกพร่องที่ชัดเจน 2 ประการที่เอื้ออำนวยต่อการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ ดังต่อไปนี้

1. ข้อจำกัดของคำนิยามสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดว่าจำเป็นจะต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence)
2. หลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ที่จำกัดไปที่หลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) ในการควบคุมการกำหนดราคาโอน ซึ่งไม่สามารถครอบคลุมการดำเนินธุรกิจในยุคดิจิทัล

ภายหลังปี พ.ศ. 2561 รัฐบาลในหลายประเทศเริ่มเผชิญกับความกดดันในการหาวิธีจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัล และเนื่องจากองค์การนานาชาติ เช่น OECD ยังคงไม่สามารถหาบทสรุปเพื่อใช้แก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวได้ จึงไม่ใช่เรื่องแปลกที่ใน 2-3 ปีที่ผ่านมา หลายประเทศเริ่มนำภาษีบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) ไปปรับในรูปแบบของมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral Measure) ซึ่งมีลักษณะที่ต่างกันไปในแต่ละรัฐ ซึ่งปัจจุบันมีมากกว่า 20 ประเทศทั่วโลกที่เริ่มเสนอและร่างกฎหมาย หรือนำมาตรการเก็บภาษีดิจิทัลมาปรับใช้ในแบบของตนเองแล้ว⁷⁷ อย่างไรก็ตาม การแก้ไขปัญหาย่อยส่งผลให้เกิดการโต้แย้งอย่างรุนแรง โดยมีกระแสวิพากษ์วิจารณ์จากงานวิจัย⁷⁸ และ OECD ที่กังวลว่าอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีระหว่างประเทศ การตีล้อมกรอบ (Ring Fence) ธุรกิจดิจิทัล⁷⁹ และการคว่ำบาตรทาง

⁷⁶ ICRICT, “Declaration – Recommendations for Reform,” June 2015, p. 7.

⁷⁷ KPMG, “Taxation of the Digitalized Economy: Development Summary,” Jan 15, 2021.

⁷⁸ Stefanie Geringer, “National digital taxes – Lessons from Europe,” *South African Journal of Accounting Research*, 35, 1, (2020): pp. 1-19.

⁷⁹ Joe Kennedy, “Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come”, Information Technology & Information Foundation (ITIF), May 13, 2019.

การค้า (Trade Sanction) เช่น กรณีความขัดแย้งทางการค้าขายที่เกิดขึ้นระหว่างสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศสภายหลังจากที่รัฐบาลประเทศฝรั่งเศสประกาศว่าจะมีแผนการนำภาษีบริการดิจิทัลมาปรับใช้⁸⁰

จากเหตุการณ์ดังกล่าว OECD และประเทศสมาชิก (Associate Country) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จึงพัฒนาแผนงานเพื่อแก้ไขปัญหาในรูปแบบฉันทามติ (Consensus Solution) ผ่านมาตรการแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ (Pillar One)⁸¹ และมาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two)⁸² และตีพิมพ์รายงานของมาตรการทั้งสองในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2563 โดยเป้าหมายหลักของมาตรการ Pillar One คือการออกแบบสิทธิในการเก็บภาษีผ่านจุดเกี่ยวโยงชนิดใหม่ (New Nexus) ที่จะไม่จำกัดเพียงการดำเนินธุรกิจที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) เท่านั้น อีกทั้งยังเพิ่มวิธีการกำหนดเงินได้ (Profit Allocation) ในรูปแบบใหม่ที่ขยายขอบเขตของหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) และไม่ถูกจำกัดไปที่หลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) ทั้งนี้ ในส่วนของมาตรการ Pillar Two มีเป้าหมายเพื่อกำจัดปัญหาจากกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลืออยู่ด้วยการกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) เพื่อป้องกันไม่ให้มีธุรกิจหรือบริษัทใดหลีกเลี่ยงให้ตนไม่ต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง หรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ซึ่งการกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำดังกล่าวจะสามารถลดแรงจูงใจในการออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นอันตรายต่อระบบภาษี และช่วยหยุดยั้งการแข่งขันทางภาษีไปสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom)⁸³ โดยจะกล่าวถึงมาตรการ Pillar Two อย่างละเอียดในบทถัดไป

⁸⁰ Marcin Szczepanski, "Digital taxation: State of play and way forward," European Parliamentary Research Service (EPRS), March 2020, p. 5.

⁸¹ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

⁸² OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

⁸³ P. Pistone, J. F. P. Nogueira, B. Andrade and A. Turina, "The OECD Public Consultation Document 'Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two': An Assessment," *Bulletin for International Taxation*, 74, 1, (2020): pp. 62-75.

บทที่ 3

มาตรการการจำกัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two)

ในบทนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงมาตรการการจำกัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) อย่างละเอียด โดยจะเริ่มต้นด้วยการกล่าวถึงภาพรวม และวัตถุประสงค์หลักของมาตรการ Pillar Two เพื่อให้เข้าใจถึงความสำคัญ และที่มาพื้นฐานก่อนที่จะอธิบายเพิ่มเติมถึงกฎเกณฑ์ รวมถึงข้อจำกัดต่างๆของมาตรการ โดยผู้เขียนจะแบ่งเนื้อหาหลักของมาตรการ Pillar Two ออกเป็น 2 กฎเกณฑ์ใหญ่ๆ ได้แก่ (1) มาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules) ซึ่งประกอบไปด้วย Income Inclusion Rule Switch-over Rule และ Undertaxed Payment Rule และ (2) Subject to Tax Rule อีกทั้งจะกล่าวถึงการนำ Pillar Two เข้ามาปรับใช้ภายในประเทศอีกด้วย ทั้งนี้ มาตรการ Pillar Two มีรายละเอียดดังนี้

3.1. ภาพรวม และวัตถุประสงค์ของมาตรการ Pillar Two

มาตรการ Pillar Two คือ มาตรการที่นำเสนอเพื่อแก้ปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร หรือกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลืออยู่ภายใต้โครงการ BEPS โดยการกำหนดให้กิจการข้ามชาติอยู่ภายใต้การจำกัดเก็บภาษีในอัตราขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax Rate) กล่าวคือ หากบริษัทในเครือสาขา หน่วยธุรกิจ หรือแม้แต่สำนักงานใหญ่ของกิจการข้ามชาติตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ต่ำกว่าเกณฑ์ กฎเกณฑ์ภายใต้มาตรการ Pillar Two จะกำหนดให้กิจการข้ามชาติต้องชำระภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐดังกล่าว ทั้งนี้ การกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำทั่วโลกจะส่งผล ดังต่อไปนี้⁸⁴

1. ลดแรงจูงใจของกิจการข้ามชาติในการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านการโยกย้ายกำไร เนื่องจาก หากมีการปรับใช้มาตรการ Pillar Two ไม่ว่าเงินได้จะถูกโอนถ่ายไปยังเขตพื้นที่ปลอดภาษี หรือเขตพื้นที่ที่จัดเก็บภาษีต่ำมากซึ่งมีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ก็ตาม เงินได้ดังกล่าวจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้มาตรการ Pillar Two จึงส่งผลให้กิจการข้ามชาติยังคงมีภาระทางภาษี

⁸⁴ OECD (2019), Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, 8 November – 2 December 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 6. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>

2. หยุดยังการแข่งขันทางภาษีไปสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom) โดยไม่ว่ารัฐจะมีการออกแบบมาตรการทางภาษีเพื่อให้สิทธิประโยชน์กับกิจการข้ามชาติมากเพียงใดก็ตาม แต่หากมีการเสียภาษีต่ำกว่าอัตราที่กำหนด กิจการข้ามชาติจะยังคงต้องรับภาระภาษีภายใต้มาตรการ Pillar Two จึงทำให้แรงจูงใจในการแข่งขันทางภาษีน้อยลง
3. หยุดยังรัฐทั่วโลกจากการออกแบบมาตรการฝ่ายเดียวเพื่อรับมือกับกลยุทธ์ BEPS โดยตามที่ได้กล่าวมาในบทที่สองว่า มาตรการฝ่ายเดียวของรัฐอาจมีช่องโหว่ และยากที่จะประสบความสำเร็จในทางปฏิบัติ เนื่องจากกลยุทธ์ BEPS เป็นปัญหาระหว่างประเทศ ต้องอาศัยข้อมูล และความร่วมมือจากทุกฝ่ายเพื่อหาทางออกร่วมกัน อีกทั้งยังส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการบริหารจัดการอีกด้วย ฉะนั้น การปรับใช้ มาตรการ Pillar Two ซึ่งเป็นการแก้ปัญหาในระดับพหุภาคีจะช่วยให้สามารถแก้ไขปัญหาได้อย่างเป็นระบบ และมีประสิทธิภาพมากกว่า จึงจะช่วยยับยั้งและลดแรงจูงใจในการออกแบบมาตรการฝ่ายเดียวในแต่ละรัฐได้

องค์ประกอบของ Pillar Two ในการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำทั่วโลก สามารถจัดเก็บได้ภายใต้ 2 กฎเกณฑ์หลักดังต่อไปนี้⁸⁵

1. มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules) ประกอบด้วย
 - ก. หลักการนำเงินได้ของสาขาของบริษัทในต่างประเทศ หรือของบริษัทอื่นที่บริษัทมีอำนาจควบคุม (Controlled Entity) มาเป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Income Inclusion Rule)
 - ข. หลักการขจัดข้อจำกัดของการจัดเก็บเงินได้จากสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Switch-over Rule) และ
 - ค. หลักการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่ผู้เสียภาษีชำระเพื่อกัดกร่อนฐานภาษีของตน (Undertaxed Payment Rule)
2. หลักการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนในรัฐแหล่งเงินได้โดยการหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม (Subject to Tax Rule)

⁸⁵ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 14. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

Subject to Tax Rule คือกฎเกณฑ์ที่มีลำดับความสำคัญเหนือกว่ากฎเกณฑ์ภายใต้ GloBE Rules โดยกลไกของ Subject to Tax Rule สร้างขึ้นเพื่อลดช่องโหว่ที่เกิดจากข้อจำกัดในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เอื้อประโยชน์ต่อโครงสร้างการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนของกิจการข้ามชาติ กล่าวคือ กิจการข้ามชาติมักใช้การชำระค่าตอบแทนเป็นเครื่องมือในการถ่ายโอนกำไรจากรัฐแหล่งเงินได้ไปยังเขตปลอดภาษี หรือรัฐอื่นที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ทั้งนี้ Subject to Tax Rule จะกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมหากปรากฏว่าค่าตอบแทนดังกล่าวไม่ได้รับการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม⁸⁶ โดยจะกล่าวถึงรายละเอียดของกฎเกณฑ์ในหัวข้อที่ 3.3.

ในขณะที่มาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules) นั้น ประกอบไปด้วย Income Inclusion Rule Switch-over Rule และ Undertaxed Payment Rule ซึ่งกฎเกณฑ์หลักของมาตรการนี้คือ Income Inclusion Rule ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่กำหนดให้บริษัทแม่ตามโครงสร้างผู้ถือหุ้นของกิจการข้ามชาตินำเงินได้ของบริษัทในเครือ หรือบริษัทอื่นที่ตนมีอำนาจควบคุมที่อยู่ในต่างประเทศมาคำนวณเป็นเงินได้ของตนเองเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม หากปรากฏว่าบริษัทในเครือเหล่านั้นตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ นอกจากนี้ Switch-over Rule คือกฎที่ออกแบบมาเพื่อเสริม Income Inclusion Rule โดยการขจัดข้อบกพร่องบางส่วนในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ได้ และในส่วนของ Undertaxed Payment คือกฎเกณฑ์ที่เปรียบเสมือนกฎเกณฑ์สำรองที่จะมีผลบังคับใช้ในกรณีที่ Income Inclusion Rule เพียงลำพังไม่สามารถครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อย่างครบถ้วน โดย Undertaxed Payment Rule จะมุ่งเน้นไปที่โครงสร้างการชำระค่าตอบแทนภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ โดยจะกำหนดให้ผู้จ่ายนำค่าตอบแทนดังกล่าวมาเป็นเงินได้ของตน หากปรากฏว่าบริษัทในเครือที่รับค่าตอบแทนตั้งอยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าเกณฑ์⁸⁷ ทั้งนี้ รายละเอียดของกฎเกณฑ์จะกล่าวในหัวข้อ 3.2.

3.1.1. ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ Pillar One และมาตรการ Pillar Two

มาตรการ Pillar One เป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อต้องการหาจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษีชนิดใหม่ (New Tax Nexus) ที่อยู่เหนือข้อจำกัดของคำนิยาม และรูปแบบของสถานประกอบการถาวรดั้งเดิมที่ต้องมี

⁸⁶ Ibid., p. 168.

⁸⁷ Ibid., pp. 14-16

สถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร สอดคล้องกับธุรกิจในยุคดิจิทัล ในขณะที่มาตรการ Pillar Two มุ่งเน้นไปที่การกำจัดการกดยุทธ์ BEPS ที่หลงเหลืออยู่ผ่านการจัดเก็บภาษีในอัตราขั้นต่ำทั่วโลก ทั้งนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ Pillar One และ มาตรการ Pillar Two คือ ภาษีที่จัดเก็บภายใต้มาตรการ Pillar One จะต้องอยู่ภายใต้การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงของมาตรการ Pillar Two กล่าวโดยสรุปคือ ในทางปฏิบัติรัฐสามารถนำมาตรการ Pillar Two ไปปรับใช้กับกฎหมายภายใน หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนในรัฐของตน ได้โดยไม่จำเป็นต้องนำ Pillar One ไปปรับใช้ใน คราวเดียวกัน

3.2. มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules)

การเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีรอบโลก (GloBE Rules) นั้น ประกอบด้วย Income Inclusion Rule, Switch-over Rule และ Undertaxed Payment Rule โดยจาก คำอธิบายข้างต้น จะเห็นได้ชัดว่ากลไกของ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule คือ การปันส่วนภาษี (Tax Allocation) จากรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ ไปยังรัฐที่นำกฎเกณฑ์เหล่านี้ มาปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน ทั้งนี้ ก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้กฎเกณฑ์ดังกล่าว ขั้นตอนที่สำคัญ คือการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐที่กิจการข้ามชาติดำเนินธุรกิจอยู่ โดยเนื้อหาหลักที่จะ กล่าวถึงในหัวข้อนี้ได้แก่ (1) ขอบเขตภายใต้ GloBE Rules (2) ขั้นตอนการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง และ (3) ขั้นตอนการปันส่วนภาษี และการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule มีรายละเอียดดังนี้

3.2.1. ขอบเขต (Scope) ภายใต้ GloBE Rules

กลุ่มกิจการข้ามชาติที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules คือกลุ่มกิจการข้ามชาติ และบริษัทใน เครือข่ายในในกลุ่มบริษัทของตนที่อยู่ภายใต้การรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting: CbCR) และต้องจัดทำงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) ซึ่งมีรายได้รวม

ของกลุ่ม (Consolidated Group Revenue) ในรอบบัญชีประจำปีเกิน 750 ล้านยูโร ทั้งนี้ คำนิยามของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules สามารถพิจารณาได้จากตารางด้านล่างนี้⁸⁸

ตารางที่ 1 คำนิยามของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules

ลำดับ	คำศัพท์ ภาษาอังกฤษ	คำศัพท์ ภาษาไทย	นิยาม
1.	Groups	กลุ่มบริษัท	คำว่า “Group” หรือ “กลุ่มบริษัท” หมายถึงกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความเกี่ยวข้องกันผ่านความเป็นเจ้าของ (Ownership) และการควบคุมด้านอำนาจบริหารจัดการ (Control) โดยมีความจำเป็นต้องจัดทำงบการเงินรวม (Consolidate Financial Statement) เพื่อทำรายงานการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
2.	MNE Groups	กลุ่มกิจการข้ามชาติ	“MNE Groups” หรือ “กลุ่มกิจการข้ามชาติ” หมายถึง กลุ่มบริษัทที่มีองค์กรตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปซึ่งมีสถานะเป็นผู้เสียภาษี และตั้งอยู่ในเขตอำนาจรัฐที่แตกต่างกัน รวมถึงองค์กรที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจรัฐหนึ่ง และยังคงต้องเสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจรัฐอื่นด้วย
3.	Constituent Entity	บริษัทในเครือ	“Constituent Entity” หรือ “บริษัทในเครือ” หมายถึง <ul style="list-style-type: none"> ก. หน่วยธุรกิจแยกของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่มีข้อมูลอยู่ในงบการเงินรวมเพื่อเหตุผลทางการบัญชี หรือต้องจัดทำงบการเงินรวมหากมีการซื้อขายหุ้นของบริษัทแม่ชั้นสูงสุดของกิจการข้ามชาติในตลาดหลักทรัพย์ ข. หน่วยธุรกิจแยกของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่ไม่อยู่ในงบการเงินรวม โดยพิจารณาจากขนาดหรือเหตุผลที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ค. หน่วยธุรกิจแยกของกลุ่มกิจการข้ามชาติในข้อ ก. และ ข. ที่เป็นสถานประกอบการถาวรและจำเป็นต้องจัดทำงบการเงินแยกเพื่อรายงานทางการเงิน การรายงานด้านภาษี หรือด้วยเหตุผลที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมด้านอำนาจบริหารจัดการ
4.	Ultimate Parent Entity (UPE)	สำนักงานใหญ่หรือ บริษัทแม่	“Ultimate Parent Entity” หรือ “บริษัทแม่” หมายถึง บริษัทในเครือที่เข้าข่าย 2 ลักษณะดังต่อไปนี้

⁸⁸ Ibid., pp. 23-39.

			<p>ก. เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทในเครือรายอื่น กล่าวคือ มีอำนาจบริหารจัดการ และการควบคุม และจำเป็นต้องจัดทำงบการเงินรวม ภายใต้กฎหมายในรัฐของตน และ</p> <p>ข. ไม่มีบริษัทในเครือของกลุ่มกิจการข้ามชาติรายอื่นที่เป็นผู้ถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมในบริษัทที่เข้าข่ายข้อ (ก)</p>
5.	Excluded Entity	นิติบุคคลที่ไม่อยู่ในขอบเขต	<p>“Excluded Entity” หรือ “นิติบุคคลที่ไม่อยู่ในขอบเขต” หมายถึง บริษัทที่อาจเข้าข่ายเป็น Ultimate Parent Entity แต่มีลักษณะเป็นกองทุนเพื่อการลงทุน กองทุนบำนาญหน่วยงานของรัฐ (รวมถึงกองทุนความมั่งคั่งแห่งชาติ) องค์กรระหว่างประเทศ หรือองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร ซึ่งองค์กรเหล่านี้จะไม่ถือว่าเป็นบริษัทในเครือของกิจการข้ามชาติ และจะไม่ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules</p>

3.2.2. การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ภายใต้ GloBE Rules

การพิจารณาว่ากลุ่มกิจการข้ามชาติจะต้องเสียภาษีมากน้อยเพียงใดนั้น จะต้องพิจารณาจากการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยการนำจำนวนเงินภาษีที่นิติบุคคลเสียไปซึ่งเป็นภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax) เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล นำมาหารด้วยเงินได้ภายใต้ GloBE Rules หรือที่เรียกว่า GloBE Income ซึ่งสามารถสรุปได้ตามสมการด้านล่างนี้⁸⁹

$$\text{อัตราภาษีที่แท้จริง} = \frac{\text{จำนวนภาษีที่ชำระ}}{\text{จำนวนเงินได้}}$$

ทั้งนี้ จุดเด่นของการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ GloBE Rules คือ การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มกิจการข้ามชาติโดยการพิจารณาแยกเป็นรายรัฐ (Jurisdictional Basis) เพื่อจะทราบได้ว่ารัฐใดเป็นพื้นที่ที่จัดเก็บภาษีต่ำ (Low Tax Jurisdiction) โดยในกรณีที่พบว่าอัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐใดต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด รัฐนั้นจะต้องถูกบังคับให้มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) จากบริษัทในเครือทุกรายที่

⁸⁹ สมการข้างต้นเป็นเพียงแค่การสรุปให้สามารถเข้าใจภาพรวมของการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยรายละเอียด และขั้นตอนการคำนวณในเชิงลึกจะกล่าวถึงต่อไป

ตั้งอยู่ภายในรัฐดังกล่าวซึ่งมีกำไรจากการดำเนินกิจการในปีภาษีนั้นๆ โดยขั้นตอนการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงสามารถแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. การพิจารณาประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax)
2. การพิจารณาฐานภาษี หรือเงินได้ภายใต้ GloBE Rules หรือ GloBE Income
3. การกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และภาษี (Covered Tax) ไปยังรัฐที่เหมาะสมเพื่อคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง
4. การปรับปรุงการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงผ่านการยกยอด (Carry-forward) และการตัด (Carve-out)) อัตราเงินเดือนพนักงาน (Payroll) และอัตราค่าเสื่อมสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset)
5. การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงฉบับปรับปรุง และการคำนวณภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax)

ขั้นตอนที่ 1 การพิจารณาประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax)

ขั้นตอนแรก คือ การพิจารณาประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax) เพื่อให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่นำมาใช้คำนวณในสมการเพื่อหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยตามรายงาน Pillar Two กำหนดว่าประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Taxes) คือ ภาษีทุกชนิดที่ใช้ในการจัดเก็บเงินได้ หรือกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของนิติบุคคล รวมไปถึงภาษีชนิดอื่นที่ใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีเงินได้ทั่วไป ทั้งนี้ คำนิยามของ Covered Taxes ดังกล่าวจะถูกนำมาใช้ภายใต้มาตรการ Pillar Two เท่านั้น

จากคำนิยามในตารางที่ 1 ทำให้เข้าใจได้ว่าประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules คือ ภาษีเงินได้ แต่เนื่องจากแต่ละประเทศมีการกำหนดประเภทของภาษีเงินได้และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันออกไป จึงต้องมีการพิจารณาว่าภาษีประเภทใดบ้างที่จะเข้าข่ายเพื่อนำมาคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยตัวอย่างประเภทภาษีที่อยู่ภายใต้ขอบเขตที่นำมาใช้ในการคำนวณ และประเภทภาษีที่ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตการคำนวณ สามารถแบ่งได้ตามตารางด้านล่าง ดังนี้⁹⁰

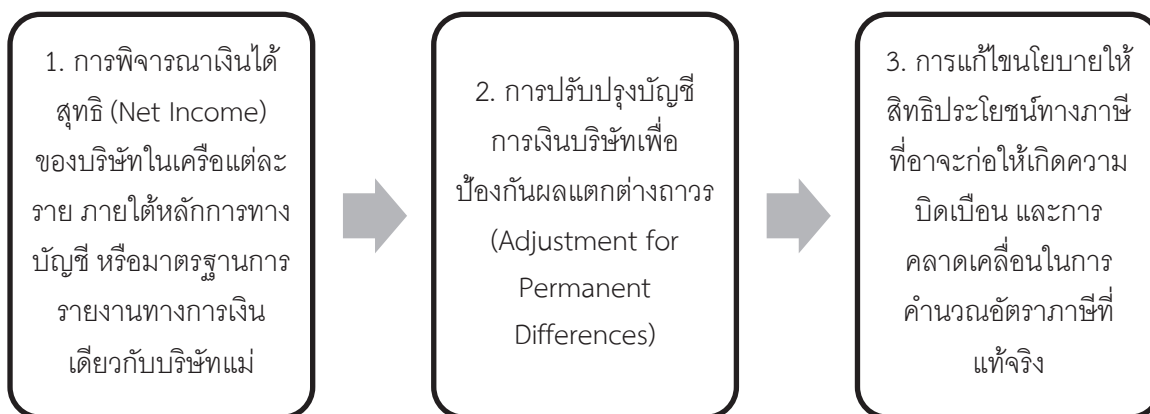
⁹⁰ Ibid., pp. 44-50.

ตารางที่ 2 ประเภทของภาษีภายใต้ GloBE Rules

ตัวอย่างประเภทของภาษีที่อยู่ภายใต้ขอบเขต	ตัวอย่างประเภทของภาษีที่ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขต
<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีเงินได้นิติบุคคล - ภาษีชนิดอื่นที่ใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคล - ภาษีที่ใช้เพื่อจัดเก็บกำไรสะสม (Retained Earnings) และ ส่วนของผู้ถือหุ้น (Corporate Equity) - ภาษีที่ต้องเสียภายใต้ CFC Rules - ภาษีที่จัดเก็บจากการจัดสรรกำไรที่มาจากการที่นำเงินกำไรหักออกจากเงินสำรองซึ่งจะทำให้สามารถนำเงินในส่วนที่ได้มาจัดสรรเป็นเงินปันผลต่อไป 	<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) - ภาษีการค้า (Sales Tax) - ภาษีศุลกากร (Excise Tax) - ภาษีบริการดิจิทัล (DST) - อากรแสตมป์ และภาษีการโอน (Stamp Duty and Transfer Tax) - ภาษีเงินเดือน (Payroll Taxes) และเงินสมทบกองทุนประกันสังคม (Social Security Contributions) - ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

ขั้นตอนที่ 2 การพิจารณาฐานภาษี หรือเงินได้ภายใต้ GloBE Rules หรือ GloBE Income

เมื่อพิจารณาประเภทของภาษี ภายใต้ GloBE Rules ซึ่งทำให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่จะนำมาคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริงแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการพิจารณาเพื่อหาฐานภาษี หรือเงินได้ภายใต้ GloBE Rules (GloBE Tax Base or GloBE Income) ซึ่งจะนำมาใช้ในสมการการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยเงินได้ในที่นี้ หมายถึง กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี (Profit or Loss Before Tax) ทั้งนี้ การพิจารณาเพื่อหาฐานภาษีดังกล่าวจะต้องดำเนินการตามลำดับ ดังนี้



ลำดับที่ 1: การพิจารณาเงินได้สุทธิ (Net Income) ของบริษัทในเครือในแต่ละราย ภายใต้หลักการทางบัญชี หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินเดียวกับบริษัทแม่⁹¹

รัฐแต่ละรัฐมีเงื่อนไข กฎเกณฑ์ และโครงสร้างทางบัญชีและภาษีในการพิจารณาฐานภาษีที่ต่างกันออกไป เช่น บางรัฐอาจมีกฎเกณฑ์การปฏิบัติทางบัญชีในการยกยอดผลขาดทุน หรือการรับรู้เงินได้ และค่าใช้จ่าย (Recognition of Income and Expenses) ที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง โดยความแตกต่างเหล่านี้ อาจก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ และส่งผลให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการกำหนดฐานภาษี ดังนั้น เพื่อป้องกันผลกระทบดังกล่าว สมาชิก Inclusive Framework จึงเห็นพ้องกันว่าจุดเริ่มต้นในการพิจารณาฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules ควรพิจารณาจากบัญชีการเงินของนิติบุคคลในเครือแต่ละราย โดยบัญชีการเงินจะต้องจัดทำขึ้นภายใต้กฎเกณฑ์หลักการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินเดียวกับบริษัทแม่

เนื่องจากประเทศส่วนใหญ่ในกลุ่มสมาชิก Inclusive Framework ใช้หลักการทางบัญชีที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) หรือ มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ดังนั้น การกำหนดให้บริษัทในเครือทุกรายใช้บัญชีการเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้หลักการทางบัญชี หรือมาตรฐานรายงานทาง

⁹¹ Ibid., pp. 50-56.

การเงินดังกล่าวเป็นจุดเริ่มต้นในการคำนวณฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules จะทำให้การคำนวณมีความสอดคล้องกับมาตรฐาน และหลักการที่ได้รับการยอมรับในทางสากล ยิ่งไปกว่านั้น การกำหนดให้บริษัทในเครือใช้มาตรฐานเดียวกับบริษัทแม่ จะช่วยให้การบันทึกธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือมีความสอดคล้องกันอีกด้วย

นอกจากนี้ การที่มาตรการ Pillar Two กำหนดให้ใช้กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีเป็นฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules เนื่องจากกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี คือตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไรของนิติบุคคลที่ครอบคลุมไปถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses) และค่าใช้จ่ายที่ไม่เกิดจากการดำเนินงาน (Non-operating Income) อีกทั้ง กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษียังเป็นตัวชี้วัดทางบัญชีการเงิน (Financial Accounting Measure) ที่สามารถเปรียบเทียบกับเงินได้ที่ต้องจัดเก็บภาษี (Taxable Income) มากที่สุด ยิ่งไปกว่านั้นกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีคือตัวชี้วัดที่ไม่คำนึงไปถึงการยกเว้น หรือการลดหย่อนภาษีต่างๆ ซึ่งเป็นตัวแปรที่อาจจะส่งผลให้ฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules คลาดเคลื่อนได้

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการใช้กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีเป็นตัวชี้วัดเงินได้สำหรับการคำนวณภายใต้ GloBE Rules จึงเป็นทางเลือกที่เหมาะสมที่สุด อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักการบัญชีส่วนใหญ่ รวมไปถึงมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ไม่ได้ให้คำนิยามของคำว่ากำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีไว้อย่างชัดเจน ฉะนั้น การคำนวณฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules จึงต้องเริ่มจากการพิจารณาเงินได้สุทธิ (Net Income) ของบริษัทในเครือในแต่ละราย ภายใต้หลักการทางบัญชี หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินเดียวกับบริษัทแม่ และทำการปรับปรุงโดยการยกเว้นเงินได้ และค่าใช้จ่ายบางรายการ เพื่อที่จะพิจารณากำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีนั่นเอง โดยรายละเอียดจะอธิบายในขั้นตอนต่อไป

ลำดับที่ 2: การปรับปรุงบัญชีการเงินเพื่อป้องกันผลแตกต่างถาวร (Adjustment for Permanent Differences)⁹²

ลำดับต่อไปหลังจากการพิจารณาเงินได้สุทธิของบริษัทในเครือแต่ละรายแล้ว คือ การปรับปรุงบัญชีการเงิน (Financial Account) เพื่อให้ฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules มีความสอดคล้องกับฐานภาษีที่เกิดขึ้นในรัฐนั้นๆ (Local Tax Base) มากที่สุด เนื่องจากในรัฐแต่ละรัฐมีกฎเกณฑ์การบัญชีภาษีอากร (Tax

⁹² Ibid., pp. 56-66.

Accounting Rules) ที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง ซึ่งมักจะกำหนดให้นิติบุคคลต้องเพิ่มเติม หรือ ยกเว้นเงินได้ บางรายการในบัญชีการเงินของบริษัทเพื่อการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษี (Taxable Income) ดังนั้น ความแตกต่างจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด หรือเงื่อนไขเฉพาะดังกล่าวของแต่ละรัฐจะส่งผลให้เกิดผลแตกต่างถาวร (Permanent Differences) ระหว่างฐานภาษีในรัฐนั้นๆ (Local Tax Base) และฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules (GloBE Tax Base)

ทั้งนี้ ผลกระทบดังกล่าวเป็นเรื่องที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ และเป็นไปไม่ได้ในเชิงปฏิบัติที่จะกำหนดหลักการ หรือข้อบังคับที่สามารถขจัดความแตกต่างของรัฐแต่ละรัฐเพื่อให้ฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules สอดคล้องกับฐานภาษีในแต่ละรัฐนั้นๆ (Local Tax Base) ได้อย่างสมบูรณ์ อย่างไรก็ตาม สมาชิก Inclusive Framework เห็นตรงกันว่าควรที่จะมีหลักการพื้นฐานเพื่อใช้ในการปรับปรุงรายการที่มีสาระสำคัญบางรายการออกจากบัญชีการเงิน ซึ่งเดิมที่รายการดังกล่าวมักจะถูกยกเว้นจากการคำนวณฐานภาษีในหลายรัฐของสมาชิก Inclusive Framework อยู่แล้ว โดยตัวอย่างของรายการที่ต้องทำการปรับปรุง ยกเว้น หรือ กำหนดกฎเกณฑ์เพิ่มเติม ดังที่สรุปไว้ดังด้านล่างนี้

- ก. การจ่ายเงินปันผลระหว่างบริษัทในเครือ (Intragroup Dividend) จะได้รับการยกเว้น เนื่องจากเป็นเงินได้ที่ได้ถูกรวมไว้ในฐานภาษีอยู่แล้ว หากนำไปรวมเป็นฐานเงินได้อีกจะก่อให้เกิดความซ้ำซ้อน
- ข. การจ่ายพอร์ตเงินปันผล (Portfolio Dividend) จะไม่ได้รับการยกเว้น ทั้งนี้ จำนวนการถือครองหุ้นยังไม่สามารถสรุปได้ในขณะนี้
- ค. กำไร (ขาดทุน) ที่กำเนิดมาจากการลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) จะได้รับการยกเว้น
- ง. กำไร (ขาดทุน) ที่กำเนิดมาจากการขายหุ้น และการควบรวมกิจการ จะได้รับการยกเว้น
- จ. กำไร (ขาดทุน) จากดอกเบี้ยของหุ้น (Equity Interest) ที่บันทึกบัญชีตามมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Method) จะได้รับการยกเว้นจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules
- ฉ. ภาษีที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules หรือ “Covered Tax” ไม่สามารถลดหย่อนได้ และต้องใช้เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิ (Net Income)
- ช. การจ่ายค่าตอบแทนพนักงานเป็นหุ้น (Stock-based Compensation) สามารถนำมาลดหย่อนได้ตามข้อกำหนด และเงื่อนไขของรัฐที่ว่าจ้างพนักงาน หรือจ้างเหมาแรงงานดังกล่าว

- ซ. สิบบน (Bribes) หรือค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมายอื่นๆ ไม่สามารถลดหย่อนได้
- ฅ. ค่าปรับ (Fine and Penalty) ในปริมาณที่มากกว่า 50,000 ยูโร (รวมไปถึงค่าปรับที่คิดรวมเป็นงวด) ไม่สามารถนำมาลดหย่อนได้
- ญ. กำไร (ขาดทุน) ที่กำเนิดมาจากการปรับโครงสร้างองค์กร ในกรณีส่วนใหญ่ จะได้รับการยกเว้นจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules
- ฎ. ภาษีที่ชำระ (Covered Tax) สำหรับเงินได้ที่ไม่อยู่ในขอบเขตของ GloBE Rules จะได้รับการยกเว้นออกจากการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง
- ฏ. ผลตอบแทนจากการลงทุนในประกันชีวิต จะได้รับการยกเว้นจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules
- ฐ. มาตรการ Pillar One จะมีผลก่อนมาตรการ Pillar Two ดังนั้น อาจจะต้องการปรับปรุงเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการ Pillar One เพิ่มเติม ขึ้นอยู่กับผลสรุปของการปรับใช้หลักการภายใต้ Pillar One

ลำดับที่ 3: แนวทางป้องกันผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบางประเภท⁹³

ตามที่กล่าวมาข้างต้น การปรับปรุงในลำดับที่ 2 คือการปรับปรุงเพื่อป้องกันการเกิดผลแตกต่างถาวร (Permanent Differences) ซึ่งมักจะเกิดจากกฎเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards) และกฎเกณฑ์การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting Rules) ที่มีความเฉพาะเจาะจงแตกต่างกันออกไปในแต่ละรัฐ ทั้งนี้ การปรับปรุงในลำดับที่ 3 คือการหาแนวทาง หรือหลักการเพื่อป้องกันความคลาดเคลื่อนในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงที่อาจจะเกิดมาจากนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและระบบจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบางประเภทดังต่อไปนี้ 1. นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามวิธีอัตราเร่ง (Accelerated Method) และการลดหย่อนทันที (Immediate Expensing) 2. ระบบจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยพิจารณาจากการจ่ายเงินปันผล (Distribution-based Corporate Income Tax Systems) และ 3. มาตรการทางภาษีในรูปแบบการให้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (Government Grants) และการเครดิตภาษี (Tax Credits)

⁹³ Ibid., pp. 66-70.

1. นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามวิธีอัตราเร่ง (Accelerated Method) และการลดหย่อนทันที (Immediate Expensing)

นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบของการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามวิธีอัตราเร่ง และการลดหย่อนทันทีมักส่งผลให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Differences) ที่มีนัยยะสำคัญใน รายงานบัญชีของนิติบุคคล ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดการคลาดเคลื่อนในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ GloBE Rules และส่งผลให้นิติบุคคลมีภาระทางภาษีอย่างต่อเนื่องในหลายปีภาษี โดยผลกระทบดังกล่าวจะ ก่อให้เกิดความขัดแย้งกับผลประโยชน์ที่เดิมทีนโยบายให้สิทธิประโยชน์เหล่านี้มุ่งที่จะมอบให้กับผู้เสียภาษี ดังนั้น สมาชิก Inclusive Frameworks จึงเสนอวิธีเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าวผ่านแนวทางดังต่อไปนี้

- ก. การใช้วิธีภาษีเงินได้รอดัดบัญชี (Deferred Tax Method) ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา อสังหาริมทรัพย์สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษี
- ข. การใช้วิธีหักคืนค่าใช้จ่าย (Cost Recovery) หรือรูปแบบการคำนวณอัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้กิจการ ข้ามชาติใช้เพื่อคำนวณภาษีท้องถิ่นในการคำนวณ GloBE Tax Base

2. ระบบจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยพิจารณาจากการจ่ายเงินปันผล (Distribution-based Corporate Income Tax Systems)

ในขณะที่ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปมักกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเมื่อนิติบุคคลมี เงินได้ หรือกำไร (Earned) เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจ ในทางกลับกัน ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในบางรัฐกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเฉพาะในกรณีที่เงินได้ หรือเงินกำไรของบริษัทถูกจำหน่ายออกไปยังผู้ถือหุ้นในรูปแบบของเงินปันผลเท่านั้น (Distributed) หรือที่เรียกว่า ภาษีจ่ายเงินปันผล (Dividend Distribution Tax) กล่าวคือ ในปีภาษีที่มีได้มีการจ่ายเงินปันผลออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินได้ หรือกำไรของนิติบุคคลจะไม่ตก อยู่ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ยังคงต้องถูกบันทึกไว้ในบัญชีการเงิน อย่างไรก็ตาม เงินได้จำนวน ดังกล่าวยังคงต้องอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ GloBE Rules ฉะนั้น เมื่อไม่ได้มีการเก็บภาษี เนื่องจากยังไม่ได้มีการจำหน่ายเงินปันผล ส่งผลจำนวนภาษีที่ชำระ (Covered Tax) สำหรับปีภาษีนั้นจะต่ำกว่าปกติ ซึ่งทำให้เกิดภาระภาษีภายใต้มาตรการ GloBE Rules ขึ้น

ดังนั้น เพื่อป้องกันผลกระทบจากกรณีดังกล่าว มาตรการ GloBE Rules จึงมีแนวทางให้บริษัทในเครือที่อยู่ภายใต้รัฐที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปแบบดังกล่าวและในปีภาษีนี้ไม่ได้มีการจ่ายเงินปันผล และเสียภาษีเงินปันผล สามารถทำการคำนวณจำนวนภาษีเงินปันผล โดยให้คำนวณเปรียบเสมือนว่ามีการจ่ายเงินปันผลเกิดขึ้นจริง (Deemed Distribution) และนำภาษีสำหรับเงินปันผลดังกล่าวที่คำนวณไว้มารวมเป็นภาษีที่อยู่ภายใต้ Globe rule (Covered Tax) ตามจำนวนที่จะต้องมีการจัดเก็บภาษีหากมีการจ่ายเงินปันผลเกิดขึ้น

ทั้งนี้ การคำนวณเพิ่มเติมภาษีที่อยู่ภายใต้ Globe rule (Covered Tax) จะสามารถคำนวณเพิ่มเติมได้มากที่สุดตราบเท่าที่จะถึงเกณฑ์ขั้นต่ำเพื่อที่จะไม่ให้เกิดภาระทางภาษีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากที่มีการคำนวณเพิ่มเติมดังกล่าวข้างต้นไปแล้ว บริษัทจะถูกบังคับให้ต้องทำการจ่ายเงินปันผล และเสียภาษีเงินปันผลจริงตามยอดที่คำนวณเพิ่มเติมไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด (ประมาณการไว้ 2-4 ปี) เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันด้วย

3. มาตรการทางภาษีในรูปแบบการให้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (Government Grants) และการเครดิตภาษี (Tax Credits)

มาตรการ GloBE Rules ได้มีการกำหนดแนวทางเพื่อพิจารณาว่าเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และเครดิตภาษีควรจะถือว่าเป็นเงินได้ หรือเป็นเงินที่นำมาใช้การลดหย่อนภาษี (Reduction in Tax Liability) โดยการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (Government Grants) และความช่วยเหลือจากรัฐบาล (Government Assistance) ภายใต้อาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFPS) นั้น ได้ถูกกำหนดไว้ในเกณฑ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 ซึ่งมีการระบุขอบเขต และนิยามไว้คร่าวๆ กล่าวคือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล คือ ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต ทั้งนี้ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล และรายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ⁹⁴

⁹⁴ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือรัฐบาล

ในทางกลับกัน การปฏิบัติทางบัญชี (Accounting Treatment) สำหรับการเครดิตภาษี หรือที่เรียกกันแพร่หลายว่าเครดิตภาษีเพื่อการลงทุน (Investment Tax Credits: ITCs) นั้น ไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน โดยเครดิตภาษีที่รัฐมอบให้นิติบุคคลมีหลายรูปแบบ และมีข้อจำกัด และกฎเกณฑ์ที่แตกต่างกัน เช่น เครดิตภาษีเพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ การวิจัยและพัฒนา และอื่นๆ นอกจากนี้ ยังมีเครดิตภาษีบางชนิดที่อนุญาตให้นิติบุคคลยกยอดจำนวนเครดิตภาษีไปยังปีถัดไปในกรณีที่เครดิตภาษีมีจำนวนเกินกว่าภาระภาษีที่ต้องเสีย และเครดิตภาษีบางชนิดที่อนุญาตให้นิติบุคคลนำเครดิตภาษีไปหักล้างค่าใช้จ่ายภาษีชนิดอื่น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินเดือน (Payroll Taxes) ดังนั้น การปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเครดิตภาษีจึงเป็นเรื่องที่ค่อนข้างซับซ้อน และอาจจำเป็นต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป

จากเหตุผลข้างต้น จึงต้องมีกฎเกณฑ์การกำหนดเพื่อพิจารณาเรื่องเงินอุดหนุน และชนิดของเครดิตภาษีเพื่อให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ทั้งนี้ มาตรการ Pillar Two ได้มีการร่างกฎเกณฑ์ไว้ดังนี้

- ก. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่อยู่ในขอบเขตของเกณฑ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 ให้ถือว่าเป็นเงินได้
- ข. จำนวนทั้งหมดของเครดิตภาษีที่สามารถขอคืนเป็นเงินได้ และอยู่ในขอบเขต (Qualified Refundable Tax Credit) ให้ถือว่าเป็นเงินได้ทั้งหมด
- ค. จำนวนทั้งหมดของเครดิตภาษีที่สามารถขอคืนเป็นเงินได้ แต่ไม่อยู่ในขอบเขต (Non-qualified Refundable Tax Credits) ให้ถือว่าเป็นการลดหย่อนภาษี
- ง. จำนวนทั้งหมดของเครดิตภาษีที่ไม่สามารถขอคืนเงินได้ (Non-refundable Tax Credit) ให้ถือว่าเป็นการลดหย่อนภาษี

โดยข้อกำหนดเพื่อทำให้เครดิตภาษีอยู่ในขอบเขตของ GloBE Rules คือ มาตรการเครดิตภาษีนั้นต้องถูกออกแบบโดยกำหนดให้เครดิตภาษีต้องสามารถขอคืนได้ ไม่ว่าจะโดยจำนวนเต็ม หรือแค่เพียงบางส่วนก็ตาม โดยต้องขอคืนภายใน 4 ปี นับตั้งแต่วันที่นิติบุคคลได้รับเครดิตภาษี

ขั้นตอนที่ 3: การกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และภาษี (Covered Tax) ไปยังรัฐที่เหมาะสม
เพื่อคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง

ขั้นตอนที่ 1 และขั้นตอน 2 คือหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการพิจารณากำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีของ
กิจการข้ามชาติ (GloBE Income) และภาษีในขอบเขต (Covered Tax) ทั้งนี้ ขั้นตอนที่ 3 จะกล่าวถึงวิธี
คำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มกิจการข้ามชาติ เป็นรายรัฐ (Jurisdictional Basis)⁹⁵ เพื่อที่จะพิจารณาว่า
รัฐใดเป็นพื้นที่เก็บภาษีต่ำ (Low Tax Jurisdiction) ตามลำดับขั้น ดังนี้



ลำดับที่ 1: การพิจารณากำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีของบริษัทในเครือทุกราย และทำการปรับปรุงบ
รวมรายได้บริษัทในเครือ (Consolidation Adjustment)⁹⁶

ตามที่ได้กล่าวไปในขั้นตอนที่ 2 ว่าจุดเริ่มต้นของการคำนวณฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules คือการ
พิจารณาบัญชีการเงินของบริษัทในเครือแต่ละราย โดยบัญชีการเงินจะต้องจัดทำขึ้นภายใต้กฎเกณฑ์หลักการ
ทางบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินเดียวกับบริษัทแม่ อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าบริษัท
ในเครือในรัฐแต่ละรัฐจะจัดทำบัญชีการเงินภายใต้กฎเกณฑ์หลักการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการ
รายงานทางการเงินเดียวกับบริษัทแม่ แต่ในทางปฏิบัตินั้นเป็นไปได้ยากที่บริษัทจะสามารถจัดทำงบกำไร
ขาดทุน (Income Statement) แบบแยกต่างหาก (Stand-alone Basis) ให้ตรงตามเงื่อนไขที่ผู้ตรวจสอบ
การเงิน และการบัญชี (Financial Auditor) มักจะกำหนดไว้ในการตรวจสอบเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐาน

⁹⁵ กลุ่มกิจการข้ามชาติจะต้องพิจารณาอัตราภาษีที่แท้จริงในทุกรัฐที่มีบริษัทในเครือของตนตั้งอยู่ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทย่อย สาขา หรือ
สถานประกอบการถาวร

⁹⁶ Ibid., pp. 71-75.

การรายงานทางการเงินของบริษัทแม่ ดังนั้น มาตรการ GloBE Rules จึงอนุโลมให้กลุ่มกิจการข้ามชาติสามารถใช้ข้อมูลทางการเงินและการบัญชีในระดับองค์กร (Entity-Level Financial Information) ซึ่งเป็นข้อมูลเดียวกันกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทแม่ เพื่อพิจารณากำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีสำหรับบริษัทในเครือแต่ละราย ถึงแม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่ได้ถูกจัดเตรียมหรือปรับเปลี่ยนให้เป็นไปตามหลักการทางบัญชีที่บริษัทแม่ใช้อย่างเคร่งครัดตามที่วิธีที่ได้กล่าวไปในขั้นตอนที่ 2 ก็ตาม ซึ่งกรณีที่จะอนุโลมให้ใช้ข้อมูลทางการเงินและการบัญชีในระดับองค์กรในการพิจารณาหาฐานภาษีจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ก. มีเหตุผลเพียงพอที่จะใช้ กล่าวคือ บริษัทในเครือไม่มีข้อมูลทางการเงินที่จัดเตรียมขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีของบริษัทแม่ ซึ่งในกรณีส่วนใหญ่ บริษัทในเครือที่เข้าข่ายเงื่อนไขข้อนี้ คือ บริษัทในเครือที่มีได้อยู่ภายใต้การผูกพัน หรือข้อบังคับให้จัดทำบัญชีการเงินแบบแยกต่างหาก (Stand-alone Basis)
- ข. ข้อมูลดังกล่าวน่าเชื่อถือได้ กล่าวคือ ข้อมูลดังกล่าวจะต้องถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี (Auditor) เพื่อพิจารณาว่าข้อมูลได้ถูกบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Standards: GAAS) ของรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่หรือไม่
- ค. การใช้ข้อมูลดังกล่าวจะต้องไม่ก่อให้เกิดผลแตกต่างถาวรอย่างมีนัยยะสำคัญ (Material Permanent Differences) จากมาตรฐานทางบัญชีที่บริษัทแม่ใช้

นอกจากนี้ ธุรกรรม และรายการต่างๆระหว่างบริษัทในเครือจะต้องไม่ถูกยกเว้นออกจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules แต่จะต้องถูกพิจารณาเป็นธุรกรรมในลักษณะที่เป็นธรรมเนียมทางการค้าปกติเสมือนเป็นการทำธุรกรรมกับคู่ค้าทั่วไปที่มีได้มีความเกี่ยวข้องกันเป็นพิเศษ และทำการบันทึกตามหลักการหา หรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) โดยมีวัตถุประสงค์ 1. เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความผิดพลาดในการกำหนดเงินได้ไปยังรัฐที่เหมาะสม 2. เพื่อรับรองว่าเงินได้ของแต่ละบริษัทในเครือแต่ละรายมีการรับรู้ตามเวลาที่เหมาะสม และ 3. เพื่อป้องกันไม่ให้นำผลขาดทุนที่ไม่เกี่ยวข้องเชิงเศรษฐกิจ (Non-economic Income) ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือภายในรัฐเดียวกันมาพิจารณาในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง ทั้งนี้ ในส่วนของรายการอื่นๆ เช่น เงินได้ที่กำเนิดมาจากการปรับเปลี่ยนบัญชีเจ้าหนี้ จะไม่ถูกนำมาพิจารณากำไร (ขาดทุน) ของบริษัทในเครือ ยกเว้นในกรณีที่สามารถพิสูจน์เพื่อหาต้นตอของรัฐที่กำเนิดเงินได้ดังกล่าวได้อย่างชัดเจน

ลำดับที่ 2: การกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax) ไปยังรัฐที่เหมาะสม⁹⁷

ขั้นตอนนี้ คือการกำหนดว่าเงินได้ที่กิจการข้ามชาติได้รับ และภาษีที่อยู่ภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax) ควรที่จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐใดบ้าง ซึ่งโดยหลักแล้วจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ว่าเงินได้ดังกล่าวถูกสร้างขึ้นโดยบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐใด ก็จะถูกกำหนดไปยังรัฐนั้นเพื่อใช้ในการใช้คำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง ทั้งนี้ จำนวนภาษีที่จะกำหนดไปยังรัฐดังกล่าวจะต้องมีความเกี่ยวข้องกับเงินได้จำนวนดังกล่าว ด้วย โดยตัวอย่างการกำหนดเงินได้ และภาษี สามารถศึกษาได้จากตารางด้านล่าง

ตารางที่ 3 หลักการพื้นฐานในการกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และภาษี (Covered Tax)

การกำหนดกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี	การกำหนดภาษี (Covered Tax)
<ul style="list-style-type: none"> - กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีที่เกิดมาจากสถานประกอบการถาวรของกิจการข้ามชาติจะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ - กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีที่เกิดมารัฐที่บริษัทในเครือ บริษัทย่อย หรือสาขามีถิ่นที่อยู่ (Tax Residence) ภายใต้กฎเกณฑ์การยื่นแบบรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting: CbCR) จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐดังกล่าว - กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีที่เกิดมาจากนิติบุคคลไร้รัฐ (Stateless Entities) จะถูกกำหนดไปยังรัฐที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่ตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือ (เฉพาะในกรณีที่รัฐดังกล่าวถือว่าผู้เสียภาษีมีภาระทางภาษี) และสำหรับกำไรส่วนเหลือ จะถูกกำหนดไปยัง เขตอำนาจที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของรัฐใดเลย (Stateless Jurisdiction) 	<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีที่ชำระสำหรับเงินได้ที่กำเนิดมาจากรัฐที่มีสถานประกอบการถาวรจะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่ - ภาษีที่ชำระสำหรับเงินได้ที่กำเนิดมาจากรัฐที่นิติบุคคลในเครือ บริษัทย่อย หรือสาขามีถิ่นที่อยู่ (Tax Residence) จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐดังกล่าว - ภาษีที่ชำระสำหรับค่าสิทธิ เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่ได้รับการจ่ายค่าสิทธิดังกล่าว - ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลในเครือสำหรับการจ่ายเงินปันผลจากนิติบุคคลในเครือ จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่ทำการแจกจ่ายเงินปันผลดังกล่าวเนื่องจากภาษีที่ถูกจัดเก็บมีความเกี่ยวข้องกับเงินได้ที่กำเนิดมาจากรัฐผู้แจกจ่าย

⁹⁷ Ibid., pp. 75-79.

	- จำนวนภาษีที่ชำระที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ตามสัดส่วนของหุ้นของผู้ถือหุ้น จะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่
--	--

ลำดับที่ 3: การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐ (Jurisdictional ETR)⁹⁸

ทั้งนี้ ภายหลังจากทำการกำหนดเงินได้ และจำนวนภาษีไปยังแต่ละรัฐแล้ว การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐนั้นๆสามารถทำได้ตามสมการดังต่อไปนี้

$$\text{อัตราภาษีที่แท้จริง} = \frac{\text{จำนวนรวมของภาษีที่ชำระที่ถูกกำหนดมาจากรัฐ}}{\text{จำนวนรวมของกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีที่ถูกกำหนดมาจากรัฐ}}$$

โดย “จำนวนรวมของภาษีที่ชำระ” หมายถึง จำนวนภาษีที่อยู่ในขอบเขต (Covered Tax) ทั้งหมดที่ถูกกำหนดมาจากรัฐดังกล่าว (แต่ไม่รวมไปถึงจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ถูกยกเว้นจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules ในขั้นตอนที่ 2) ทั้งนี้ ในกรณีที่จำนวนรวมของกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีต่ำกว่า 0 หรือติดลบ จะถือว่ารัฐดังกล่าวไม่มีเงินได้ในปีภาษีดังกล่าว และไม่อยู่ภายใต้ GloBE Rules ซึ่งจะส่งผลให้รัฐดังกล่าวสามารถยกยอดผลขาดทุน (Loss Carry-forward) เพื่อนำไปใช้สำหรับปีภาษีอื่นๆได้ และในกรณีที่รัฐดังกล่าวมีเงินได้ และมีอัตราภาษีที่แท้จริงสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนด ก็จะสามารถยกยอดภาษีที่ชำระเกิน (Excess Tax Carry-forward) ไปใช้ในภายหลังได้เช่นกัน อย่างไรก็ตาม หากรัฐดังกล่าวมีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ รัฐดังกล่าวจะต้องทำการปรับปรุงการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงอีกครั้งตามขั้นตอนต่อไป

ตัวอย่างการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงเป็นรายรัฐ กลุ่มกิจการข้ามชาติ A มีบริษัทในเครือ อยู่ที่ ไทย เวียดนาม และลาว ดังนั้น การคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริงจะต้องคำนวณแยกสำหรับประเทศไทย ญี่ปุ่น และลาว ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีไทยดังนี้

$$\text{อัตราภาษีที่แท้จริงในไทย} = \frac{\text{จำนวนรวมของภาษีที่ชำระที่ถูกกำหนดมาที่ไทย}}{\text{จำนวนรวมของกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีที่ถูกกำหนดมาที่ไทย}}$$

⁹⁸ Ibid., p. 79.

ขั้นตอนที่ 4: การปรับปรุงการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงผ่านการยกยอด (Carry-forward) และการตัด (Carve-out)) อัตราเงินเดือนพนักงาน (Payroll) และอัตราค่าเสื่อมสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนการปรับปรุงครั้งสุดท้ายก่อนที่จะทำการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง โดยจะมีการปรับปรุงอยู่ 2 รูปแบบ ได้แก่ 1. การยกยอดผลขาดทุน (Loss Carry-forward) และการยกยอดภาษีที่ชำระเกิน (Local Tax Carry-forward) และ 2. การตัด (Carve-out) อัตราเงินเดือนพนักงาน (Payroll) และอัตราค่าเสื่อมสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset) จำนวนหนึ่งออกจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules โดยมีรายละเอียดและขั้นตอนในการปรับปรุงดังนี้

รูปแบบที่ 1 การยกยอดผลขาดทุน และยกยอดภาษีส่วนเกิน (Local Carryforward Approach)⁹⁹

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในข้างต้น รัฐสามารถยกยอดผลขาดทุน (Loss Carry-forward) หรือยกยอดภาษีที่ชำระเกิน (Local Tax Carry-forward) สำหรับเก็บไว้ใช้ในภายหลังได้ โดยจุดประสงค์หลักของหลักการเหล่านี้สร้างขึ้นเพื่อป้องกันความผันผวนที่จะเกิดขึ้นในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง ซึ่งอาจจะส่งผลให้รัฐบาลมีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด และมีภาระภาษีภายใต้ GloBE Rules เพียงเพราะมีผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Difference) ที่เกิดขึ้นจากการรับรู้เงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่ตรงกันระหว่างข้อกำหนดทางบัญชีและภาษี โดยในส่วนของ การยกยอดผลขาดทุน (Loss Tax Carry-forward) ภายใต้ GloBE Rules จะเกิดขึ้นในกรณีที่ค่าใช้จ่ายที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อคำนวณกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีในรัฐ (บวกกับผลขาดทุนที่ยกยอดมาจากปีภาษีที่ผ่านมา) มีจำนวนมากกว่าเงินได้ที่ถูกกำหนดมาจากรัฐดังกล่าวในปีภาษีปัจจุบัน ภายใต้ GloBE Rules ผลขาดทุนสามารถถูกยกยอดได้โดยไม่มีระยะเวลาจำกัด และสามารถนำผลกำไรในปีปัจจุบันไปหักออกจากกำไรที่ต้องเสียภาษีในอดีต (Carry-back) ได้ตามระยะเวลาที่กฎหมายของรัฐแต่ละรัฐกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม กลุ่มกิจการข้ามชาติสามารถยกยอดผลขาดทุนเพื่อลดฐานภาษีในกรณีที่รัฐนั้นๆ มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์เท่านั้น

ทั้งนี้ ในส่วนของภาษีที่ชำระเกิน (Excess Tax) ในปีภาษีนั้นๆ อาจก่อให้เกิด 1. การเครดิตภาษี Income Inclusion Rule (IIR Tax Credit) หรือ 2. การยกยอดภาษีที่ชำระเกิน (Local Tax Carryforward) หรือในบางกรณี อาจก่อให้เกิดทั้งสองกรณีพร้อมกัน โดยมีรายละเอียดดังนี้

⁹⁹ Ibid., pp. 81-82.

1. ในปีภาษีที่อัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐต่ำกว่าเกณฑ์ และได้มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ภาษี IIR”) แล้ว กลุ่มกิจการข้ามชาติสามารถบันทึกจำนวนภาษี IIR ที่ชำระเพิ่มเติมเก็บสะสมไว้สำหรับการพิจารณาจำนวนเครดิตภาษี Income Inclusion Rule (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “เครดิตภาษี IIR”) ในปีภาษีข้างหน้าต่อไป
2. ในปีภาษีที่อัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐสูงกว่าเกณฑ์ กิจการข้ามชาติสามารถตรวจสอบยอดบันทึกสะสมของภาษี IIR ที่ชำระเพิ่มเติมที่เคยสะสมเก็บไว้ในปีภาษีที่ผ่านมา เพื่อใช้เครดิตภาษีดังกล่าวในการลดภาระทางภาษีในปีภาษีปัจจุบัน (ในรัฐใดก็ได้ที่พบว่าบริษัทในเครือของตนมีอัตราภาษีต่ำกว่าเกณฑ์) หรือสำหรับปีภาษีข้างหน้า นอกจากนี้ ภาษีที่ชำระเกิน (Excess Tax) ในปีภาษีดังกล่าวสามารถถูกยกยอดไป (Local Tax Carryforward) เพื่อลดภาระภาษีในปีภาษีข้างหน้าได้ ทั้งนี้ มาตรการ GloBE Rules คาดการณ์ว่าจะกำหนดระยะเวลาให้กิจการข้ามชาติสามารถยกยอดภาษีที่ชำระเกินได้ไม่เกิน 7 ปี แต่สำหรับอุตสาหกรรมบางประเภทเท่านั้นที่อาจจะอนุญาตให้สะสมได้มากกว่า 7 ปี

นิยาม ภาษีที่ชำระเกิน (Excess Tax) หมายถึง จำนวนภาษี (Covered Tax) ที่ต้องชำระตามที่ระบุไว้ในแบบแสดงรายการภาษี (Tax Returns) ของบริษัทในเครือ ที่ได้มีการชำระเกินกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำในปีภาษีนั้นๆ รวมถึงในกรณีที่รัฐไม่มีกำไร หรือขาดทุน จำนวนภาษี (Covered Tax) ที่ถูกกำหนดไปยังรัฐดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ชำระเกินที่สามารถยกยอดเพื่อนำไปใช้ในปีภาษีในอนาคตได้เช่นกัน

ตารางที่ 4 ตัวอย่างการคำนวณเครดิตภาษี IIR และการยกยอดภาษี
(คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 4.2.1B. ในรายงานมาตรการ Pillar Two)

	บริษัทในเครือ A	ปี 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5
1.	กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี	1000	1000	1000	1000
2.	ภาษีที่ชำระในรัฐ A	0	80	275	20
3.	ภาษีขั้นต่ำที่ต้องชำระ (10%)	100	100	100	100
4.	ภาษี IIR (เก็บเพิ่มเติมจนครบจำนวนขั้นต่ำ)	100	20	0	25
5.	ภาษีที่ชำระเกิน (Excess Tax) (ภาษีที่ชำระในรัฐ - จำนวนภาษีขั้นต่ำที่ต้องชำระ)	0	0	175	0
6.	จำนวนยกยอดภาษีที่ชำระเกิน (Local Tax Carry-forward)	0	0	55	0

	(ภาษีที่ชำระเกิน - เครดิตภาษี IIR สะสม - จำนวนภาษีชำระเกินที่ใช้เพื่อลดภาระภาษีเพิ่มเติม)				
7.	เครดิตภาษี IIR ที่ใช้	0	0	0	25
8.	ภาษี IIR ที่ชำระสะสม	100	120	0	0
9.	เครดิตภาษี IIR ที่ได้รับสะสม	0	0	120	95

ตามที่เห็นในตัวอย่างดังกล่าว ในปี 2 และปี 3 บริษัทในเครือ A ชำระภาษีในปริมาณต่ำ ส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐ A ต่ำกว่าเกณฑ์ จึงต้องมีการเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ในจำนวน 100 และ 20 ตามลำดับ ซึ่งจำนวนสะสมของยอดดังกล่าว (แถวที่ 8) จะถูกบันทึกไว้สำหรับการพิจารณาเครดิตภาษี IIR ในปีข้างหน้า ทั้งนี้ ในปี 4 เนื่องจากบริษัทในเครือ A ชำระภาษีเกินกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดในจำนวน 175 จึงสามารถนำภาษี IIR ที่ชำระสะสมไว้ในปริมาณ 120 มาใช้ในการเครดิตภาษี IIR ได้ (แถวที่ 9) ซึ่งสามารถใช้ในปีภาษีปัจจุบัน (ปี 4) ในรัฐใดก็ได้ที่พบว่าบริษัทในเครือของตนมีอัตราภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ หรือสามารถเก็บไว้ใช้ในอนาคตได้เช่นเดียวกัน ท้ายที่สุด ในปี 5 ซึ่งเป็นปีที่บริษัทในเครือ A มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ บริษัทจึงสามารถใช้จำนวนยกยอดภาษีที่ชำระเกินในปีภาษีก่อนหน้าและเครดิตภาษี IIR ในการลดภาระทางภาษีได้ กล่าวคือ จากเดิมที่บริษัทต้องชำระภาษี IIR เพิ่มเติมในจำนวน 80 แต่เนื่องจากยกยอดภาษีที่ชำระเกินมาหักล้าง (80 - 55) จึงส่งผลให้ภาระภาษี IIR เหลือเพียง 25 และเนื่องจากบริษัทใช้เครดิตภาษี (120 - 25) บริษัทจึงไม่จำเป็นต้องชำระภาษีในปีภาษีดังกล่าว

รูปแบบที่ 2 การตัด (Carve-out) อัตราเงินเดือนพนักงาน (Payroll) และอัตราค่าเสื่อมสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset) จำนวนหนึ่งออกจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules¹⁰⁰

การปรับปรุงฐานภาษีในขั้นตอนนี้ คือ การตัด (Carve-out) อัตราเงินเดือนพนักงาน (Payroll) และอัตราค่าเสื่อมสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset) จำนวนหนึ่งออกจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules เพื่อช่วยลดภาระทางภาษีสำหรับธุรกิจที่ใช้แรงงานในการขับเคลื่อนธุรกิจ (Labor-intensive Business) และธุรกิจที่ใช้เงินทุนสูง หรือเครื่องจักรและเทคโนโลยีในการขับเคลื่อนธุรกิจ (Capital-intensive Business) โดยเหตุผลที่ทำการตัดเนื่องจากผลตอบแทนที่กำเนิดมาจากสินทรัพย์มีตัวตนและพนักงานมักมีความคล่องตัวต่ำ

¹⁰⁰ Ibid., pp. 91-92.

(Low Mobility) และมีแนวโน้มต่ำที่จะก่อให้เกิด BEPS ซึ่งตรงกันข้ามกับเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา

ทั้งนี้ การคำนวณเพื่อพิจารณาหาจำนวนที่ต้องทำการตัดออก (Carve-out Amount) สามารถทำได้ โดยการหาผลรวมระหว่างส่วนประกอบของเงินเดือนพนักงาน (Payroll Component) และ ส่วนประกอบของสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset Component)

ส่วนประกอบของเงินเดือนพนักงาน (Payroll Component)

ส่วนประกอบของเงินเดือนพนักงาน (Payroll Component) หมายถึง อัตราคงที่ (Fixed Percentage) จำนวนหนึ่งของเงินเดือนที่อยู่ในขอบเขตซึ่งเป็นของพนักงานที่เข้าข่ายการนำมาคำนวณ โดยจะต้องคำนวณเป็นรายรัฐ (Jurisdictional Basis) เช่นเดียวกับการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง และจะมุ่งเน้นไปที่การพิจารณาว่ากิจกรรมที่แท้จริงเกิดขึ้นที่รัฐใด โดยในกรณีส่วนใหญ่แล้ว สามารถใช้กฎเกณฑ์ภายใต้การยื่นแบบข้อมูลรายประเทศ (CbCR) ซึ่งมุ่งเน้นไปที่การพิจารณารัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทในเครือ (ผู้ว่าจ้าง) ที่จ่ายเงินเดือน หรือค่าแรงให้พนักงาน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้ว่าจ้างนั้นเป็นคนละที่กับกับรัฐที่พนักงานปฏิบัติงาน รัฐซึ่งถิ่นที่อยู่ของพนักงานดังกล่าวจะต้องถูกใช้เป็นตัวบ่งชี้ว่ามีกิจกรรมเกิดขึ้น ยกเว้นในกรณีที่หลักฐานชัดเจนว่ากิจกรรมถูกดำเนินการขึ้นในรัฐอื่นๆ

โดย “เงินเดือนที่อยู่ในขอบเขต” หมายถึง จำนวนรวมของค่าใช้จ่ายที่ใช้เพื่อจ้างพนักงานในปีภาษี โดยจะไม่อิงตามรายการที่ระบุว่าเป็น “ค่าใช้จ่าย” ในงบกำไรขาดทุน (Income Statement) ทั้งนี้ เงินเดือนที่อยู่ในขอบเขตจะครอบคลุมไปถึงเงินเดือน ค่าแรง ภาษีเงินเดือน (Payroll Taxes) หรือภาษีอื่นๆที่ใช้เพื่อจัดเก็บผลประโยชน์อื่นนอกเหนือจากภาษีเงินเดือน หรือค่าแรง (Fringe Benefits) และค่าใช้จ่ายประกันสังคมของพนักงานที่เข้าข่ายการนำมาคำนวณ

“พนักงานที่เข้าข่ายการนำมาคำนวณ” หมายถึง พนักงานบริษัททุกราย พนักงานพาร์ทไทม์ (Part-time) รวมไปถึงผู้รับเหมาเอกชนที่กระทำการกิจกรรมดำเนินงานให้แก่กลุ่มกิจการข้ามชาติ

ส่วนประกอบของสินทรัพย์มีตัวตน (Tangible Asset Component)

ส่วนประกอบของสินทรัพย์มีตัวตนจะต้องพิจารณาเป็นรายรัฐ (Jurisdictional Basis) เช่นเดียวกับเงินเดือนพนักงานที่กล่าวไปในข้างต้น โดยสามารถคำนวณได้จากผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

1. อัตราค่าที่จำนวนหนึ่งของค่าเสื่อมของทรัพย์สิน อาคาร และอุปกรณ์ ในรัฐที่บริษัทในเครือที่ใช้สินทรัพย์ดังกล่าว
2. อัตราค่าที่จำนวนหนึ่งของค่าเสื่อมที่ดินในรัฐที่ที่ดินตั้งอยู่
3. อัตราค่าที่จำนวนหนึ่งของมูลค่าสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติ (Depletion of Natural Resources)
4. อัตราค่าที่จำนวนหนึ่งของค่าเสื่อมของสิทธิของผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์มีตัวตน (รวมถึงค่าเช่าของสัญญาเช่าดำเนินการ) ในรัฐที่บริษัทในเครือที่เป็นผู้เช่าใช้สิทธิสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อดำเนินธุรกิจ

อย่างไรก็ดี รายการที่ไม่อยู่ในขอบเขตของการตัด (Carve-out) ประกอบไปด้วยรายการดังต่อไปนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งเน้นการลงทุนเป็นหลัก ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้
 - 1.1. เจ้าของมิได้อยู่อาศัย แต่ลงทุนไว้เพื่อปล่อยเช่า หรือมุ่งหวังเพื่อเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุน (Capital Appreciation) หรือทั้งสองวัตถุประสงค์ในเวลาเดียวกัน
 - 1.2. ไม่ได้ถูกใช้สอยเพื่อทำการผลิต การจัดหาสินค้า การบริการ หรือการบริหารจัดการ
 - 1.3. ไม่ได้ถูกใช้สอยเพื่อการดำเนินการค้าตามปกติ (Ordinary Course of Business)

ทั้งนี้ การคำนวณค่าเสื่อม และมูลค่าสูญสิ้นจะต้องสอดคล้องกับการหลักการบัญชีที่ใช้ในบัญชีการเงิน เพื่อคำนวณฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules

ขั้นตอนที่ 5: การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงฉบับปรับปรุง และการคำนวณภาษีเพิ่มเติม (ETR and Top-up Tax Calculation)¹⁰¹

ภายหลังจากที่ทำการปรับปรุงในขั้นตอนที่ 4 มาแล้วขั้นตอนสุดท้าย คือ 1. การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงฉบับปรับปรุง 2. การคำนวณอัตราภาษีเพิ่มเติมในรัฐนั้นๆ และ 3. การคำนวณจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่บริษัทในเครือแต่ละรายต้องเสีย โดยสมการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงฉบับปรับปรุง สามารถทำได้ดังนี้

¹⁰¹ Ibid., pp. 99-101.

$$\text{อัตราภาษีที่แท้จริง (ฉบับปรับปรุง)} = \frac{\text{จำนวนรวมของภาษีที่ชำระ (ฉบับปรับปรุง) ที่ถูกกำหนดมายังรัฐ}}{\text{จำนวนรวมของเงินได้ (ฉบับปรับปรุง) ที่ถูกกำหนดมายังรัฐ}}$$

โดย “จำนวนรวมของภาษีที่ชำระ (ฉบับปรับปรุง)” หมายถึง จำนวนภาษีที่อยู่ในขอบเขต (Covered Tax) ทั้งหมดที่ถูกกำหนดมายังรัฐดังกล่าว (แต่ไม่รวมไปถึงจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ถูกยกเว้นจากฐานภาษีภายใต้ GloBE Rules ตามที่ระบุไว้ในขั้นตอนที่ 2) บวกด้วยจำนวนยกยอดภาษีที่ชำระเกินทั้งหมด หรือจำนวนในปริมาณที่จำเป็นตราบเท่าที่จะทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงเทียบเท่ากับเกณฑ์ขั้นต่ำ และสำหรับ “จำนวนรวมของเงินได้ (ฉบับปรับปรุง)” ให้หมายความถึง จำนวนรวมของกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีของบริษัทในเครือทุกรายในรัฐดังกล่าว หักลบกับจำนวนรวมของการยกยอดผลขาดทุนในรัฐดังกล่าว

อย่างไรก็ดี หากภายหลังที่นำจำนวนยกยอดภาษีที่ชำระเกินมาคำนวณเพิ่มเติมตามสมการข้างต้น แต่อัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐก็ยังคงต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนด จะต้องทำการพิจารณาอัตราภาษีเพิ่มเติมให้กับรัฐดังกล่าว โดยอัตราภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) สามารถคำนวณได้โดยการนำอัตราเกณฑ์ขั้นต่ำ ลบด้วยอัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐในปีดังกล่าว ตามสมการด้านล่างนี้

$$\text{อัตราภาษีเพิ่มเติม} = \text{เกณฑ์อัตราภาษีที่แท้จริงขั้นต่ำ} - \text{อัตราภาษีที่แท้จริง (ฉบับปรับปรุง)}$$

โดยเมื่อทราบอัตราภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) ประจำรัฐแล้ว ก็จะสามารถพิจารณาจำนวนภาษีเพิ่มเติมสำหรับบริษัทในเครือแต่ละรายที่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจตามสมการดังต่อไปนี้

$$\text{จำนวนภาษีเพิ่มเติมของบริษัทในเครือ} = \text{เงินได้ (ฉบับปรับปรุง) ของบริษัทในเครือ} \times \text{อัตราภาษีเพิ่มเติม}$$

ทั้งนี้ “เงินได้ (ฉบับปรับปรุง) ของบริษัทในเครือ” หมายถึง กำไรก่อนหักภาษีของบริษัทในเครือตามที่คำนวณภายใต้ GloBE Rules ซึ่งได้มีการปรับปรุงแก้ไขแล้ว หักลบด้วย 1. จำนวนยกยอดขาดทุน (Loss Carry Forward) 2. จำนวนขาดทุนของบริษัทในเครือรายอื่นๆที่อยู่ภายในรัฐเดียวกัน และ 3. จำนวนที่ได้ทำการตัดออก (Carve-out) ซึ่งจะถูกกำหนดในสัดส่วนที่เท่ากันให้กับบริษัทในเครือทุกรายที่มีกำไรในปีก่อนปีภาษีดังกล่าว

3.2.3. การปันส่วนภาษี (Tax Allocation) และการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax)

หลังจากทำการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในแต่ละรัฐ และจำนวนภาษีเพิ่มเติมสำหรับบริษัทในเครือทุกรายที่อยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ (Low-tax Jurisdiction) แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการปันส่วนภาษีและการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมผ่าน Income Inclusion Rule หรือ Undertaxed Payment Rule กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ขั้นตอนที่กำลังกล่าวมาในหัวข้อ 3.2.2. คือการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง และจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่กิจการข้ามชาติจำเป็นต้องเสียเพิ่ม และในหัวข้อ 3.2.3. นี้ คือการพิจารณาว่าเขตอำนาจรัฐใดจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมดังกล่าวนั่นเอง โดยจะอธิบายโดยละเอียดตามลำดับในหัวข้อย่อยด้านล่าง ดังนี้

3.2.3.1 การปันส่วนภาษี และการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule และ Switch-over Rule

1. Income Inclusion Rule

หลักการของ Income Inclusion Rule ในการปันส่วนภาษี คือ การกำหนดให้บริษัทในเครือผู้ถือหุ้นนำกำไรตามสัดส่วนของหุ้นที่ตนถือมาเป็นเงินได้ของตนหากปรากฏว่าบริษัทในเครือที่ผู้เสียภาษีถือหุ้นนั้น อยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ และให้รัฐในเขตพื้นที่ของบริษัทที่เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทในเครือดังกล่าวมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ทั้งนี้ Income Inclusion Rule จะมีระดับความสำคัญมากกว่ากฎเกณฑ์ Undertaxed Payment Rule กล่าวคือ โดยส่วนใหญ่แล้วการปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule จะไม่สามารถทำได้หากรัฐของผู้ถือหุ้นของบริษัทในเครือที่อยู่ในเขตพื้นที่เก็บภาษีต่ำอยู่ภายใต้ Income Inclusion Rule¹⁰²

1.1. วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่าง (Top-down Approach)

เนื่องจากในหลายกรณีอาจมีผู้ถือหุ้นมากกว่าหนึ่งราย จึงมีการจัดลำดับความสำคัญในโครงสร้างการถือหุ้นและการจัดการด้วยการวิเคราะห์แบบบนลงล่าง (Top Down Approach) โดยจะกำหนดให้รัฐที่เป็นที่ตั้งของบริษัทในเครือที่อยู่ในตำแหน่งสูงสุดของโครงสร้างการถือหุ้นและการจัดการ มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมเป็นลำดับแรก ซึ่งตามนิยามที่กำหนดไว้ภายใต้ GloBE Rules บริษัทดังกล่าวจะมีสถานะเป็น “บริษัทแม่ (Ultimate Parent Entity: UPE)”¹⁰³ กล่าวคือ รัฐที่มีสิทธิเก็บภาษีเพิ่มเติมก็คือรัฐที่สำนักงานใหญ่ของ

¹⁰² Ibid., p. 110.

¹⁰³ Ibid., pp. 111-112.

กิจการข้ามชาติ หรือบริษัทแม่ตั้งอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ภาระการเสียภาษีเพิ่มเติมนั้นจะตกไปอยู่ที่สำนักงานใหญ่ของกิจการข้ามชาตินั้นเอง

ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่เกณฑ์ขั้นต่ำของอัตราภาษีที่แท้จริง คือ 10% และพบว่าบริษัท ก ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงในปีภาษีเพียง 7% Income Inclusion Rule จะบังคับให้บริษัทแม่นำเงินได้ (GloBE Income) ของบริษัท ก ตามสัดส่วนของหุ้นที่ตนถือมาเป็นเงินได้ของตน และเสียภาษีเพิ่มเติมในอัตราร้อยละ 3 ให้กับรัฐที่บริษัทแม่จดทะเบียนจัดตั้งอยู่

1.2. กรณีที่รัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ยังมีได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้¹⁰⁴

การพิจารณาภายใต้วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่างในกรณีที่รัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ยังมีได้นำ Income Inclusion Rule ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนนั้น อาจส่งผลให้บริษัทในเครือหลายรายที่ถือหุ้นทางอ้อม (Sub-holding) ถูกพิจารณาให้เข้าข่ายการมีสถานะเป็น “บริษัทแม่ลำดับรอง” หรือที่เรียกว่า “Intermediate Parent Entity” กล่าวคือ รัฐของบริษัทเหล่านี้ต้องมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule จากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าเกณฑ์แทนบริษัทแม่¹⁰⁵

1.3. Split-ownership Rules¹⁰⁶

การปันส่วนภาษีภายใต้กฎ Income Inclusion Rule โดยหลักแล้วจะใช้วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่างซึ่งบริษัทแม่จะมีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามวิธีการดังกล่าว เว้นแต่ในกรณีที่มีบุคคลที่สาม (Third Party) หรือบุคคลที่มีได้อยู่ภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ เป็นผู้ถือหุ้นบางส่วนของบริษัทในเครือที่ได้รับสถานะ “บริษัทแม่ลำดับรอง” ร่วมกันกับบริษัทแม่ (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัทแม่ลำดับรองที่มีการถือหุ้นบางส่วนโดยบุคคลภายนอก”) โดยในกรณีดังกล่าวนี้จะต้องใช้วิธีการปันส่วนภาษีแบบเฉพาะที่เรียกว่า “กฎการแบ่งแยกสัดส่วนความเป็นเจ้าของ (Split-ownership Rules)” ซึ่งจะกำหนดให้รัฐที่บริษัทแม่ลำดับรองที่มีการถือหุ้นบางส่วนโดยบุคคลภายนอกตั้งอยู่ มีสิทธิจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule แทนบริษัทแม่ ถึงแม้ว่าบริษัทแม่จะตั้งอยู่ในรัฐที่ได้นำ Income Inclusion Rules เข้าไปปรับใช้แล้วก็ตาม¹⁰⁷

¹⁰⁴ Ibid., pp. 112-113.

¹⁰⁵ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก

¹⁰⁶ Ibid., pp. 114-115.

¹⁰⁷ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก

2. Switch-over Rule¹⁰⁸

ตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อ 3.2.2 เงินได้และภาษีที่กำเนิดมาจากสถานประกอบการถาวร จะถูกกำหนดไปยังรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เพื่อพิจารณาหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยภายใต้ Income Inclusion Rule กำหนดว่าในกรณีที่รัฐดังกล่าวมีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ เงินได้ของสถานประกอบการถาวรจะต้องถูกกำหนดไปยังรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่เพื่อเก็บภาษีเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนในหลายรัฐมักจะมีข้อกำหนดเพื่อละเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่กำเนิดมาจากสถานประกอบการถาวร ซึ่งเดิมที่การละเว้นดังกล่าวมีไว้เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น Switch-over Rule จึงถูกออกแบบมาเพื่อสลับข้อจำกัดดังกล่าวเพื่อที่จะสามารถเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ที่กำเนิดมาจากสถานประกอบการถาวรภายใต้ Income Inclusion Rule ได้ กล่าวคือ Switch-over Rule จึงถือเป็นกฎเกณฑ์ที่มีความสำคัญเหนือข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั่นเอง

3.2.3.2. การปันส่วนภาษี และการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule

Undertaxed Payment Rule เปรียบเสมือนกฎสำรองที่ใช้สนับสนุน Income Inclusion Rule เพื่อลดแรงจูงใจของกิจการข้ามชาติในการหลบหลีกภาษีผ่านกลยุทธ์ที่เรียกว่า “Tax Inversion” หรือการย้ายสำนักงานใหญ่เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีนั่นเอง กล่าวคือ ในกรณีที่ Income Inclusion Rule เพียงลำพังไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อย่างครบถ้วน จะมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule นั่นเอง

ทั้งนี้ ตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อ 3.2.3.1 กลไกของ Income Inclusion Rule คือ การปันส่วนภาษีเพิ่มเติมจากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่ได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้แล้ว ในทำนองเดียวกัน กลไกของ Undertaxed Payment Rule ก็คือการปันส่วนภาษีเพิ่มเติมจากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่ได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้แล้วนั่นเอง โดยสำหรับกรณีของ Undertaxed Payment Rule นั้น จะเป็นการกำหนดให้รัฐดังกล่าวจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากค่าตอบแทนภายในกลุ่มกิจการการข้ามชาติ (Intragroup Payment) เช่น ค่าสิทธิ ซึ่งโดยหลักแล้วค่าตอบแทนในลักษณะ

¹⁰⁸ Ibid., p. 118.

ดังกล่าวนี้มักจะเป็นค่าตอบแทนที่กิจการข้ามชาติใช้เป็นเครื่องมือในการถ่ายโอนกำไร และกีดกร่อนฐานภาษีในรัฐเพื่อหลบหลีกภาษีได้¹⁰⁹

ค่าตอบแทนภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Intragroup Payment)¹¹⁰ ในบริบทของการปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่บริษัทในเครือ (ผู้จ่าย) ชำระให้แก่บริษัทในเครืออีกราย (ผู้รับ) ภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติเดียวกัน เช่น รายจ่ายทั่วไป (Expenditure) ใบเสร็จ (Receipt) ค่าเช่า (Rent) ค่าสิทธิ (Royalty) ดอกเบี้ยเงินกู้ (Interest) ค่าธรรมเนียมสำหรับการบริการ (Fees) ค่าใช้จ่ายในการบริหารสินค้าคงคลัง (Inventory Cost) รวมไปถึงการจ่ายเงินตามสัญญาอนุพันธ์ทางการเงิน (Notional Payment) ระหว่างสถานประกอบการ และสำนักงานใหญ่ หรือระหว่างสถานประกอบการด้วยกันเอง ทั้งนี้ ค่าตอบแทนภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ ภายใต้ Undertaxed Payment Rule จะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)¹¹¹

1. ความสัมพันธ์ระหว่าง Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule¹¹²

Income Inclusion Rule มีลำดับความสำคัญมากกว่า Undertaxed Payment Rule กล่าวคือ หากบริษัทในเครือที่อยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าเกณฑ์อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีการนำ Income Inclusion Rule ไปปรับใช้แล้ว จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ของบริษัทในเครือดังกล่าว ภายใต้ Undertaxed Payment Rule ยกเว้นกรณี ดังต่อไปนี้

1.1. กรณีที่รัฐของบริษัทแม่ยังมิได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้ในประเทศของตน¹¹³

ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 3.2.2.1 ในกรณีที่รัฐที่บริษัทแม่ยังมิได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน โดยเมื่อพิจารณาภายใต้วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่าง จะเห็นว่า

¹⁰⁹ Ibid., pp. 120-121.

¹¹⁰ Ibid., pp. 128-129.

¹¹¹ หลักเกณฑ์คงค้าง หมายถึง การบันทึกบัญชีโดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงรับและค่าใช้จ่ายที่พึงจ่าย เพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละรอบระยะบัญชีนั้นอย่างเหมาะสม กล่าวคือ ไม่ว่านิติบุคคลจะได้รับเงินหรือยังไม่ได้รับเงิน ก็จำต้องบันทึกเป็นรายได้ของกิจการในบัญชีการเงิน และไม่ว่านิติบุคคลจะจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเมื่อมีการมีการใช้สินค้าหรือบริการแล้วหรือไม่ก็ตาม จำเป็นต้องบันทึกเป็นรายจ่ายในบัญชีการเงินเช่นเดียวกัน

¹¹² Ibid., pp. 121-122.

¹¹³ Ibid., p. 122.

สถานะของ “บริษัทแม่” อาจถูกส่งต่อตามโครงสร้างการถือหุ้นและการจัดการไปยังบริษัทในเครือผู้ถือหุ้นทางอ้อม (Sub-holding) หรือ “Intermediate Parent Entity” ดังนั้น บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าเกณฑ์บางรายอาจอยู่ภายใต้การบังคับใช้ Income Inclusion Rule ของรัฐที่บริษัทในเครือผู้ถือหุ้นทางอ้อมตั้งอยู่ในขณะที่บริษัทในเครือรายอื่นอาจอยู่ภายใต้การบังคับใช้ Undertaxed Payment Rule ของรัฐอื่นๆ ดังนั้น ในกรณีดังกล่าว การพิจารณาว่าบริษัทในเครือเหล่านั้นจะต้องอยู่ภายใต้ Income Inclusion Rule หรือ Undertaxed Payment Rule จะต้องพิจารณาเป็นรายบุคคล (Entity-by-Entity Basis)¹¹⁴

1.2. กรณีที่เกิดการจัดเก็บภาษีภายใต้ Income Inclusion Rule ในรัฐที่ผู้ถือหุ้นรายย่อย (Minority Shareholder) ตั้งอยู่¹¹⁵

โดยส่วนใหญ่แล้ว หากมีการจัดเก็บภาษีภายใต้ Income Inclusion Rule ในรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule เกิดขึ้น ในทางกลับกัน หากไม่มีบริษัทในเครือที่มีอำนาจและการควบคุม ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ที่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ได้ ในกรณีนี้ Undertaxed Payment Rule จะเข้ามารองรับการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมตามลำดับ

อย่างไรก็ดี กรณีที่อาจจะก่อให้เกิดความซับซ้อน คือกรณีที่มีเพียงบริษัทในเครือผู้ถือหุ้นรายย่อย (Minority Shareholder) เท่านั้น ที่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ บริษัทในเครือที่มีอำนาจในการบริหารจัดการรายอื่น ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ล้วนตั้งอยู่ในรัฐที่ยังมิได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน ในกรณีดังกล่าว ผู้ถือหุ้นรายย่อยจะต้องนำกำไรของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่เสียภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ตามสัดส่วนของหุ้นที่ตนถือมาเป็นเงินได้ของตนภายใต้ Income Inclusion Rule และจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่หลงเหลือเท่านั้นจึงจะตกอยู่ภายใต้ Undertaxed Payment Rule

¹¹⁴ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก

¹¹⁵ Ibid.

1.3. กรณีรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์¹¹⁶

ภายใต้ GloBE Rules การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule สามารถจัดเก็บได้เฉพาะกับเงินได้ที่กำเนิดขึ้นในต่างประเทศเท่านั้น กล่าวคือ ในกรณีรัฐได้นำ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน รัฐจะไม่สามารถใช้กฎเกณฑ์ทั้ง 2 กฎเกณฑ์ในการจัดเก็บเงินได้ที่กำเนิดขึ้นภายในรัฐของตนเองได้

ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการข้ามชาติใช้ผลประโยชน์จากการตั้งสำนักงานใหญ่ในเขตพื้นที่ที่จัดเก็บภาษีต่ำ ในกรณีรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ได้นำ Income Inclusion Rule ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแล้ว และปรากฏว่ารัฐของบริษัทแม่ดังกล่าวมีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ รัฐก็ยังสามารถใช้ Income Inclusion Rule เพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากรัฐอื่นๆได้ แต่เงินได้ของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐดังกล่าวเองจะต้องอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมของ Undertaxed Payment Rule ในรัฐอื่นๆเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ในบริบทนี้ Undertaxed Payment Rule จะกลายเป็นกฎเกณฑ์หลักที่เข้ามาแทนที่ Income Inclusion Rule เพื่อจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่ชำระให้แก่บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐเดียวกันกับบริษัทแม่ซึ่งเป็นรัฐที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวอาจจะก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ไม่สมมูล โดยเฉพาะในกลุ่มกิจการข้ามชาติที่มีการดำเนินธุรกิจอยู่ในรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่เป็นหลัก เนื่องจากค่าตอบแทนที่ชำระมายังรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่จะก่อให้เกิดภาวะภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule ในรัฐอื่นเสมอ ถึงแม้ว่าโครงสร้างการจ่ายค่าตอบแทนข้ามพรมแดนดังกล่าวจะไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อกัดกร่อนฐานภาษีก็ตาม ดังนั้น จึงมีการกำหนดข้อจำกัดพิเศษสำหรับจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนจากรัฐดังกล่าว ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในภายหลัง

2. กลไกการปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule¹¹⁷

การปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule จะสามารถทำได้เฉพาะในกรณีที่บริษัทในเครือ (โดยต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้จ่าย”) อยู่ในรัฐที่มีการนำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้แล้วเท่านั้น โดย Undertaxed Payment Rule จะมีผลบังคับใช้กับผู้จ่ายที่ชำระค่าตอบแทนให้แก่บริษัทในเครือ (โดยต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้รับ”) ที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ ดังนั้น จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่

¹¹⁶ Ibid., pp. 122-123.

¹¹⁷ Ibid., pp. 123-128.

สามารถปันส่วนได้จะต้องพิจารณาจากค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระให้แก่ผู้รับที่อยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ โดยการปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule มี 2 ขั้นตอน ดังนี้

1. การปันส่วนภาษีเพิ่มเติมจากผู้รับไปให้ผู้จ่ายตามสัดส่วนระหว่างจำนวนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายรายนั้นได้ชำระให้แก่ผู้รับต่อผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายทุกรายชำระให้แก่ผู้รับ โดยการปันส่วนภาษีจะต้องคำนวณเป็นรายบุคคล (Entity-by-Entity Basis) ตามสมการ ดังนี้¹¹⁸

$$\frac{\text{จำนวนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายรายนั้นชำระให้แก่ผู้รับ}}{\text{ผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายทุกรายชำระให้แก่ผู้รับ}}$$

อย่างไรก็ดี ข้อจำกัดที่สำคัญ คือ จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้ จะต้องไม่เกินผลคูณของ 1. อัตราภาษีในรัฐของผู้จ่าย (Domestic Covered Tax Rate) กับ 2. จำนวนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายได้ชำระให้แก่ผู้รับโดยตรง

ทั้งนี้ การปันส่วนภาษีภายใต้ขั้นตอนที่ 1 อาจจะไม่เพียงพอที่จะครอบคลุมจำนวนเต็มของภาษีเพิ่มเติมเนื่องจากกรณี ดังนี้

- ก. ผู้จ่ายชำระค่าตอบแทนทางอ้อมผ่านบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่ยังมิได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้ ส่งผลไม่สามารถปันส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ขั้นตอนที่ 1 ได้ ยกตัวอย่าง เช่น
- ข. ข้อจำกัดจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้ส่งผลให้การปันส่วนในขั้นตอนที่ 1 ไม่ครบถ้วน

ดังนั้น ในกรณีที่การปันส่วนภาษีภายใต้ขั้นตอนที่ 1 ไม่เพียงพอที่จะใช้ในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อย่างครบถ้วน จะต้องทำการปันส่วนภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งในขั้นตอนที่ 2 ดังนี้

2. ในกรณีที่ผู้จ่ายชำระหรือได้รับค่าตอบแทนจากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (Related Party) (ไม่ว่าจะภายในหรือนอกประเทศ) รายการดังกล่าวจะต้องนำมาเพื่อคำนวณยอดสุทธิของรายจ่ายภายใน

¹¹⁸ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก

กลุ่มบริษัท (Net Intragroup Expenditure) โดย “ยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท (Net Intragroup Expenditure)” หมายถึง ผลต่าง (ค่าสัมบูรณ์) ระหว่าง ก. ผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (รวมถึงค่าตอบแทนที่พิจารณาภายใต้ขั้นตอนที่ 1) และ ข. ผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายได้รับจากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน โดยจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้ สามารถคำนวณได้ตามสมการ ดังนี้¹¹⁹

$$\frac{\text{ยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัทของผู้จ่ายรายนั้นๆ}}{\text{ผลรวมของยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มของผู้จ่ายทุกราย}}$$

ทั้งนี้ การปันส่วนภาษีในขั้นตอนที่สอง มีข้อจำกัดที่สำคัญเช่นเดียวกับการปันส่วนภาษีในขั้นตอนแรก ซึ่งก็คือการที่จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้ จะต้องไม่เกินผลคูณของ 1. อัตราภาษีในรัฐของผู้เสียภาษี (Domestic Covered Tax Rate) กับ 2. ยอดรวม (Gross Amount) ของค่าตอบแทนที่มีการชำระ หรือได้รับระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ตามที่พิจารณาเพื่อการคำนวณภายใต้การปันส่วนภาษีในขั้นตอนที่ 2 ทั้งนี้ จะไม่รวมไปถึงค่าตอบแทนโดยตรงที่ใช้เพื่อคำนวณการปันส่วนภาษีในขั้นตอนที่ 1 นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้จ่ายได้รับจำนวนค่าตอบแทนมากกว่าจำนวนค่าตอบแทนที่ตนจ่ายออกไป ผู้จ่ายจะไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของการปันส่วนภาษีในขั้นตอนที่ 2

จากที่ได้ทราบถึงวิธีการปันส่วนภาษี 2 ขั้นตอนข้างต้น สรุปได้ว่า การปันส่วนภาษีในขั้นตอนแรก คือ การป้องกันการชำระค่าตอบแทนโดยตรง เช่น ค่าสิทธิ และดอกเบี้ย ซึ่งมักจะเป็นค่าตอบแทนที่ผู้เสียภาษีในรัฐชำระเพื่อกีดกร่อนฐานภาษีในรัฐของตนเอง ในขณะที่การปันส่วนภาษีในขั้นตอนที่ 2 เป็นดังแผนสำรองสำหรับการจัดเก็บภาษีใต้ GloBE Rules เนื่องจากหากมีการปันส่วนภาษีภายใต้ขั้นตอนที่ 1 เพียงขั้นตอนเดียวที่พิจารณาจากค่าตอบแทนที่มีการชำระโดยตรงระหว่างบริษัทในเครือเท่านั้น อาจสร้างแรงจูงใจให้กลุ่มกิจการข้ามชาติหาช่องทางในการชำระค่าตอบแทนดังกล่าวทางอ้อม โดยชำระให้แก่บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีได้มีการนำ Undertaxed Payment Rule ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแทน

¹¹⁹ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 4 ในภาคผนวก

3. ข้อจำกัดในการปันส่วนภาษีเพิ่มเติมไปยังรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์¹²⁰

รัฐที่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule คือรัฐที่ได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแล้ว โดยอัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐดังกล่าวจะต้องไม่ต่ำไปกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ รัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule ถึงแม้ว่ารัฐได้นำกฎหมายเข้าไปปรับใช้แล้วก็ตาม อย่างไรก็ตาม รัฐที่ไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจในปีภาษีนั้นๆ จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule ได้ เนื่องจากการที่ธุรกิจของกิจการข้ามชาติมีผลขาดทุนในรัฐดังกล่าว อาจเป็นปัจจัยบ่งชี้ว่ามีการชำระค่าตอบแทนภายในกลุ่มที่เข้าข่ายการใช้กลยุทธ์ BEPS

4. ข้อจำกัดในการปันส่วนภาษีเพิ่มเติมจากรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่¹²¹

กล่าวโดยสรุปแล้ว การปันส่วนภาษีในแต่ละขั้นตอนล้วนมีข้อจำกัดที่ต้องพิจารณาในการคำนวณ ยิ่งไปกว่านั้น ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น ในกรณีที่รัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ Undertaxed Payment Rule จะกลายเป็นกฎเกณฑ์หลักที่เข้ามาแทนที่ Income Inclusion Rule เพื่อจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่จ่ายไปให้แก่ผู้รับที่อยู่ในรัฐเดียวกันกับบริษัทแม่ โดย Undertaxed Payment Rule จะกำหนดข้อจำกัดพิเศษสำหรับจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนจากผู้รับในรัฐดังกล่าว¹²² กล่าวคือ จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้จะต้องไม่เกินผลคูณของ 1. อัตราภาษีเพิ่มเติม กับ 2. ยอดรวมของค่าตอบแทนที่ผู้รับในรัฐบริษัทแม่ได้รับ โดย “อัตราภาษีเพิ่มเติม” หมายถึงผลต่างระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงขั้นต่ำที่กำหนด และอัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐในปีภาษีนั้นๆ ตามที่คำนวณภายใต้ขั้นตอนในหัวข้อที่ 3.2.2.¹²³

¹²⁰ Ibid., pp. 129-130.

¹²¹ Ibid., pp. 130-132.

¹²² ในบริบทนี้ ค่าตอบแทนที่ชำระมายังรัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่จะก่อให้เกิดภาระภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule ในรัฐอื่นเสมอ ถึงแม้ว่าโครงสร้างการจ่ายค่าตอบแทนข้ามพรมแดนดังกล่าวจะไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อคัดกร่อนฐานภาษีก็ตาม ดังนั้น วัตถุประสงค์ของข้อจำกัดในส่วนนี้จึงมีไว้เพื่อจำกัดภาระทางภาษีของผู้จ่ายในรัฐอื่นๆ

¹²³ รายละเอียดสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในหน้าที่ 130-132 ของรายงาน Pillar Two

5. กลไกเพื่อบังคับเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule¹²⁴

ภายหลังการป็นส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule บริษัทในเครือ (ต่อไปในหัวข้อย่อนี้ จะเรียกว่า “ผู้เสียภาษี”) ที่มีภาระต้องชำระภาษีเพิ่มเติมดังกล่าวจะไม่สามารถลดภาระภาษีที่ต้องชำระภายใต้ Undertaxed Payment Rule ได้เว้นแต่จะสามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้ได้

- ก. พิสูจน์ว่าเงินได้จำนวนนั้นๆ ต้องอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีของ Income Inclusion Rule
- ข. พิสูจน์ว่าบริษัทในเครือรายอื่นๆอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเทียบเท่ากับรัฐของตน
- ค. พิสูจน์ว่าไม่สามารถป็นส่วนภาษีได้เนื่องจากมีข้อจำกัดในการป็นส่วนภาษีเพิ่มเติมตามที่กล่าวไว้ในข้างต้น

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่พบว่าผู้เสียภาษีมักจะชำระภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule จริง ผู้เสียภาษีจะต้องจัดเตรียมเอกสาร และข้อมูลตามรูปแบบที่เป็นมาตรฐาน ให้แก่หน่วยงานทางภาษีในรัฐของตน โดยคาดการณ์ว่าข้อมูลที่จะต้องจัดเตรียมมีดังต่อไปนี้

- ก. รายชื่อบริษัทในเครือทุกรายของกิจการข้ามชาติ และผลการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในแต่ละรัฐที่กิจการข้ามชาติดำเนินธุรกิจอยู่
- ข. จำนวนภาษีเพิ่มเติมในทุกรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์
- ค. จำนวนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระให้แก่ผู้รับที่อยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์
- ง. จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ป็นผลภายใต้ขั้นตอนที่ 1
- จ. ยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่ม (Net Intragroup Expenditure) ของผู้จ่ายแต่ละราย

3.2.4. ข้อเสนอเพื่อลดความซับซ้อนในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Simplification Options)

ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 3.2.2 จะเห็นได้ชัดว่าการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงคือส่วนสำคัญที่สุดของมาตรการ GloBE Rules อย่างไรก็ตาม เนื่องจากขั้นตอนการคำนวณมีความซับซ้อนเป็นอย่างมาก จึงอาจ

¹²⁴ Ibid., pp. 135-137.

ส่งผลให้เกิดความยากลำบากในการนำไปปรับไปใช้ในทางปฏิบัติ และการบริหารจัดการ โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ทั้งนี้ มาตรการ Pillar Two จึงได้เสนอวิธีเพื่อลดความซับซ้อน (Simplification Measures) โดยมีรายละเอียดตามที่สรุปไว้ด้านล่างดังนี้¹²⁵

1. การใช้บทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นทางออก (Safe Harbour) เพื่อลดภาระการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มกิจการข้ามชาติ กล่าวคือ เป็นวิธีที่อนุญาตให้กลุ่มกิจการข้ามชาติใช้ข้อมูลที่เดิมที่กลุ่มบริษัทต้องจัดทำอยู่แล้วในการจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ (bBCR) เพื่อลดภาระในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง เนื่องจากรายงานข้อมูลรายประเทศมีข้อมูลทางการเงินของแต่ละรัฐ ซึ่งมีการระบุถึงกำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี และจำนวนภาษีที่นิติบุคคลต้องจ่ายไว้อยู่แล้ว ดังนั้น กลุ่มกิจการข้ามชาติจึงสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าว ปรับปรุงบางรายการที่มีนัยยะสำคัญ เพื่อใช้ในการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริงได้
2. การอนุญาตให้กลุ่มกิจการข้ามชาติยกเว้นการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงในกรณีที่รัฐนั้นๆมีกำไรก่อนหักภาษีไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนด (De Minimis Profit Exclusion) กล่าวคือ รัฐที่กิจการข้ามชาติดำเนินการอยู่ที่มีกำไรเกินกว่าร้อยละ 2.5 ของกำไรรวมทั้งหมดในกลุ่มกิจการข้ามชาติเท่านั้น ที่ต้องทำการคำนวณเพื่อหาอัตราภาษีที่แท้จริง
3. การใช้ผลลัพธ์ของการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงสำหรับหนึ่งปีภาษีเป็นฐานเพื่อให้ครอบคลุมการคำนวณสำหรับระยะเวลา 3-6 ปีภาษีในอนาคต เพื่อลดภาระการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง โดยจะมีข้อกำหนดให้กลุ่มกิจการข้ามชาติต้องจัดทำรายงานประจำปีเพื่อชี้แจงและพิสูจน์ให้เห็นว่าธุรกิจของตนไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงของตัวเลขในรายการต่างๆอย่างมีนัยยะสำคัญที่มีผลกระทบต่อ การคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง
4. การอนุญาตให้หน่วยงานภาษีที่จัดตั้งโดย Inclusive Framework มีส่วนร่วมในการแนะแนวในการบริหารภาษี (Tax Administrative Guidance) กล่าวคือ กำหนดให้หน่วยงานภาษีดังกล่าวดำเนินการ และเจรจาร่วมกันกับผู้มีส่วนได้เสียของกิจการข้ามชาติ เพื่อพิจารณาว่ารัฐใดมีความเสี่ยงที่จะต้องทำการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง โดยอาจมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ว่าฐานภาษีในรัฐใดที่มีแนวโน้มว่าจะส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด รวมถึง ผู้มีส่วนได้เสียจะต้องเข้าร่วมทำการประชุม เพื่อหารือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อจะได้สามารถเลือก

¹²⁵ Ibid., pp. 103-108.

คำนวนหาอัตราภาษีที่แท้จริงเฉพาะกับรัฐที่มีความเสี่ยงสูงหลังจากทำการประเมินแล้วเท่านั้น เป็นต้น

ทั้งนี้ การปรึกษาหารือสาธารณะ (Public Consultation) ออนไลน์เมื่อวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2564¹²⁶ แสดงให้เห็นว่าวิธีที่ได้รับการยอมรับมากที่สุดคือวิธีที่ 4 โดยองค์กรพัฒนาเอกชน (อพช.) หรือที่รู้จักกันอย่างแพร่หลายว่า เอ็นจีโอ (Non Governmental Organizations: NGOs) หลายองค์กรได้วิพากษ์วิจารณ์หลักการ และข้อกำหนดภายใต้วิธีที่ 1 และ 2 ว่าวิธีดังกล่าวจะสร้างความซับซ้อนอีกรูปแบบหนึ่งต่อการบริหารจัดการ ในขณะที่วิธีที่ 3 มีความไม่แน่นอน และอาจสร้างช่องโหว่ให้การทุจริตได้

3.2.5. กฎพิเศษสำหรับกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ Orphan Entities

มาตรการ Pillar Two กำหนดกฎเกณฑ์พิเศษเพื่อใช้สำหรับกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และกิจการไร้เจ้าของ (Orphan Entities) ด้วยเหตุที่ว่าเงินลงทุนที่กิจการข้ามชาติได้รับจากกิจการร่วมค้า มักจะได้รับการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ซึ่งจะได้รับการยกเว้นภายใต้ขั้นตอนที่ 2 (การปรับปรุงเพื่อป้องกันผลแตกต่างถาวร) ของการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน มาตรการ Pillar Two จึงกำหนดให้เงินได้ดังกล่าวอยู่ภายใต้ Income Inclusion Rule (ฉบับพิเศษ) ที่จะมีความซับซ้อนน้อยลงเนื่องจากจะใช้บริการพิจารณาทั่วโลก (Worldwide Blending) แทน และในส่วนของกิจการไร้เจ้าของ รายงาน Pillar Two ได้กล่าวถึงกรณีที่โครงสร้างธุรกิจบางรูปแบบอาจสร้างช่องโหว่ให้กิจการข้ามชาติสามารถถ่ายโอนกำไรไปยังบุคคลที่เป็นกิจการไร้เจ้าของ โดยมาตรการ Pillar Two จะกำหนดให้ Undertaxed Payment Rule มีผลกับเงินได้บางประเภท¹²⁷

3.2.6. ความขัดแย้งระหว่าง GloBE Rules และแนวทางเก็บภาษีจากรายได้ทรัพย์สินทางปัญญาทั่วโลก (GILTI) ของอเมริกา

ความขัดแย้งในเชิงอาจเกิดขึ้นได้ระหว่างแนวทางเก็บภาษีจากรายได้ทรัพย์สินทางปัญญาทั่วโลก (Global Intangible Low-taxed Income: GILTI) ของสหรัฐอเมริกาและกฎเกณฑ์ภายใต้ GloBE Rules

¹²⁶ ข้อมูลเพิ่มเติมสามารถศึกษาได้จากวีดิโอย้อนหลังในเวปไซต์ดังต่อไปนี้ <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

¹²⁷ รายละเอียดสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในบทที่ 8 ในรายงาน Pillar Two

ดังนั้น โดยความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่าง GILTI และ GloBE Rules คือ GILTI คำนึงว่าบริษัทในเครือซึ่งบริษัทแม่มีอำนาจควบคุมได้ในต่างประเทศ (Controlled Foreign Company: CFC) เป็นนิติบุคคลรายเดี่ยว หรือ การพิจารณาแบบ Worldwide Blending นั้นเอง และมีผลเฉพาะกับเงินได้บางประเภทเท่านั้น ในขณะที่ GloBE Rules กำหนดให้ทำการพิจารณาอัตราภาษีที่แท้จริงเป็นรายรัฐ (Jurisdictional Basis) และจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมโดยพิจารณาเป็นรายบุคคล (Entity-by-Entity Basis) และยังมีผลกับเงินได้ทุกประเภทอีกด้วย¹²⁸

ทั้งนี้ การปรึกษาหารือสาธารณะ (Public Consultation) ออนไลน์เมื่อวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2564 แสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้สูงที่อาจจะกำหนดให้ GILTI เข้าข่าย หรืออยู่ในขอบเขตของ Income Inclusion Rule กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ กำหนดให้ GILTI เปรียบเสมือน Income Inclusion Rule อีกชนิดหนึ่ง (Qualifying IIR) ซึ่งหมายความว่า Undertaxed Payment Rule จะไม่สามารถถูกใช้เพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ของบริษัทในเครือที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GILTI ได้

3.3. Subject to Tax Rule (STTR)

อนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะจำกัดสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้บางรายการ โดยเฉพาะค่าตอบแทนดังเช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และค่าสิทธิ เป็นต้น โดยอนุสัญญาภาษีบางฉบับอาจกำหนดให้ ละเว้นการจัดเก็บภาษีจากรายการดังกล่าว หรือลดอัตราการจัดเก็บภาษี ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้กิจการข้ามชาติมักใช้ผลประโยชน์จากการละเว้น หรือการลดอัตราภาษีดังกล่าวเป็นเครื่องมือเพื่อถ่ายโอนกำไรจากรัฐแหล่งเงินได้ไปยังรัฐอื่นๆ ซึ่งในหลายครั้ง รัฐอื่นๆก็อาจจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก (Nominal Tax Rate) หรือในบางกรณีอาจทำการยกเว้นภาษีให้กับรายการดังกล่าวอีกเช่นกัน จึงส่งผลให้ค่าตอบแทนเช่นนั้น อาจเสียภาษีในอัตราที่ต่ำมาก หรืออาจจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในรัฐใดเลย ดังนั้น Subject to Tax Rule จึงถูกออกแบบมาเพื่อจัดการกับโครงสร้างการจ่ายค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในรูปแบบดังกล่าว โดยจะกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือข้อจำกัดในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างคู่สัญญาของตน และสามารถจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทน ในกรณีที่ค่าตอบแทนถูกชำระไปยังรัฐที่ละเว้นภาษี หรือมีการจัดเก็บภาษีต่ำในอัตราที่ต่ำมากนั่นเอง

¹²⁸ Ibid., p. 18.

3.3.1. ขอบเขต (Scope) ของ Subject to Tax Rule

ขอบเขตของ Subject to Tax Rule สามารถพิจารณาได้จาก 1. การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด (Connected Person) และค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment) และ 2. การพิจารณาระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Threshold) ของค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment) โดยรายละเอียดในการพิจารณาดังนี้

1. การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด (Connected Person) และค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment)¹²⁹

ภายใต้ Subject to Tax Rule กำหนดให้มีผลบังคับใช้เฉพาะกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด (Connected Person) และค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment) เท่านั้น โดย “นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด” หมายถึง นิติบุคคลที่ควบคุม หรืออยู่ภายใต้การควบคุมของนิติบุคคลอีกรายหนึ่ง โดยเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณา คือ ความมีส่วนได้เสีย (Beneficial Interest) ทางผลประโยชน์ กล่าวคือ หากนิติบุคคลรายหนึ่งมีส่วนได้ส่วนเสียทางผลประโยชน์มากกว่า 50% (ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม) กับนิติบุคคลอีกรายหนึ่ง หรือหากมีนิติบุคคลที่สามที่มีส่วนได้ส่วนเสียทางผลประโยชน์ (ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม) กับสองนิติบุคคลดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด และในส่วนของนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในขอบเขตนี้ คือนิติบุคคลเดียวกันกับที่ไม่อยู่ในขอบเขตภายใต้ Globe Rules และสำหรับค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment) ได้แก่รายการค่าตอบแทนดังต่อไปนี้

- ก. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และค่าตอบแทน
- ข. ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fees)
- ค. ค่าประกันภัย (Insurance) และค่าเบี้ยประกันภัยต่อ (Reinsurance Premium)
- ง. ค่าธรรมเนียมการออกหนังสือค้ำประกัน (Guarantee Fee) ค่าธรรมเนียมนายหน้า (Brokerage Fee) และค่าธรรมเนียมทางการเงิน (Financing Fee)
- จ. ค่าเช่า (Rent) หรือค่าตอบแทนจากการให้สิทธิในการใช้สังหาริมทรัพย์ (Movable Property)

¹²⁹ Ibid., pp. 149-157.

ฉ. ค่าใช้จ่ายสำหรับการให้บริการเป็นตัวกลาง (Intermediately Services) สำหรับงานบริการต่างๆ เช่นการตลาด และการจัดซื้อ

อย่างไรก็ดี เพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้อน Subject to Tax Rule จะไม่ครอบคลุมไปถึงค่าตอบแทนที่มีสถานะเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ เนื่องจากรัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการเก็บภาษีเงินได้จำนวนดังกล่าวแล้ว

2. ระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Threshold) ของค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (Covered Payment)¹³⁰

จากที่เห็นในรายการข้างต้น Subject to Tax Rule มุ่งเน้นไปที่รายการที่มีโอกาสที่จะก่อให้เกิดการโยกย้ายกำไรสูง ทั้งนี้ จึงมีการเสนอเกณฑ์ หรือระดับที่ใช้วัดความมีสาระสำคัญของค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขต (ต่อไปในหัวข้อนี้ จะเรียกว่า “ค่าตอบแทน”) ผ่านการพิจารณา 3 วิธี ดังนี้

1. ใช้รายได้ที่บันทึกในการยื่นแบบข้อมูลรายประเทศ (CbCR) เป็นเกณฑ์วัดขนาดธุรกิจของกิจการข้ามชาติ หากธุรกิจมีขนาดใหญ่กว่าเกณฑ์ จะถูกพิจารณาว่าการชำระค่าตอบแทนระหว่างบริษัทในเครืออาจมีความเสี่ยงที่จะถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านวิธีการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรได้
2. ใช้มูลค่าของการชำระค่าตอบแทนแต่ละรายการเป็นเกณฑ์วัด กล่าวคือ หากจำนวนรวมของการชำระค่าตอบแทนเกินขอบเขตอาจมีความเสี่ยงที่จะถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านวิธีการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรได้เช่นกัน ทั้งนี้ เกณฑ์วัดจะมีผลบังคับใช้กับธุรกรรมทุกรายในปีภาษีดังกล่าว
3. การใช้สัดส่วนระหว่างจำนวนรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายได้ชำระ (หรือคาดว่าจะชำระ) ไปยังรัฐอื่นๆ ต่อยอดรวมของรายจ่ายในรัฐแหล่งเงินได้

โดยวิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 อาจก่อให้เกิดความซับซ้อนในการบริหารจัดการ เนื่องจากผู้จ่ายจำเป็นต้องพิจารณาการชำระค่าตอบแทนเป็นรายรายการ (Payment-by-Payment Basis) ณ วันที่ได้มีการทำธุรกรรม

¹³⁰ Ibid., pp. 157-159.

ว่าจะก่อให้เกิดภาระภาษีภายใต้ Subject to Tax Rule หรือไม่ ทั้งนี้ วิธีทั้ง 3 อาจมีเกณฑ์การกำหนดที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละรัฐเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจของแต่ละรัฐนั่นเอง

3.3.2. การทดสอบอัตราขั้นต่ำ (Nominal Rate Test)

ตามที่ได้กล่าวในข้างต้น Subject to Tax Rule จะมีผลบังคับใช้เพื่อพิจารณาค่าตอบแทนเป็นรายรายการ (Payment-by-Payment Basis) โดยจะอนุญาตให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือข้อจำกัดในอนุสัญญาภาษีซ้อน และสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ หากค่าตอบแทนอยู่ภายใต้อัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำมาก (Nominal Tax Rate) ในรัฐของผู้รับ ทั้งนี้ อัตราดังกล่าวไม่มีความเกี่ยวข้องกับการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ Globe Rules โดยการทดสอบอัตราขั้นต่ำดังกล่าว จะเริ่มจากการพิจารณาอัตราภาษีตามกฎหมาย (Statutory Rate) ในรัฐของผู้รับ และทำการพิจารณาในรัฐของผู้รับว่ามีการนำรายการดังต่อไปนี้เข้าไปปรับใช้หรือไม่¹³¹

- ก. การให้อัตราภาษีพิเศษ (Preferential Tax Rate) สำหรับค่าตอบแทน
- ข. การยกเว้นภาษีจำนวนหนึ่งให้แก่ค่าตอบแทน
- ค. การจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าความเหมาะสม
- ง. การอนุญาตให้ผู้จ่ายถือค่าตอบแทนดังกล่าวว่าเป็นรายจ่ายเพื่อลดหย่อนทางภาษี

เมื่อพิจารณารายการดังกล่าวแล้วพบว่ารัฐผู้รับค่าตอบแทนได้รับสิทธิประโยชน์จากรายการข้างต้น ทำให้เสียภาษีต่ำกว่าอัตราที่กำหนด ในกรณีดังกล่าวนี้ จะมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule จากค่าตอบแทนที่ได้รับการลดหย่อน หรือถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากดังกล่าว ทั้งนี้ รายงาน Pillar Two ยังมีได้กำหนดเกณฑ์อัตราขั้นต่ำ อย่างไรก็ตาม เพื่อป้องกันมิให้มีการจัดเก็บภาษีเกิน (Over-taxation) คาดว่าจะมีการกำหนดเงื่อนไขการทดสอบข้างต้น และจำกัดอัตราการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมให้ไม่เกินเกณฑ์อัตราภาษีที่แท้จริงขั้นต่ำ (Minimum Effective Tax Rate) ภายใต้ GloBE Rules

¹³¹ Ibid., p. 159.

3.3.3. การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Top-up Tax) ภายใต้กฎเกณฑ์ Subject to Tax Rule

ภายใต้ Subject to Tax Rule ในกรณีที่ค่าตอบแทนใดถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากในรัฐของผู้รับรัฐของผู้จ่าย (รัฐแหล่งเงินได้) จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมด้วยการหัก ณ ที่จ่าย จากยอดรวม (Gross Amount) ของค่าตอบแทนที่รัฐถิ่นที่อยู่ได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้ในอัตราที่กำหนดไว้ (รายงาน Pillar Two ยังมิได้กำหนดอัตราขั้นต่ำ) โดยอัตราภาษี หัก ณ ที่จ่าย สามารถคำนวณได้จากนำอัตราขั้นต่ำที่กำหนด ลบกับอัตราภาษีที่รัฐของผู้รับจัดเก็บจากค่าตอบแทน¹³² ยกตัวอย่าง เช่น หากอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้ คือ ร้อยละ 8 และรัฐของผู้รับมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 และอนุญาติให้ลดหย่อนภาษีกับค่าตอบแทนการใช้สิทธิได้ในอัตราร้อยละ 70 ในกรณีดังกล่าว ภายใต้การทดสอบในย่อหน้าข้างต้น อัตราการจัดเก็บภาษีของรัฐจะอยู่ที่ร้อยละ 6 ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์อัตราขั้นต่ำที่กำหนด ดังนั้น รัฐของผู้จ่ายจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมโดยการหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2 (8 – 2) จากผู้จ่ายนั่นเอง

ทั้งนี้ ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 3.1. Income Inclusion Rule มีลำดับความสำคัญเหนือ Undertaxed Payment Rule ในขณะที่ Subject to Tax Rule จะมีลำดับความสำคัญเหนือกฎเกณฑ์ทั้งสองดังกล่าว ทั้งนี้ “ลำดับความสำคัญ” ในบริบทนี้มีไม่ได้หมายความว่าหากมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule แล้ว จะไม่มีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ GloBE Rules แต่หมายความว่า จะต้องมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule ก่อนเสมอ และผลลัพธ์ของการจัดเก็บภาษีภายใต้ Subject to Tax Rule จะเป็นหนึ่งในตัวแปรเพื่อคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ GloBE Rules กล่าวคือ หากมีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule แล้ว จำนวนภาษีที่เก็บเพิ่มเติมดังกล่าวจะต้องถูกกำหนดไปยังบริษัทในเครือที่บันทึกค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ในบัญชีการเงินของตน (ผู้รับ) ในฐานะของ “Covered Tax” เพื่อคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง¹³³

3.4. การนำมาตรการ Pillar Two ไปปรับใช้ (Implementation)

รัฐสามารถนำ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนในแบบที่เหมาะสม ตราบเท่าที่หลักการยังสอดคล้องกับข้อกำหนดภายใต้ GloBE Rules

¹³² Ibid., pp. 160-163.

¹³³ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากตัวอย่างที่ 5 ในภาคผนวก

ในขณะที่เดียวกัน Subject to Tax Rule และ Switch-over Rule สามารถนำไปปรับใช้ได้โดยการปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ แต่ละประเทศสามารถเลือกเฉพาะกฎเกณฑ์ที่เหมาะสมเพื่อจะนำไปปรับใช้ในประเทศของตน หรือจะนำทุกกฎเกณฑ์เข้าไปปรับใช้ก็ได้¹³⁴

นอกจากนี้ รายงาน Pillar Two กล่าวถึงความเป็นไปได้ที่ Subject to Tax Rule อาจสามารถนำไปปรับใช้ผ่านภาคี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)¹³⁵ หรืออาจจะสร้างภาคีชนิดใหม่เพื่อส่งเสริมให้กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้ Pillar Two มีความสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้ตามหลักสากลได้ ทั้งนี้ ในส่วนของภาคีที่ควรจะเข้าร่วมจะต้องรอบทสรุปของรายงาน Pillar 2 ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตต่อไป

ยิ่งไปกว่านั้น OECD จะมีการกำหนดร่างกฎหมายต้นแบบ (Model Legislation) เพื่อกำกับการใช้ Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule โดยรัฐแต่ละรัฐสามารถนำร่างต้นแบบดังกล่าวไปใช้เพื่อออกแบกฎหมายภายในประเทศของตนได้ ซึ่งในปัจจุบันร่างดังกล่าวอยู่ในขั้นตอนการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขโดยสมาชิก Inclusive Framework และเพื่อเพิ่มความโปร่งใสในการบังคับใช้ จะมีการกำหนดแนวทางตรวจสอบแบบพหุภาคี เพื่อตรวจสอบและพิจารณาว่าควรหรือไม่ควรมีการจัดเก็บภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule (ตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อ 3.2.3.2.) โดยแนวทางตรวจสอบดังกล่าวอาจจะเป็นส่วนหนึ่งของร่างกฎหมายต้นแบบข้างต้น¹³⁶

ท้ายที่สุด ตามที่ได้กล่าวในข้างต้น สมาชิก Inclusive Framework กำลังพิจารณาภาคีที่จะทำการออกแบบมาสำหรับมาตรการ Pillar Two เพื่อกำกับวิธีการใช้กฎเกณฑ์ ลำดับความสำคัญของกฎเกณฑ์ การนิยามคำศัพท์เฉพาะต่างๆ และเพื่อส่งเสริมให้มาตรการ Pillar Two มีความสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน อีกทั้ง ยังมีไว้เพื่อป้องกันกรณีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปรับใช้กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่น Subject to Tax Rule และ Switch-over Rule นั้นเอง¹³⁷

¹³⁴ Ibid., pp. 169-170.

¹³⁵ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) จัดตั้งขึ้นมาลดข้อขัดแย้งในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กิจการข้ามชาติใช้เพื่อหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยปัจจุบันมีสมาชิกเข้าร่วมภาคีจำนวน 95 ประเทศ และประเทศไทยเองได้แสดงความประสงค์ที่จะเข้าร่วมเมื่อปี พ.ศ. 2562 ที่ผ่านมา

¹³⁶ Ibid., pp. 174-175.

¹³⁷ Ibid.

บทที่ 4

ปัญหา แนวทาง และผลกระทบของการนำมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการสรุปให้เข้าใจภาพรวมของปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีมาตั้งแต่อดีต และยังส่งผลกระทบมาจนถึงปัจจุบัน นอกจากนี้จะกล่าวให้ทราบถึงเจตนารมณ์ของมาตรการ Pillar Two ผ่านมุมมองของผู้เขียน อีกทั้งจะทำการวิเคราะห์ให้เห็นถึงความท้าทายในการนำมาตรการ Pillar Two ของ OECD มาปรับใช้ในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา¹³⁸ ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย เพื่อให้ตระหนักถึงสถานการณ์ระหว่างประเทศควบคู่ไปกับบริบทของประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนา อีกทั้ง ยังทำการวิเคราะห์ให้เห็นถึงแนวทางที่เหมาะสมในการนำมาตรการ Pillar Two เข้ามาปรับใช้หากประเมินจากเนื้อหา และรายละเอียดของมาตรการ Pillar Two ฉบับปัจจุบัน ท้ายที่สุดผู้เขียนจะทำการเสนอแนะให้เห็นถึงแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนามาตรการ Pillar Two ผ่านมุมมองและบริบทของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

4.1. การปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศผ่านมาตรการ Pillar Two

การปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากระบบภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นระบบภาษีอากรที่มีผลกระทบไม่เพียงแต่รัฐใดรัฐหนึ่ง แต่ยังมีเชื่อมโยงกับทุกรัฐทั่วโลก จากการศึกษาพบว่าระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในรูปแบบดั้งเดิมนั้น มีข้อบกพร่องหรือช่องโหว่ของหลักการหรือแนวคิดที่ก่อให้เกิดปัญหาการบังคับใช้ตั้งแต่อดีตมาจนถึงปัจจุบัน อีกทั้ง เมื่อรูปแบบธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย ส่งผลให้หลักการดั้งเดิมของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และครอบคลุมถึงการดำเนินธุรกิจที่เกิดขึ้นในรูปแบบใหม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคดิจิทัล ที่รูปแบบธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ฉะนั้น หากระบบภาษีอากรระหว่างประเทศยังคงนำหลักการ

¹³⁸ ในเอกัตศึกษานี้ ประเทศกำลังพัฒนา หมายถึง ประเทศที่มีได้เป็นสมาชิกกลุ่มประเทศ OECD และ Group of Twenty (G20) โดยใน¹³⁸ ปัจจุบัน OECD ประกอบไปด้วยสมาชิกทั้งสิ้น 30 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยียม แคนาดา ชิลี โคลัมเบีย สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก เอสโตเนีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไชล์แลนด์ ไอร์แลนด์ อิสราเอล อิตาลี ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี ลัตเวีย ลิทัวเนีย ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ โปรตุเกส สาธารณรัฐสโลวาเกีย สโลวีเนีย สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา และ G20 คือการประชุมเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจการเงินของกลุ่มประเทศเศรษฐกิจก้าวหน้ากับประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (Emerging economies) สมาชิกประกอบด้วยสมาชิกของกลุ่ม G7 อันได้แก่ สหรัฐอเมริกา เยอรมนี ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส อิตาลี อังกฤษ แคนาดา และประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ ได้แก่ อาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล จีน อินเดีย อินโดนีเซีย เกาหลีใต้ เม็กซิโก รัสเซีย ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ ตุรกี และสหภาพยุโรป รวม 20 ประเทศ (สหภาพยุโรปถือว่าเป็น 1 ประเทศ)

ดั้งเดิมมาปรับใช้กับรูปแบบธุรกิจนี้ อาจส่งผลให้หลักการระบบภาษีอากรระหว่างประเทศไม่อาจรองรับจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดังกล่าวได้อีกต่อไป เนื่องจากธุรกิจดังกล่าวจะสามารถอาศัยข้อบกพร่อง หรือช่องโหว่ของหลักการดั้งเดิมเป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีอากรนั่นเอง

ด้วยเหตุนี้เอง การปฏิรูประบบภาษีอากรจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่งในปัจจุบัน ซึ่งการปฏิรูประบบภาษีอากรจะสำเร็จได้ต้องอาศัยความร่วมมือจากหลายประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความร่วมมือในรูปแบบพหุภาคี ไม่ว่าจะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูล หรือข้อเท็จจริงทางภาษีที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศ รวมถึงการระดมความคิด เพื่อช่วยกันแก้ปัญหาทางภาษีดังกล่าวก็ตาม โดยในส่วนนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ให้เห็นถึงความจำเป็นในการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยจะกล่าวให้เห็นถึงปัญหาของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ และจะมุ่งเน้นการวิเคราะห์ถึงการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศผ่านมาตรการ Pillar Two ซึ่งเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญที่สร้างขึ้นโดยมีเจตนารมณ์เพื่อปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยผู้เขียนจะนำเสนอการวิเคราะห์ทั้งมุมมองของ OECD และมุมมองของผู้เขียนว่าหากมีการนำมาตรการดังกล่าวเข้ามาปรับใช้แล้วจะช่วยเหลือปัญหาของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นได้อย่างไร

4.1.1. ปัญหาของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน

1. ความล้าหลังของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน

ตามที่ได้ทำการศึกษาจากบทที่ 2 ทำให้เห็นได้ชัดเจนว่าระบบภาษีอากรระหว่างประเทศตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันมีข้อบกพร่องที่สำคัญ ดังนี้ 1. ข้อจำกัดของคำนิยามสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ที่กำหนดว่าจำเป็นจะต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) 2. ช่องโหว่ที่เกิดขึ้นจากหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ในการควบคุมการกำหนดราคาโอน และ 3. ความไม่เหมาะสมของหลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) ในการพิจารณาการดำเนินธุรกิจของกิจการข้ามชาติ โดยปัจจัยดังกล่าวได้เปิดช่องทางให้กิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์ BEPS ซึ่งเป็นปัญหาที่สร้างผลกระทบในวงกว้าง ทั้งในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ส่งผลให้ทุกประเทศทั่วโลกตื่นตัวและพยายามหาทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการแก้ไขด้วยมาตรการฝ่ายเดียวหรือหลายฝ่าย เช่น โครงการ BEPS ก็ตาม อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ก็ยังไม่อาจแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นให้สิ้นสุดลงได้เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล (Digitalization) และการทวีความสำคัญของสินทรัพย์ไร้ตัวตน (Intangible

Assets) ซึ่งเอื้อประโยชน์ต่อการวางแผนภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติ และส่งผลให้การหลบหลีกภาษีสามารถเกิดขึ้นได้หลากหลายช่องทาง ทั้งนี้ งานวิจัยต่างประเทศพบว่ากิจการข้ามชาติมีการโยกย้ายกำไรเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมา โดยสะท้อนจากสัดส่วนกำไรต่อรายจ่ายบุคลากรของบริษัทที่ตั้งอยู่ในดินแดนปลอดภาษี และประเทศอื่น ๆ ซึ่งพบว่ามี ความแตกต่างสูงขึ้นเรื่อยๆ ส่งผลให้รัฐทั่วโลกเสียรายได้จำนวนกว่า 600 ล้านดอลลาร์สหรัฐในแต่ละปี¹³⁹

ทั้งนี้ ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการโยกย้ายกำไร เป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อรายได้ของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาอย่างมหาศาล เนื่องจากรายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหนึ่งในแหล่งรายได้หลักของประเทศเหล่านี้ โดยรายได้ภาษีที่รัฐต้องสูญเสียไปจากการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ เป็นรายได้ที่รัฐสามารถนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศชาติได้อย่างมหาศาล ดังเช่นประเทศไทยที่รายได้กว่าร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐมาจากการเก็บภาษีอากร โดยภาษีหลักที่สร้างรายได้ให้รัฐบาลไทยมากที่สุดคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ทั้งภาษีนิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁴⁰ อย่างไรก็ตามแม้ว่าประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีทางอ้อมได้ในปริมาณมาก แต่รายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ถือเป็นแหล่งเงินได้หลักอันดับสองรองจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นสัดส่วนมากกว่า 20% ของรายได้รัฐบาลทั้งหมด¹⁴¹ ฉะนั้น ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านการโยกย้ายกำไรจึงถือว่ามีผลกระทบที่สำคัญอย่างยิ่งสำหรับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาดังเช่นประเทศไทยนั่นเอง

2. การแข่งขันทางภาษีไปสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom)

การแข่งขันทางภาษีส่งผลให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉลี่ยในโลกลดลงจากร้อยละ 25.1 ในปี พ.ศ. 2543 สู่ร้อยละ 21.7 ในปี พ.ศ. 2563¹⁴² ซึ่งรัฐในทวีปยุโรปมักแข่งขันทางภาษีกันโดยใช้นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับเงินได้ที่กำเนิดมาจากทรัพย์สินทางปัญญา หรือที่รู้จักกันแพร่หลายในชื่อ Patent Box ยกตัวอย่างเช่น นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของประเทศเนเธอร์แลนด์ (Innovation Box) ซึ่งให้

¹³⁹ Nicholas Shaxson, "Tackling Tax Havens", *Finance & Development*, 56, 3, (2019): p. 7.

¹⁴⁰ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, "การจัดเก็บรายได้ของรัฐบางไทย ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2533 – 2557," ฉบับที่ 7/2558, สิงหาคม 2558, หน้า 10

¹⁴¹ อธิภัทร มุทีตาเจริญ และ กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์, "การหลบหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ สำคัญแค่ไหนสำหรับไทยและอาเซียน," ฉบับที่ 17/2019, 28 สิงหาคม 2019, p. 1.

¹⁴² VEPR, Oxfam in Vietnam, The PRAKARSA, & TAFJA. (2020). *Towards Sustainable Tax Policies in the ASEAN Region: The Case of Corporate Tax Incentives*. Hanoi, Vietnam, p. 3.

สิทธิในการลดหย่อนภาษีในอัตราร้อยละ 80 จากเงินได้ที่กำเนิดมาจากนิติบุคคลที่สร้างนวัตกรรม (Innovation) ใหม่ในประเทศ ในทางกลับกัน กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา โดยเฉพาะรัฐบาลในกลุ่มประเทศอาเซียนมักนิยมออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือที่เรียกกันว่า “Tax Holiday” โดยนโยบาย Tax Holiday มักเกิดขึ้นในรูปแบบการอนุญาตให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทที่เข้ามาลงทุนในอุตสาหกรรมที่รัฐกำหนดไว้ ตั้งแต่ 5 ปี จนถึง 20 ปี¹⁴³ เพื่อดึงดูดนักลงทุนให้เข้ามาดำเนินกิจกรรมในประเทศมากขึ้น ยกตัวอย่างเช่น ในปี พ.ศ. 2544 ประเทศเวียดนาม และประเทศฟิลิปปินส์พยายามแข่งขันกันเพื่อดึงดูดการลงทุนจากบริษัทแคนนอน โดยในเหตุการณ์ดังกล่าว บริษัทแคนนอนเลือกลงทุนในฟิลิปปินส์ เนื่องจากฟิลิปปินส์ตกลงให้สิทธิในยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 12 ปี ในขณะที่เวียดนามให้เพียง 10 ปี¹⁴⁴

อย่างไรก็ดี ถึงแม้ว่าจะมีกรณีตัวอย่างข้างต้น ซึ่งบ่งชี้ว่าการลดหย่อน หรือการยกเว้นภาษีอาจมีส่วนทำให้รัฐมีประสิทธิภาพในการแข่งขันเพื่อดึงดูดการลงทุนมากยิ่งขึ้น แต่การศึกษาจากรายงานของธนาคารโลกกลับแสดงให้เห็นว่า การลดอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนานั้น ไม่ใช่ปัจจัยที่สำคัญในระยะยาวเสมอไป เมื่อเทียบกับปัจจัยเรื่องสภาพแวดล้อมในการลงทุน โครงสร้างพื้นฐานในประเทศ การตลาด และศักยภาพของรัฐในการจัดการปกครอง¹⁴⁵ นอกจากนี้ การศึกษาอีกฉบับโดยธนาคารโลกที่มุ่งเน้นไปที่กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาในแอฟริกาตะวันออกพบว่ากว่าร้อยละ 93 ของนักลงทุนกล่าวว่ายังคงต้องการจะเข้าไปลงทุน แม้ว่าจะไม่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรัฐนั้นก็ตาม¹⁴⁶ ทั้งนี้ ในบริบทของประเทศไทยได้มีงานวิจัยแสดงให้เห็นที่สนับสนุนแนวความคิดที่ว่ามาตรการ Tax holiday อาจไม่ใช่เครื่องมือที่เหมาะสม และมีประสิทธิภาพที่สุดที่ใช้ในการดึงดูดนักลงทุน อีกทั้ง ผลการศึกษายังชี้ให้เห็นว่าการให้สิทธิประโยชน์ในรูปแบบของการลดหย่อน หรือการยกเว้นภาษี เป็นเพียงการแก้ไขปัญหาระยะสั้น ซึ่งสิ่งที่สำคัญกว่าการให้นโยบายสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว คือการพัฒนาทรัพยากรธรรมชาติ แรงงาน และสร้างสภาพแวดล้อมในการลงทุนเพื่อให้นักลงทุนเข้ามาลงทุนในระยะยาวแทน¹⁴⁷

¹⁴³ Ibid., p. 3.

¹⁴⁴ Ibid., p. 36.

¹⁴⁵ Sebastian James, “Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications,” World Bank, Washington, DC, December 2009, pp. 1-35.

¹⁴⁶ Actionaid, “Give us a break: Give us a break: How big companies are getting tax-free deals,” June 2013, p. 10.

¹⁴⁷ อธิภัทร มุทิตาเจริญ, “แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน”, ฉบับที่ 6/2016, 14 มีนาคม 2016, pp. 1-8.

ในทางกลับกัน งานวิจัยบางงานกล่าวว่านโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสามารถช่วยกระตุ้นการลงทุนได้จริง และความกังวลที่ว่ากิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์ BEPS ในการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นเป็นเพียงการตื่นตระหนกมากเกินไป¹⁴⁸ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับความคิดดังกล่าว ทั้งนี้ จากที่กล่าวมาข้างต้นก็ไม่สามารถสรุปได้ชัดเจนว่าการให้นโยบายสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะช่วยดึงดูดนักลงทุนได้จริงหรือไม่ เนื่องจากไม่พบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่รับรองว่านโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยเฉพาะ Tax Holiday สามารถช่วยเพิ่มศักยภาพในการลงทุนจากต่างประเทศได้จริง

นอกจากนี้ ในมุมมองของผู้เขียนเห็นว่านโยบายดังกล่าวสร้างความไม่เท่าเทียมต่อผู้ดำเนินธุรกิจภายในประเทศ อีกทั้ง การที่รัฐยอมเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีบางส่วนเพื่อสร้างนโยบายดังกล่าว ก็ยังไม่มีหลักฐานเชิงประจักษ์ หรือข้อพิสูจน์ใดที่ชัดเจนว่านโยบายทางภาษีดังกล่าวมีส่วนช่วยเพิ่มแรงจูงใจให้นักลงทุนได้จริง และทำให้การลงทุนในประเทศได้เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงในระยะยาวดังที่ได้กล่าวไปในข้างต้น ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้ในมุมมองของผู้เขียน เป็นนโยบายที่ไม่ควรนำมาปรับใช้หากต้องการให้เกิดการลงทุนอย่างยั่งยืนในประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจาก นโยบายดังกล่าวอาจช่วยดึงดูดการลงทุนในระยะสั้นเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้น การสร้างนโยบายทางภาษีดังกล่าวไม่เพียงแต่ก่อให้เกิดผลกระทบภายในประเทศ แต่ยังส่งผลกระทบในวงกว้างไปยังทุกประเทศทั่วโลก เนื่องจากการที่แต่ละประเทศพยายามที่จะแข่งขันการออกนโยบายสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการลงทุนในรัฐของตน ส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางภาษีที่อันตรายไปสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom) และยิ่งสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการใช้กลยุทธ์ BEPS อีกด้วย โดยงานวิจัยบ่งชี้ว่าประเทศไทย ประเทศอินโดนีเซีย และประเทศเมียนมาสูญเสียรายได้จากภาษีในอัตราร้อยละ 9 เนื่องมาจากกลยุทธ์ BEPS นั้นเอง¹⁴⁹

3. การจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

อนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่า 2,000 ฉบับซึ่งจัดทำขึ้นตั้งแต่ช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 60 จนถึงปัจจุบัน มักมีการจำกัดสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างชาติ ดังนี้ (1) รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติเฉพาะในกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่งเท่านั้น ตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้น และ (2) รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการชำระ

¹⁴⁸ Joosung Jun, “Tax Incentives and Tax Base Protection in Developing Countries”, 2018, pp. 73-122.

¹⁴⁹ VEPR, Oxfam in Vietnam, The PRAKARSA, & TAFJA. (2020). Towards Sustainable Tax Policies in the ASEAN Region: The Case of Corporate Tax Incentives. Hanoi, Vietnam, p. 2.

ค่าตอบแทน เช่น เงินปันผล ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียมการบริการ และดอกเบี้ยเงินกู้ที่นิติบุคคลต่างชาติชำระให้แก่บริษัทในเครือของตนเองในรัฐอื่นๆ ในอัตราที่จำกัด ซึ่งหลายครั้งจะเกิดขึ้นในรูปแบบของการหัก ณ ที่จ่ายในอัตราที่ต่ำกว่าเกณฑ์ในกฎหมายภายในประเทศของตนเอง ยิ่งไปกว่านั้น ในบางกรณีอาจมีเงื่อนไขหรือข้อกำหนดให้ยกเว้นภาษีจากการชำระค่าตอบแทนดังกล่าว โดยข้อจำกัดที่กล่าวมาข้างต้นได้เปิดช่องทางให้กิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์ต่างๆ เช่น Treaty Shopping หรือการหลีกเลี่ยงสถานะของการมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล

ทั้งนี้ ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน ซึ่งกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับ หรือผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนนั้น ส่งผลให้ประเทศกำลังพัฒนาอยู่ในตำแหน่งที่เสียเปรียบไปโดยปริยาย เนื่องจากกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาซึ่งถือบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้เป็นหลัก กล่าวคือเป็นสถานที่ที่มีกิจกรรมเกิดขึ้น แต่มิใช่สถานที่ที่ผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีถิ่นที่อยู่ โดยถึงแม้ว่าในปัจจุบัน ทุกประเทศได้รับความเสียหายจากโครงสร้างการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์ BEPS เช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี เนื่องจากรายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหนึ่งในแหล่งรายได้หลักของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา กลุ่มประเทศดังกล่าวจึงได้รับผลกระทบที่รุนแรงมากกว่ากลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ ควรให้ความสำคัญกับการมอบสิทธิ หรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างสมดุลระหว่างกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

4.1.2. มาตรการ Pillar Two กับการแก้ปัญหาหระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ

ตามที่ได้ทำการศึกษา และกล่าวถึงมาตรการ Pillar Two ไว้ในบทที่สาม สรุปได้ว่า วัตถุประสงค์หลักของมาตรการ Pillar Two คือ (1) เพื่อหยุดยั้งกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลือ และ (2) เพื่อหยุดยั้งการแข่งขันทางภาษีที่อันตรายสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom) โดยรายงาน OECD¹⁵⁰ อ้างว่าการกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) จะสามารถช่วยหยุดยั้งกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลือ รวมไปถึงการแข่งขันทางภาษีที่อันตรายได้ โดยมาตรการ Pillar Two ก่อให้เกิดผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี และรัฐต่างๆ กล่าวคือ จะช่วยลดแรงจูงใจในการใช้กลยุทธ์ BEPS เนื่องจากกลุ่มกิจการข้ามชาติจะต้อง

¹⁵⁰ OECD (2019), Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, 8 November – 2 December 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 6. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>

เผชิญกับการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม หากบริษัทในเครือของตนตั้งอยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด และในขณะเดียวกัน รัฐเองก็จะมีแรงจูงใจที่จะลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือออกแบบนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นอันตรายนั่นเอง ยิ่งไปกว่านั้น รายงานประเมินผลเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Impact Assessment) ของ OECD ได้แสดงให้เห็นว่ามาตรการ Pillar Two สามารถเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐทั่วโลก และจะส่งเสริมความสมดุลในการลงทุนของกิจการข้ามชาติ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวอาจไม่เพียงพอ โดยจะกล่าวถึงเพิ่มเติมต่อไป

ทั้งนี้ ตามที่กล่าวในหัวข้อข้างต้น ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบันกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับ หรือผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทน เช่น ค่าสิทธิ และดอกเบี้ยเงินกู้ ซึ่งหลักการนี้เอง ที่สร้างแรงจูงใจให้กิจการข้ามชาติเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ไว้ตัวตนไปยังรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ หรือรัฐที่มีนโยบายยกเว้นภาษีที่กำหนดมาจากทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการแก้ปัญหาที่แท้จริงจะต้องมุ่งเน้นไปที่ประเด็นดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเจตนารมณ์ของมาตรการ Pillar Two แล้ว จะเห็นได้ชัดว่ามาตรการ Pillar Two เป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อแก้ปัญหาทางอ้อม กล่าวคือ กิจการข้ามชาติยังคงสามารถใช้กลยุทธ์ BEPS ได้เช่นเดิม แต่การกระทำดังกล่าวจะส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ ซึ่งจะก่อให้เกิดภาระทางภาษีภายใต้มาตรการ Pillar Two นั่นเอง และในทำนองเดียวกัน นโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รุนแรง เช่น Tax Holiday ก็จะทำให้เสียประสิทธิภาพไปโดยปริยาย ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์เบื้องต้น สรุปได้ว่า ประสิทธิภาพของมาตรการ Pillar Two จะขึ้นอยู่กับพฤติกรรมของผู้เสียภาษี และประสิทธิภาพของรัฐในการบริหารจัดการหลังนำหลักการภายใต้ Pillar Two เข้าไปปรับใช้กับกฎหมาย หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศของตนเอง

4.2. ปัญหาและความท้าทายหากนำมาตรการ Pillar Two เข้ามาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

ในส่วนนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ให้เห็นถึงปัญหา และความท้าทายหากมีการนำมาตรการ Pillar Two เข้ามาปรับใช้ในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา โดยจะแบ่งเนื้อหาออกเป็น 4 ประเด็นหลัก ดังนี้

1. การเลือกปฏิบัติต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

จากการศึกษาหลักการ และกฎเกณฑ์ต่างๆภายใต้มาตรการ Pillar Two ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 ทำให้เห็นได้ชัดว่ากฎเกณฑ์ต่างๆที่นำเสนอขึ้นเพื่อใช้ในมาตรการนี้ มีการเลือกปฏิบัติต่อประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจาก มาตรการ Pillar Two ให้ความสำคัญต่อกฎเกณฑ์ที่มีฐานมาจากหลักถิ่นที่อยู่ (Residence-based Rule) ซึ่งก็คือ Income Inclusion Rule เป็นหลัก กล่าวคือ GloBE Rules กำหนดให้ Income Inclusion Rule มีลำดับความสำคัญเหนือกว่า Undertaxed Payment Rule ซึ่งหมายความว่า หากรัฐที่สำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ของกิจการข้ามชาตินำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน รัฐอื่นๆ จะไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ GloBE Rules ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ชัดว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์คือกลุ่มประเทศที่กิจการข้ามชาติจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานใหญ่

ทั้งนี้ หลักฐานเชิงประจักษ์ (Empirical Evidence) แสดงให้เห็นว่าสำนักงานใหญ่ของกิจการข้ามชาติ มักจะตั้งอยู่ในรัฐที่ตนได้เริ่มทำธุรกิจขึ้นมาในตอนแรก ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วคือสหรัฐอเมริกา สหภาพยุโรป และประเทศญี่ปุ่น กล่าวคือ กลุ่มประเทศเหล่านี้เองที่จะได้รับผลประโยชน์จาก GloBE Rules ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าสัดส่วนการลงทุนในต่างประเทศที่กำเนิดมาจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วจะลดลง (จากร้อยละ 86 ในปี พ.ศ. 2543 ลงมาสู้อยู่ที่ 69 ในปีพ.ศ. 2562) เนื่องจากการเติบโตที่เพิ่มมากขึ้นของกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (Emerging Economy) เช่น บราซิล รัสเซีย อินเดีย จีน และแอฟริกาใต้ หรือที่เรียกว่า “กลุ่มประเทศ BRICS” อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกิจการข้ามชาติที่มีรายได้รวมของกลุ่มเกิน 750 ล้านดอลลาร์เท่านั้นที่จะตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นกลุ่มกิจการข้ามชาติยักษ์ใหญ่ที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับเทคโนโลยี เช่น บริษัทแอปเปิล ไมโครซอฟท์ และกลุ่มกิจการข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจค้าธรรมชาติและน้ำมันปิโตรเลียม เช่น บริษัทเอกซอนโมบิล โดยกลุ่มบริษัทเหล่านี้มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในกลุ่มประเทศ OECD ด้วยเหตุผลข้างต้น จึงเห็นได้ชัดว่ามาตรการ Pillar Two เลือกปฏิบัติต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากสิทธิในการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะตกไปยังกลุ่มประเทศ OECD นั้นเอง

ทั้งนี้ สำหรับประเทศไทยนั้น มากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติมาจากประเทศญี่ปุ่น และสิงคโปร์ และในส่วนที่เหลือมักจะมาจากฮ่องกง สหรัฐอเมริกา เนเธอร์แลนด์ และประเทศจีน กล่าวคือ ประเทศเหล่านี้เองที่จะสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากนิติบุคคลต่างชาติในประเทศไทย ทั้งนี้ จากการศึกษาเบื้องต้นของผู้เขียน โดยพิจารณาจากทำเนียบรายชื่อบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่ที่สุดของโลก

(Forbes Global 2000) ประจำปี พ.ศ. 2562¹⁵¹ กิจกรรมข้ามชาติที่มีเงินได้รวมของกลุ่มเกิน 750 ล้านยูโรที่จดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานใหญ่อยู่ที่ประเทศไทยในปัจจุบันมีจำนวนน้อย ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) เครือเจริญโภคภัณฑ์ (CP) บริษัท ไทยเบฟเวอเรจ จำกัด (มหาชน) และบริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน) เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป คือ กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาที่มักจะอยู่ในบทบาทของรัฐแหล่งเงินได้ และมีได้เป็นถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ของกิจการข้ามชาติอาจจะไม่มีแรงจูงใจในการนำ Income Inclusion Rule มาปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนเนื่องจากไม่ได้รับผลประโยชน์จากกฎเกณฑ์ดังกล่าวมากนัก ในทางกลับกัน จะเห็นได้ชัดว่า Undertaxed Payment Rule ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่มีฐานมาจากหลักแหล่งเงินได้ (Source-based Rules) มีศักยภาพในการสร้างรายได้ให้แก่กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ดังกล่าวกลับถูกออกแบบให้เป็นเพียงแค่แผนการสำรองเท่านั้น และถึงแม้ว่ากลุ่มประเทศกำลังพัฒนาได้ผลักดันให้มีการเพิ่มเติม Subject to Tax Rule ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่มีรากฐานมาจากหลักแหล่งเงินได้ ให้เข้ามามีลำดับความสำคัญเหนือกฎเกณฑ์ภายใต้ GloBE Rules แต่ Subject to Tax Rule ตามรายงาน Pillar Two เป็นเพียงกฎเสริมที่แยกออกมาจาก GloBE Rules โดยความเชื่อมโยงเดียว คือ ภาษีที่จัดเก็บเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule จะต้องนำไปคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ GloBE Rules โดยจากที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษากระแสตอบรับจากเอกสารเสนอความคิดเห็นที่องค์การทั่วโลกจัดทำขึ้นเพื่อการปรึกษาหารือสาธารณะ (Public Consultation) ออนไลน์เมื่อวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2564 พบว่ามีการวิพากษ์วิจารณ์ถึง Subject to Tax Rule ในเรื่องของกลไก ความจำเป็น และข้อจำกัดต่างๆ รวมไปถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดกรณีการจัดเก็บภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น (Overtaxation) ฉะนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวอาจจะไม่ได้รับการยอมรับ และไม่ถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางและมีประสิทธิผลมากนัก

2. ความซับซ้อนของกฎเกณฑ์ และอุปสรรคในการบังคับใช้กฎเกณฑ์ภายใต้มาตรการ Pillar Two

ตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 3 จะเห็นได้ชัดว่ากฎเกณฑ์ และหลักการภายใต้มาตรการ Pillar Two มีความซับซ้อนเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะขั้นตอนการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง การยกยอดผลขาดทุน และการคำนวณภาษีเพิ่มเติมภายใต้ GloBE Rules ซึ่งจะสร้างภาระอันใหญ่หลวงให้แก่กลุ่มกิจการข้ามชาติ ในขณะเดียวกัน ความซับซ้อนดังกล่าวจะเป็นอุปสรรคกับหน่วยงานภาษีของรัฐเช่นกัน เนื่องจากรายงาน Pillar

¹⁵¹ Forbes Thailand, “15 บริษัทไทย ติดอันดับ Global 2000 ประจำปี 2019”, 9 สิงหาคม 2019.

Two กล่าวว่แม้ว่ารัฐแต่ละรัฐจะสามารถนำกฎเกณฑ์ภายใต้ GloBE Rules ไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนเองได้ แต่การนำไปปรับใช้จะต้องสอดคล้องกับแนวทางของ OECD ด้วยเหตุนี้เอง จึงอาจเกิดความซับซ้อน และยุ่งยากในการบังคับใช้เพราะอาจเกิดความขัดแย้งกับนโยบาย หรือกฎเกณฑ์ภายในประเทศของตน โดยในส่วนนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึง Undertaxed Payment Rule และ Subject to Tax Rule เป็นหลัก ในการวิเคราะห์เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวคือกฎเกณฑ์ที่มีฐานมาจากหลักแหล่งเงินได้ (Source-based Rules) ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่เอื้อต่อประโยชน์ของประเทศกำลังพัฒนานั่นเอง

โดยในส่วนของ Undertaxed Payment Rule สามารถเห็นได้ชัดกฎเกณฑ์ดังกล่าวมีความซับซ้อนเป็นอย่างยิ่ง และมีความยุ่งยากทางปฏิบัติ เนื่องจากนิติบุคคลต่างชาติจำเป็นต้องจัดเตรียมเอกสารในปริมาณมหาศาลเพื่อให้หน่วยงานของรัฐตรวจสอบ อีกทั้ง การที่ Undertaxed Payment Rule มุ่งเน้นไปที่ค่าตอบแทนที่ชำระภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติอาจก่อให้เกิดความซับซ้อนในการแยกแยะระหว่างธุรกรรมธรรมดา และธุรกรรมชำระค่าตอบแทนที่มีความเสี่ยงต่อการเกิดกลยุทธ์ BEPS นอกจากนี้ คาดว่าการจัดเตรียมเอกสารเพื่อสำแดงธุรกรรมดังกล่าวจะสร้างภาระให้แก่กิจการข้ามชาติเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในกรณีที่ได้รับเป็นบริษัทในเครือที่มีบุคคลที่สามถือหุ้น ทั้งนี้ ดังเช่นกรณีประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศที่เพิ่งเริ่มนำแนวทางการกำหนดราคาโอนเข้ามาปรับใช้ และเพิ่งเริ่มประกาศร่างหลักการเกี่ยวกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting) จึงเป็นประเทศที่มีประสบการณ์ในเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกิจการข้ามชาติ และหน่วยงานรัฐต่างชาติไม่มากเท่าที่ควร ดังนั้น ด้วยข้อจำกัดข้างต้นจึงอาจส่งผลให้การนำ Undertaxed Payment Rule มาปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงประเทศไทย จะต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการสูง และต้องใช้บุคลากรผู้เชี่ยวชาญจำนวนมาก

นอกจากนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าหลักการ และทฤษฎีของ Subject to Tax Rule นั้นดีต่อประเทศกำลังพัฒนา แต่อาจมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติเนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องทำการพิจารณาการชำระแบบรายรายการ (Payment-by-Payment Basis) ซึ่งการเก็บข้อมูลดังกล่าวได้จะต้องอาศัยฐานข้อมูลที่เชื่อมโยงระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี โดยเมื่อพิจารณาจากฐานข้อมูลภาษีของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาแล้ว พบว่ายังไม่ได้มีความเชื่อมโยงกันเท่าที่ควร¹⁵² เนื่องจากการเชื่อมโยงระบบข้อมูลต่างๆจะต้องอาศัยค่าใช้จ่าย

¹⁵² Michael Carnahan, "Taxation Challenges in Developing Countries," *Asia & the Pacific Political Studies*, 2, 1, (2015), pp. 169-182.

มหาศาล ยิ่งไปกว่านั้น Subject to Tax Rule อาจก่อให้เกิดกรณีการเก็บภาษีเกิน (Overtaxation) เนื่องจากการที่กฎเกณฑ์ดังกล่าวจัดเก็บภาษีผ่านวิธีการหัก ณ ที่จ่ายจากยอดรวม (Gross Amount) ของเงินได้ หรือค่าตอบแทน ซึ่งต่างจากการเก็บภาษีเงินได้จากกำไรนั่นเอง

3. ความจำกัดของข้อมูลในรายงานประเมินผลเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Impact Assessment)

จากการศึกษารายงานผลวิเคราะห์รายงานประเมินผลเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Impact Assessment: EIA) ของ OECD พบว่าในรายงานดังกล่าวมีข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อการศึกษา หรือวิเคราะห์ เพื่อให้ทราบถึงข้อดีข้อเสียของการนำมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความจำกัดของข้อมูลที่มีส่วนได้เสียกับประเทศกำลังพัฒนา กล่าวคือ ในรายงานดังกล่าว พบว่ามีการประมาณการณ์รายได้ของรัฐที่อาจเพิ่มขึ้นในการนำกฎเกณฑ์ภายใต้ Globe Rules เข้าไปปรับใช้ในแต่ละประเทศ ในทางกลับกันกลับไม่พบการประมาณการณ์รายได้ของรัฐที่อาจเพิ่มขึ้นหากนำ Switch-over Rule และ Subject to Tax Rule เข้าไปปรับใช้ โดยการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ จะทำให้รัฐแต่ละรัฐเห็นถึงความสำคัญ และประโยชน์จากการปรับใช้มาตรการ Pillar Two รวมถึงข้อจำกัด และผลกระทบกับประเทศของตนได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนานั้น ข้อมูลที่เพียงพอถือเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้สามารถตัดสินใจได้ว่าการรับมาตรการ Pillar Two เข้ามาปรับใช้จะเหมาะสมกับประเทศของตนได้มากน้อยเพียงใด มีความท้าทายอย่างไร และมาตรการดังกล่าวจะมีกฎเกณฑ์ที่เอื้อประโยชน์ของประเทศกำลังพัฒนามากน้อยเพียงใดนั่นเอง

4. ข้อจำกัดในการมีส่วนร่วมของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา และความโปร่งใสในการแชร์ข้อมูลให้กับสาธารณะ

จากการศึกษาพบว่า ความร่วมมือระหว่างประเทศที่ผ่านมา ยังไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของความร่วมมือกันในรูปแบบพหุภาคีได้ เนื่องจากขาดความเสมอภาคในการมีส่วนร่วมจากประเทศกำลังพัฒนา กล่าวคือ เมื่อหลักการ หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ในแต่ละโครงการสร้างขึ้นปราศจากความเข้าใจในสถานะ และบริบทของประเทศกำลังพัฒนา เช่นในกรณีของโครงการ BEPS ซึ่งกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามีบทบาทเป็นเพียง

ผู้ให้คำปรึกษา และผู้รับฟังเท่านั้น แต่ไม่ได้มีอำนาจในการตัดสินใจ¹⁵³ ส่งผลให้เกิดอุปสรรคในทางปฏิบัติ เนื่องจากการบังคับใช้กฎเกณฑ์อาจทำได้ยากสำหรับประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงประเทศไทยที่ยังไม่มีผู้เชี่ยวชาญ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องพอในการบังคับใช้ในทางปฏิบัติ ทำให้ประเทศกำลังพัฒนามักใช้เวลาและค่าใช้จ่ายมากในการปฏิบัติตามโครงการตามความร่วมมือระหว่างประเทศ อีกทั้ง การที่ประเทศพัฒนาแล้วมีอำนาจในการตัดสินใจ และอำนาจในการต่อรองเหนือกว่าประเทศกำลังพัฒนา จึงส่งผลให้ประเทศกำลังพัฒนาไม่กล้าที่จะแสดงความเห็น หรือข้อจำกัดที่ประเทศตนมีต่อการปฏิบัติตามความร่วมมือต่าง ๆ นั้นเอง

ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าจะมีการจัดตั้ง Inclusive Framework ขึ้นมาเพื่อสนับสนุนความร่วมมือในเชิงพหุภาคี ผู้เขียนสันนิษฐานว่าความเสมอภาคของสิทธิในการมีส่วนร่วมในการออกแบบมาตรการ Pillar Two ของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนานั้นยังคงมีสิทธิค่อนข้างจำกัด แม้ว่าสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จะมีจำนวนทั้งหมด 139 ประเทศ¹⁵⁴ แต่ทว่าส่วนใหญ่คือประเทศพัฒนาแล้ว หรือเป็นอาณานิคมของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ยกตัวอย่างเช่น ประเทศอังกฤษที่มีดินแดนภายใต้อธิปไตยของสหราชอาณาจักร (Crown Dependencies) และอาณานิคมโพ้นทะเล (Overseas Territories) เช่น หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน และ หมู่เกาะเบอร์มิวด้าสิทธิ ส่งผลให้บางประเทศมีสิทธิมากกว่า 1 เสียง ดังนั้น จึงส่งผลให้สิทธิในการออกเสียงของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาค่อนข้างจำกัด อย่างไรก็ตาม การมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็น หรือมีสิทธิมีเสียงในการสร้างมาตรการระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรการ Pillar Two ถือเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการสร้างความร่วมมือในรูปแบบฉันทามติ เนื่องจากความร่วมมือในลักษณะนี้จำเป็นต้องอาศัยความเป็นหนึ่งเดียว และต้องมีความเสมอภาคกันในทางผลประโยชน์ เพื่อที่จะทำให้ความร่วมมือดังกล่าวเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ท้ายที่สุด ผู้เขียนเห็นว่าขั้นตอนการทำงานของ Inclusive Framework ยังมีความโปร่งใสไม่เพียงพอ กล่าวคือ ในปัจจุบันสาธารณะชนไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลการประชุม หลักการในการออกแบบมาตรการต่างๆ รวมถึงเจตนารมณ์เบื้องหลังของการตัดสินใจ ทั้งนี้ ความโปร่งใสก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่สำคัญอย่างยิ่งสำหรับความร่วมมือทางภาษีระหว่างประเทศเนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญต่อการสร้างความมั่นใจให้แก่ประเทศที่ต้องรับมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้นั่นเอง

¹⁵³ Irene Burgers and Irma Mosquera. "Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?" *Erasmus Law Review*, 10, 1, (2017): p. 32.

¹⁵⁴ OECD (2021), Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

4.3. แนวทางที่เหมาะสมในการนำมาตรการ Pillar Two ของ OECD มาปรับใช้ผ่านมุมมองของประเทศกำลังพัฒนา

การวิเคราะห์ในหัวข้อที่ 4.2. แสดงให้เห็นว่าจำนวนภาษีที่สามารถจัดเก็บได้ภายใต้ Income Inclusion Rule นั้น ขึ้นอยู่กับจำนวนสำนักงานใหญ่ หรือบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้นๆ เนื่องจากตามหลักการแล้วผู้ที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule คือรัฐที่บริษัทแม่ของกิจการข้ามชาติตั้งอยู่ ซึ่งส่วนใหญ่คือกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วโดยเฉพาะกลุ่มประเทศ OECD นอกจากนี้ถึงแม้ว่าหลักการของ Undertaxed Payment Rule จะเอื้อประโยชน์ต่อรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งหมายถึงกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเป็นส่วนใหญ่ แต่ Undertaxed Payment Rule เป็นเพียงกฎเกณฑ์สำรองภายใต้ GloBE Rules ซึ่งมีแนวโน้มที่หลายประเทศโดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้วจะนำกฎเกณฑ์ Income Inclusion Rule ไปปรับใช้ในประเทศของตนก่อน จึงอาจส่งผลให้ Undertaxed Payment Rule มีศักยภาพในการสร้างรายได้ให้กับประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทยได้ไม่มากเท่าที่ควร ฉะนั้น หากพิจารณาจากหลักการ และกฎเกณฑ์ของมาตรการ Pillar Two ในรายงานฉบับปัจจุบัน จะเห็นว่า Subject to Tax Rule เป็นกฎเกณฑ์ที่เอื้อต่อประโยชน์ของรัฐแหล่งเงินได้ และมีลำดับความสำคัญเหนือ GloBE Rules จึงเหมาะสมที่สุดสำหรับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

ทั้งนี้ รายงาน Pillar Two แสดงให้เห็นว่าการนำ Subject to Tax Rule ไปปรับใช้สามารถทำได้ผ่าน 2 ช่องทาง ดังนี้ (1) เข้าร่วมเป็นสมาชิกของภาคีที่จะถูกตั้งขึ้นเพื่อดูแลเรื่องการจัดการภายใต้มาตรการ Pillar Two และปฏิบัติตามข้อแนะนำของภาคีดังกล่าว หรือ (2) ปรับเปลี่ยนอนุสัญญาภาษีซ้อนภายในประเทศตนเอง อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าทางเลือกที่สอง คือทางเลือกที่อาจจะก่อให้เกิดปัญหา และความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาภาษีซ้อนจำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ยิ่งไปกว่านั้น สถานะและอำนาจการต่อรองของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามิไม่เท่าเทียมกันกับกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ส่งผลให้การเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยตนเองอาจเกิดขึ้นได้ยาก และใช้ระยะเวลาอันเกินสมควร ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการเข้าร่วมเป็นสมาชิกของภาคีที่จะถูกตั้งขึ้นโดย Inclusive Framework เป็นทางเลือกที่เหมาะสมสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากจะช่วยสร้างกฎเกณฑ์ที่สมาชิกต้องปฏิบัติร่วมกันเพื่อทำให้การปรับใช้ Subject to Tax Rule เป็นไปได้อย่างเหมาะสมในทางปฏิบัติ

อย่างไรก็ดี ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อที่ 4.2. รายการประเมินผลกระทบที่เกิดจากการปรับใช้กฎเกณฑ์ต่างๆ (Impact Assessment) นั้น มิได้มีการคาดการณ์รายได้ที่เพิ่มขึ้นครอบคลุมไปถึงกรณีของ Subject to Tax Rule เหมือนดังกฎเกณฑ์อื่นๆ ภายใต้ GloBE Rules ยิ่งไปกว่านั้น ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อที่ 4.2. การปรึกษาหารือสาธารณะ (Public Consultation) ออนไลน์เมื่อวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2564 แสดงให้เห็นว่ามีองค์การจำนวนมาก โดยเฉพาะจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วมีการวิพากษ์วิจารณ์ Subject to Tax Rule ในเรื่องของกลไก ความจำเป็น และข้อจำกัดต่างๆ รวมไปถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดกรณีการจัดเก็บภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น (Overtaxation) ทั้งนี้ แม้ว่า Subject to Tax Rule จะมีข้อบกพร่องในบางประการตามที่ได้กล่าวไปแล้ว แต่ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาจากรายงาน Pillar Two ฉบับปัจจุบันจะเห็นว่า Subject to Tax Rule เป็นเพียงกฎเกณฑ์เดียวที่เหมาะสมที่สุดสำหรับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทย

อย่างไรก็ดี หากในอนาคตกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาสามารถมีสิทธิมีเสียงมากขึ้นในการเสนอแนวทางการปรับปรุงมาตรการ Pillar Two ฉบับปัจจุบัน ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องคำนึงถึงประเด็นดังต่อไปนี้

1. สร้างความเสมอภาคในการได้รับผลประโยชน์จากมาตรการ Pillar Two

เนื่องด้วยมาตรการ Pillar Two เป็นมาตรการที่ถูกนำเสนอขึ้นเพื่อป้องกันปัญหากลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลืออยู่ภายหลังจากโครงการ BEPS โดยจากการศึกษาหลักการ และกฎเกณฑ์ต่างๆของมาตรการดังกล่าวจากในบทที่ 3 จะเห็นได้ชัดว่ามาตรการ Pillar Two นี้ เป็นมาตรการในรูปแบบฉันทามติ ซึ่งจะต้องอาศัยความร่วมมือในระดับสากล เพื่อจะสร้างความเป็นหนึ่งเดียวกันของระบบภาษีอากรทั่วโลก ด้วยเหตุนี้เอง ความเสมอภาคในการได้รับผลประโยชน์จากมาตรการดังกล่าวจึงเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดที่จะช่วยให้มาตรการดังกล่าวนี้สามารถประสบความสำเร็จในเชิงปฏิบัติได้ กล่าวคือ มาตรการ Pillar Two ควรให้ความสำคัญกับการมอบสิทธิ หรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างสมดุลระหว่างกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี และสร้างแรงจูงใจในการให้ความร่วมมือจากประเทศกำลังพัฒนาอีกด้วย

อย่างไรก็ดี ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 4.2 ถึงปัญหาและความท้าทายที่อาจเกิดขึ้นจากการหลักการและกฎเกณฑ์ของมาตรการ Pillar Two แสดงให้เห็นว่ามาตรการ Pillar Two ในปัจจุบันนั้นอาจจะไม่ได้คำนึงถึงความเสมอภาคของการให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีกับประเทศกำลังพัฒนามากเท่าที่ควร ฉะนั้น

เพื่อให้เกิดความเสมอภาคดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการให้ลำดับความสำคัญของกฎเกณฑ์ โดยมุ่งเน้นไปที่กฎเกณฑ์ที่มีรากฐานมาจากหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งจะให้ผลประโยชน์แก่กลุ่มประเทศพัฒนา หรือ Undertaxed Payment Rule นั้นเอง เนื่องจาก เมื่อพิจารณาในเชิงทฤษฎีของ Subject to Tax Rule ตามที่ได้กล่าวในข้างต้นอาจจะเป็นกฎเกณฑ์ที่มีประโยชน์ต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา แต่ในทางปฏิบัติแล้วมีความเป็นไปได้ น้อยมากที่จะได้รับการยอมรับในเชิงสากล ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า Undertaxed Payment Rule น่าจะเป็นกฎเกณฑ์ที่ได้รับความยอมรับมากกว่า อย่างไรก็ตาม ความยั่งยืนของสถานการณ์ในปัจจุบัน คือ หากทำการสันนิษฐานว่า Undertaxed Payment Rule มีลำดับความสำคัญเหนือ Income inclusion Rule ก็ไม่ได้หมายความว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวจะเหมาะสมกับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาอย่างเช่นประเทศไทยอยู่ดี เนื่องจากการนำ Undertaxed Payment Rule เข้ามาปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศนั้น มีความซับซ้อนเป็นอย่างมากตามที่ได้กล่าวในข้างต้น

ทั้งนี้ การแก้ไขปรับปรุงให้ Undertaxed Payment Rule ให้มีลำดับความสำคัญเหนือ Income Inclusion Rule ดังที่เสนอไปในข้างต้น ก็อาจจะส่งผลให้เกิดกระแสวิพากษ์วิจารณ์จากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วได้เช่นกัน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักฐานเชิงประจักษ์แสดงให้เห็นว่ากลุ่มประเทศกำลังพัฒนาสูญเสียจากการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่มากกว่ากลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว อีกทั้ง กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาจำเป็นต้องพึ่งพารายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหลักในการพัฒนาประเทศ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การกำหนดให้กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาได้รับสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากมาตรการ Pillar Two เป็นข้อเรียกร้องที่สมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากบริบทของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาในปัจจุบัน

2. การแก้ไขความซับซ้อนของกฎเกณฑ์ และการบังคับใช้มาตรการ Pillar Two

ตามที่ได้กล่าวให้เห็นถึงปัญหาความซับซ้อนของกฎเกณฑ์ และการบังคับใช้มาตรการ Pillar Two ไปแล้วในข้างต้น จะเห็นได้ชัดว่ากฎเกณฑ์หลายกฎเกณฑ์มีความซับซ้อนและยากต่อการบริหารจัดการ ซึ่งไม่เพียงแต่จะสร้างภาระให้กับกลุ่มกิจการข้ามชาติ แต่ยังสร้างภาระให้กับหน่วยงานรัฐในแต่ละประเทศ เนื่องจากการบริหารจัดการให้มีประสิทธิภาพจะต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจ และเชี่ยวชาญในเรื่องนี้ ส่งผลให้กฎเกณฑ์ดังกล่าวยากต่อการจัดการโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนาดังเช่นประเทศไทย ที่ยังขาดความพร้อมทั้งในด้านบุคลากร องค์ความรู้ รวมถึงข้อมูลที่ใช้เพื่อทำการศึกษาภายในประเทศของตน

ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่ามาตรการ Pillar Two ควรที่จะปรับปรุงหลักเกณฑ์เพื่อให้มีความซับซ้อนน้อยลง โดยคำนึงถึงข้อจำกัดของประเทศกำลังพัฒนา ไม่ว่าจะเป็นฐานข้อมูล บุคลากร หรือความพร้อมของผู้เสียภาษีเองก็ตาม อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนตระหนักถึงความยั่งยืนของข้อเรียกร้องดังกล่าว เนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันเป็นปัญหาระดับโลก ดังนั้น จึงไม่ใช่เรื่องน่าแปลกใจที่กฎเกณฑ์ และหลักการต่างๆ จะมีความซับซ้อนเป็นอย่างมากเพื่อครอบคลุมถึงช่องโหว่ และข้อบกพร่องต่างๆ นอกจากนั้น ความซับซ้อนของกฎเอง ก็มีรากฐานมาจากความจริงที่ว่าธุรกิจของกิจการข้ามชาติมีหลากหลายรูปแบบ รวมไปถึงกฎหมายภายในประเทศของแต่ละประเทศเองก็มีลักษณะเฉพาะ ดังนั้น ผู้เขียนจึงมองว่า สิ่งที่ประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงประเทศไทยสามารถทำได้ในตอนนี้ คือ การพัฒนาระบบฐานข้อมูลทางภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ อีกทั้ง ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยเฉพาะหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรทำการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงข้อจำกัดของประเทศตนเอง และเพื่อหาทางแก้ไขข้อจำกัดดังกล่าว นั้นให้ได้มากที่สุด

3. ควรเพิ่มเติมข้อมูลสนับสนุนในส่วนของผลกระทบหากมีการปรับใช้มาตรการ Pillar Two ให้ครบถ้วนและครอบคลุมมากขึ้น

จากรายงานประเมินผลเชิงเศรษฐศาสตร์ (EIA) ของ OECD พบว่ามาตรการ Pillar Two จะสามารถเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบโลกในอัตราร้อยละ 2.3 อย่างไรก็ตาม การประเมินดังกล่าว คำนึงถึง Income Inclusion Rule และ Undertaxed Payment Rule เท่านั้น โดยมิได้พิจารณาถึง Switch-over Rule และ Subject to Tax Rule ทั้งนี้ เนื่องจากก่อนการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงภายใต้ GloBE Rules จำเป็นต้องมีการการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule จึงมีโอกาที่ผลลัพธ์อาจมีความแตกต่างที่มีนัยยะสำคัญได้ นอกจากนี้ การวิเคราะห์ของ OECD มิได้คำนึงไปถึงพฤติกรรมของนักลงทุน และนักวางแผนภาษี ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดผลแตกต่างที่มี นัยยะสำคัญเช่นกัน ท้ายที่สุด รายงานดังกล่าวใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นมาในช่วงปี พ.ศ. 2559 และ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่โครงการ BEPS จะเริ่มได้รับการนำไปปรับใช้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าข้อมูลควรจะคำนึงถึงตัวแปรข้างต้นที่ได้กล่าวมา ด้วยประกอบด้วย

4. เพิ่มการมีสิทธิมีเสียงของกลุ่มประเทศพัฒนาในการตัดสินใจ และการออกแบบกฎเกณฑ์ และสร้างความปลอดภัยในการเปิดเผยข้อมูลให้กับสาธารณะ

จากการวิเคราะห์ปัญหาและความท้าทายที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับใช้มาตรการ Pillar Two ทำให้เห็นว่า “การแก้ไขปัญหาในเชิงฉันทามติ” ตามที่ OECD กล่าวอ้างไว้อาจไม่ได้เป็นไปตามแนวคิดดังกล่าวอย่างแท้จริง เนื่องจากการปฏิรูประบบกฎหมายภาษีอากรในแบบฉันทามติที่แท้จริง ควรจะเปิดโอกาสให้ทุกประเทศ รวมไปถึงประเทศที่มีได้เป็นสมาชิก Inclusive Framework เข้าร่วมในการแสดงความคิดเห็นและมีสิทธิมีเสียงในเรื่องดังกล่าวด้วย เนื่องด้วยการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศผ่านมาตรการ Pillar Two จะส่งผลกระทบต่อทุกประเทศทั่วโลก ดังนั้น เพื่อให้จะให้สมาชิกในแต่ละประเทศได้มีโอกาสปกป้องสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนเองและสามารถเข้าใจมุมมองและบริบทของทุกประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่มีรายได้ต่ำหรือกลุ่มประเทศที่มีรายได้สูงดังเช่นกลุ่มประเทศ OECD เนื่องจากผลลัพธ์ของการนำกฎเกณฑ์ต่างๆไปใช้ จะมีผลต่อทุกประเทศ

นอกจากนี้ ตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้น ขั้นตอนการเจรจาของ Inclusive Framework ควรจะมีความโปร่งใสมากขึ้น กล่าวคือ เอกสารบันทึกการเจรจาควรจะต้องได้รับการตีพิมพ์สู่สาธารณะชน ซึ่งจะทำให้ประชาชนรับรู้ถึงการตัดสินใจของรัฐบาลของตน ซึ่งผู้เขียนเชื่อว่าการกระทำดังกล่าวจะสร้างแรงผลักดันในทางที่ดีให้รัฐบาล อีกทั้ง ข้อมูลทางบัญชีการเงินของกลุ่มกิจการข้ามชาติควรจะได้มีการเปิดเผยสู่สาธารณะชน ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างมากกับหน่วยงานรัฐทั่วโลก โดยเฉพาะกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาที่ส่วนใหญ่ยังไม่ได้นำหลักการยื่นแบบรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR Rules) เข้าไปปรับใช้ในประเทศของตนเช่นเดียวกันกับประเทศไทย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1. บทสรุป

ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน มีรากฐานมาจากการผสมผสานระหว่างกฎหมายภายในประเทศและข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อพิจารณาสีทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ โดยระบบในปัจจุบันนี้มีข้อบกพร่อง ดังนี้ 1. ข้อจำกัดของคำนิยามสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ที่กำหนดว่าจำเป็นจะต้องมีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) 2. ช่องโหว่ที่เกิดขึ้นจากหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ในการควบคุมการกำหนดราคาโอนซึ่งไม่สามารถครอบคลุมรูปแบบของธุรกิจในยุคปัจจุบันได้ และ 3. ความไม่เหมาะสมของหลักวิสาหกิจอิสระแยกต่างหาก (Separate Entity Principle) ในการพิจารณาการดำเนินธุรกิจของกิจการข้ามชาติ ปัจจัยดังกล่าวได้เปิดช่องทางให้กิจการข้ามชาติใช้กลยุทธ์ BEPS มาตลอดหลายทศวรรษที่ผ่านมา ส่งผลให้เงินได้จำนวนมหาศาลอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก และในหลายกรณีไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีจากรัฐใดรัฐหนึ่งเลย (Double Non-Taxation) ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่รุนแรงอย่างยิ่งที่ส่งผลกระทบต่อทุกประเทศทั่วโลก โดยเฉพาะกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาซึ่งพึ่งพารายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอย่างมาก

ทั้งนี้ เนื่องจากโครงการ BEPS เพียงลำพัง มิสามารถแก้ไขปัญหากลบหลีกเลี่ยงภาษีด้วยกลยุทธ์ BEPS ได้ ในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2563 OECD จึงนำเสนอแผนงานเพื่อแก้ไขปัญหารูปแบบฉันทามติ (Consensus Solution) ผ่านมาตรการแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ (Pillar One) และ มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) โดยเป้าหมายหลักของมาตรการ Pillar One คือการออกแบบสิทธิในการเก็บภาษีผ่านจุดเกี่ยวโยงชนิดใหม่ (New Nexus) ที่จะไม่จำกัดเพียงการดำเนินธุรกิจที่มีสถานทำการเป็นหลักแหล่ง (Physical Presence) เท่านั้น และเพิ่มวิธีการกำหนดเงินได้ในรูปแบบใหม่ที่ขยายขอบเขตของหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) ในขณะที่มาตรการ Pillar Two ซึ่งเป็นประเด็นศึกษาหลักของเอกัตศึกษานี้ มีเป้าหมายเพื่อกำจัดปัญหาจากกลยุทธ์ BEPS ที่ยังคงหลงเหลืออยู่ด้วยการกำหนดเกณฑ์ภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) โดย

จากการศึกษาวิเคราะห์รายงาน Pillar Two ฉบับปัจจุบัน ผู้เขียนเห็นว่าการนำมาตรการ Pillar Two มาปรับใช้นั้น มีความท้าทายดังนี้

1. การเลือกปฏิบัติต่อกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา
2. ความซับซ้อนของกฎเกณฑ์ และอุปสรรคในการบังคับใช้กฎเกณฑ์ภายใต้มาตรการ Pillar Two
3. ความจำกัดของข้อมูลในรายงานประเมินผลเชิงเศรษฐศาสตร์ (EIA)
4. ข้อจำกัดในการมีส่วนร่วมของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา และความโปร่งใสในการแชร์ข้อมูลให้กับสาธารณชน

ทั้งนี้ ตามที่ผู้เขียนได้เสนอแนะในหัวข้อ 4.3.2. มาตรการ Pillar Two ควรให้ความสำคัญกับการมอบสิทธิ หรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างสมดุลระหว่างกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งจำเป็นต้องพึ่งพารายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมหาศาล ในขณะเดียวกัน ผู้เขียนเห็นว่าความซับซ้อนของกฎเกณฑ์คือปัญหาที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ โดยกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาดังเช่นประเทศไทย จะต้องพัฒนาระบบฐานข้อมูลทางภาษี ระบบกฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และเตรียมความพร้อมให้กับองค์กร และหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยเฉพาะหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ท้ายที่สุด ผู้เขียนเห็นว่าหลักการของมาตรการ Pillar Two ในการแก้ปัญหาที่แตกต่างจากโครงการ BEPS ซึ่งในรายงานแผนปฏิบัติการอ้างว่า “ปัญหาไม่ใช่การจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่ปัญหาคือการทำผู้เสียภาษีแบ่งแยกรายได้ออกจากพื้นที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐศาสตร์เกิดขึ้น และนำเงินได้จำนวนดังกล่าวไปเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ”¹⁵⁵ ในทางกลับกัน มาตรการ Pillar Two มุ่งเน้นไปที่การจัดภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ในรัฐที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ โดยมีได้ค้ำประกันว่าเงินได้ดังกล่าวถูกสร้างขึ้นอย่างไร หรือได้รับถ่ายโอนมาจากพื้นที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐศาสตร์ในรัฐใด จึงอาจกล่าวได้ว่าหลักการของมาตรการ Pillar Two นั้น มีความแตกต่างกับหลักการของโครงการ BEPS ยิ่งไปกว่านั้น เจตนารมณ์ของมาตรการ Pillar Two นั้น ไม่สอดคล้องกับหลักการที่ว่า “การจัดเก็บภาษีในพื้นที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐศาสตร์ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ และมีการ

¹⁵⁵ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, (2013): p. 10: “No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it. In other words, what creates tax policy concerns is that, due to gaps in the interaction of different tax systems, and in some cases because of the application of bilateral tax treaties, income from cross-border activities may go untaxed anywhere, or be only unduly lowly taxed”

สร้างมูลค่าเกิดขึ้น” ซึ่งเป็นหัวใจหลักของโครงการ BEPS กล่าวคือ ในกรณีของ Income Inclusion Rule สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่อยู่ในรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ จะถูกกำหนดไปยังรัฐที่สำนักงานใหญ่ของกิจการข้ามชาติตั้งอยู่ ซึ่งรัฐดังกล่าวมิใช่สถานที่ที่มีกิจกรรมเชิงเศรษฐศาสตร์ หรือการสร้างมูลค่าเกิดขึ้น และในทำนองเดียวกัน การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Undertaxed Payment Rule กำหนดให้ทำการจัดเก็บจากบริษัทที่เป็นผู้ชำระค่าตอบแทน อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าของทรัพย์สินไร้ตัวตนอาจจะถูกสร้างขึ้นในรัฐอื่นๆก็ได้ ดังนั้น อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ระบบการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศในอนาคต คือ การจัดเก็บภาษีแบบเต็มรูปแบบ (Full Taxation) อย่างแท้จริงโดยมิได้คำนึงเหตุผลว่าเงินได้นั้นๆมีที่มาที่ไปอย่างไร

5.2. ข้อเสนอแนะ

ในการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศ ผู้เขียนเห็นว่า ทุกประเทศทั่วโลก โดยเฉพาะกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาควรที่จะวิเคราะห์ และพิจารณาหลักการของมาตรการ Pillar Two อย่างเคร่งครัด เพื่อปกป้องสิทธิ และผลประโยชน์ของตนเอง ทั้งนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงข้อเสนอแนะต่อมาตรการ Pillar Two ผ่านมุมมองของประเทศกำลังพัฒนาแล้วในหัวข้อที่ 4.3.2 โดยประเด็นที่เน้นย้ำคือกับการมอบสิทธิ หรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างสมดุระหว่างกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ผู้เขียนขอเสนอแนะให้หน่วยงานรัฐของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนารวมไปถึงประเทศไทยทำการศึกษาและติดตามความคืบหน้าของมาตรการ Pillar Two อย่างใกล้ชิด

ทั้งนี้ ถึงแม้ว่ามาตรการ Pillar Two ยังคงอยู่ในขั้นตอนการพัฒนา แต่ผู้เขียนเห็นว่ากลุ่มประเทศกำลังพัฒนาไม่ควรรอผลความคืบหน้าเพียงอย่างเดียว แต่ควรที่จะร่วมมือกันเพื่อพัฒนานโยบาย หรือแนวทางเพื่อกำจัดการแข่งขันภาษีสู่จุดเสื่อมหรือจุดต่ำสุด (Race to the Bottom) โดยการแก้ไขนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่อันตรายเป็นต้น เช่น Tax Holiday ซึ่งรัฐหลายรัฐได้ใช้เป็นเครื่องมือในการดึงดูดเงินลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศตลอดหลายทศวรรษที่ผ่านมา ทั้งนี้ กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาในแต่ละทวีปควรจะต้องจัดตั้งภาษีเพื่อกำหนดเงื่อนไขและเกณฑ์ขั้นต่ำในการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษี ยิ่งไปกว่านั้น รัฐแต่รัฐควรส่งเสริมให้ประเทศของตนพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศ ระบบการศึกษา ระบบสาธารณสุข และระบบการเมืองการปกครองให้มีความมั่นคง เพื่อสร้างสภาพแวดล้อมที่น่าดึงดูดต่อการลงทุน แทนการลดอัตราภาษี หรือการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงอย่างเดียว

ท้ายที่สุด ผู้เขียนเน้นย้ำว่าการปฏิรูประบบภาษีอากรระหว่างประเทศผ่านมาตรการ Pillar Two คือ การแก้ไขปัญหาทางอ้อม โดยประสิทธิภาพของมาตรการ Pillar Two นั้น จะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับ พฤติกรรมของผู้เสียภาษี และยิ่งไปกว่านั้น มาตรการ Pillar Two คือการกระจายรายได้ (Income Distribution) ระดับโลก ทั้งนี้ การที่ผลลัพธ์จะส่งเสริมให้เกิดความเสมอภาค หรือก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำนั้น ขึ้นอยู่กับลำดับความสำคัญของกฎเกณฑ์ภายใต้มาตรการ Pillar Two ซึ่งเป็นตัวชี้วัดว่ารัฐใดจะมีสิทธิในการ จัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ดังนั้นผู้เขียนขอเสนอแนะให้มีการทำงานวิจัยเชิงสหวิทยาการ (Interdisciplinary Approach) โดยปราศจากอคติ เพื่อให้ทุกฝ่ายได้ทราบถึงรายละเอียดของหลักการ และผลประโยชน์ที่ตนเอง ได้รับ

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

หนังสือ

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554.

ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ร่องศาสตราจารย์. พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

บทความ

Tax Policy Bureau, Fiscal Policy Office. มาตรการป้องกันการเกิด Base Erosion and Profit Shifting. Tax Policy Journal, 26, 1, (2015): pp. 1-3.

วิทยานิพนธ์

ธีรภัทร อรุณสวัสดิ์ฤกษ์. มาตรการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยในการส่งออกการลงทุนทางตรง. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

เอกสารอื่นๆ

กรมสรรพากร. ความรู้เรื่อง Transfer Pricing: กิจการข้ามชาติ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/publish/563.0.html>

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2533 – 2557. ฉบับที่ 7/2558. กรุงเทพมหานคร: สำนักงบประมาณของรัฐสภา, สิงหาคม 2558.

Benjamas Kullakattimas. ไทยเข้าร่วมโครงการมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีของ OECD. KPMG:

Thailand Tax Updates, 29 May 2017 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/05/thailand-tax-updates-29may2017.html>

อธิภัทร มุทิตาเจริญ และ กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์. การหลบหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ สำคัญแค่ไหนสำหรับไทยและอาเซียน. ฉบับที่ 17/2019, 28 สิงหาคม 2019 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.pier.or.th/wp-content/uploads/2019/08/aBRIDGEd_2019_017.pdf

อธิภัทร มุทิตาเจริญ. แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน. ฉบับที่ 6/2016, 14 มีนาคม 2016 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://thaipublica.org/2016/02/athiphat-2/>

ภาษาอังกฤษ

Books

Alexander R. Albrecht, The Taxation of Aliens Under International Law, 1952.

Lang, M.; Pistone, P; Schuch, J; and Staringer, C. The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

Roy Rohatgi. Basic International Taxation. 2nd Edition Volum I: Principles. United Kingdom: Richmon, 2005.

Journals and Conference Papers

Bruno Gurtner and John Christensen. The Race to the Bottom: Incentive for New Investment?. Finance & Bien Commun, 34-35, 2, (2009): pp. 90-97.

Cees Peters. International/OECD - Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Bulletin for International Taxation, 69, 6/7, (2015): pp. 375-381.

Daniele Fabris. To Open the Box or to Close the Box? "Patent Box" Regimes in the EU

- Between R&D Incentives and Harmful Tax Practices. Amsterdam Law Forum, 11, 1, (2019): pp. 33-65.
- Irene Burgers and Irma Mosquera. "Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?" Erasmus Law Review, 10, 1, (2017): p. 32.
- Irene Ovonji-Odida, Veronica Grondona, and Samuel V. Makewe, Assessment of the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy. August 2020, pp. 1-21.
- Jinyan Li. China and BEPS: From Norm-Taker to Norm-Shaker. Bulletin for International Taxation, 69, 6/7, (2015): pp. 1-24.
- Julie Roin. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. The Georgetown Law Journal, 89, 543, (2000): pp. 552-562.
- Martin Hearson. When do Developing Countries Negotiate Away Their Corporate Tax Base. Journal of International Development, 30, 2, (2018): pp. 233-255.
- Michael Carnahan, "Taxation Challenges in Developing Countries," Asia & the Pacific Political Studies, 2, 1, (2015), pp. 169-182.
- Nicholas Shaxson, "Tackling Tax Havens", Finance & Development, 56, 3, (2019): pp. 7-10.
- Pistone, P.; Nogueira, J. F. P.; Andrade, B.; and A. Turina. The OECD Public Consultation Document 'Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two': An Assessment. Bulletin for International Taxation, 74, 1, (2020): pp. 62-75.
- Riedel Nadine. Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature. Review of Economics, De Gruyter, 69, 2, (2018): pp. 169-181.
- Ronen Palan. Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty. International Organization, 56, 1, (2002): pp. 151-176.
- Ruth Mason. The Transformation of International Tax. The American Journal of International Law, 114, 3, (2020): pp. 353-402.
- Stephanie Geringer. National digital taxes – Lessons from Europe. South African Journal of Accounting Research, 35, 1, (2021): pp. 1-19.
- Timothy J. Goodspeed. Taxation and FDI in Developed and Developing Countries. In James Alm (eds.), International Studies Program Public Finance Conference: The Challenge

of Tax Reform in a Global Economy, pp. 1-17. Newyork: Springer, 2006.

Yariv Brauner. BEPS: An Interim Evaluation. World tax journal, 6, 1, (2014): pp. 10-39.

Other Materials

Aqib Aslam and Alpa Shah, “Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy,” IMF Working Paper WP/20/76, (2020): pp. 2-80.

Edward D. Kleinbard. Though a Latte, Darkly: Starbuck’s Stateless Income Planning. Tax Notes, June 24, 2013, pp. 1515-1535.

ICRICT, “Declartion – Recommendations for Reform,” June 2015, p. 7.

Joe Kennedy, Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. Information Technology & Information Foundation (ITIF), May 13, 2019.

Joosung Jun, “Tax Incentives and Tax Base Protection in Developing Countries”, 2018, pp. 73-122.

KPMG, Taxation of the Digitalized Economy: Development Summary, Jan 15, 2021 [Online]. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>

Marcin Szczepanski, Digital taxation: State of play and way forward. European Parliamentary Research Service (EPRS), March 2020, pp. 1-8.

OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the

Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris,
<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019), Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, 8 November – 2 December 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris,
<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

OECD (2021), Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,
<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

Omri Y. Marian. The State Administration of International Tax Avoidance. Harvard Business Law Review, 7, 1, Legal Studies Research Paper Series No, 2015-95, March 23, 2019, pp. 201-265.

Sebastian Dueñas. CFC Rules Around the World. Tax Foundation, Fiscal Fact, No. 659, June 2019

VEPR, Oxfam in Vietnam, The PRAKARSA, & TAFJA. Towards Sustainable Tax Policies in the ASEAN Region: The Case of Corporate Tax Incentives. Hanoi, Vietnam, 2020.

Sebastian James, Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications. World Bank, Washington, DC, December 2009, pp. 1-35.

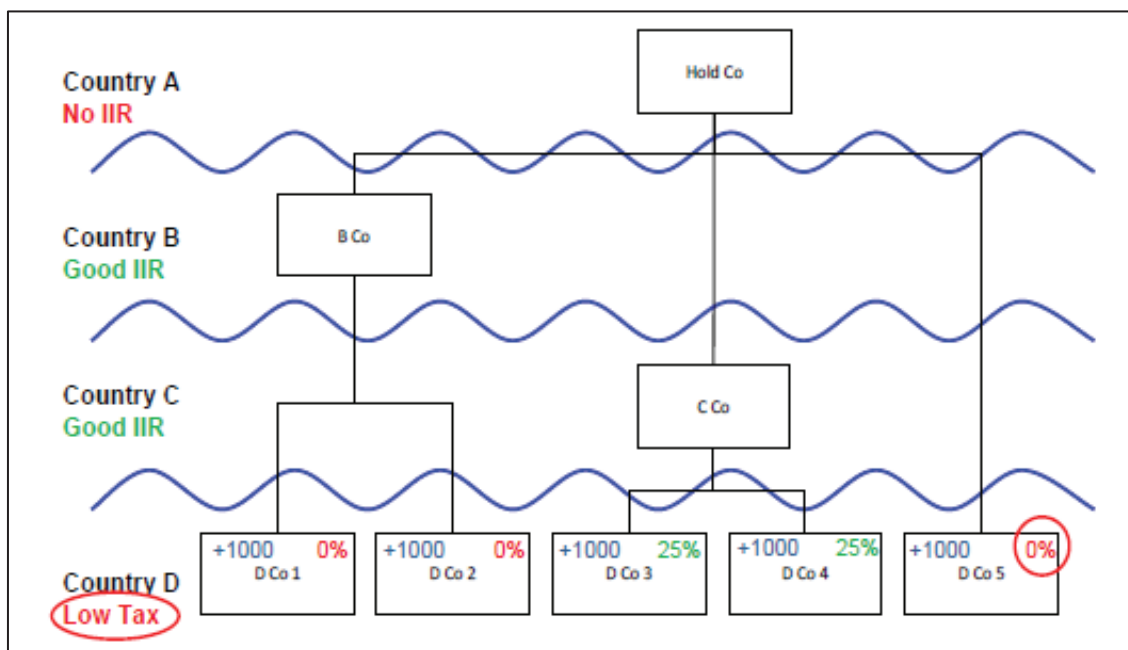
ภาคผนวก

ตัวอย่างที่ 1: การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่รัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ยังมิได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน (ตัวอย่างนี้คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 6.1B. จากรายงาน Pillar Two (หน้าที่ 199))

ข้อเท็จจริง : กิจการข้ามชาติมีบริษัทในเครือ 8 รายตั้งอยู่ในรัฐ A B C และ D โดยกิจการข้ามชาติมีรายได้สูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนด ส่งผลให้อยู่ภายใต้ขอบเขตของ GloBE Rules ในปีภาษีดังกล่าว ทั้งนี้ โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มกิจการข้ามชาติมีลักษณะดังนี้

- บริษัทแม่ (Hold Co) เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท B Co บริษัท C Co และบริษัท D Co 5
- บริษัท B Co เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท D Co 1 และ บริษัท D Co 2
- บริษัท C Co เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท D Co 3 และ บริษัท D Co 4
- รัฐ B และ รัฐ C ได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศแล้ว

หมายเหตุ: ตัวอักษรภาษาอังกฤษที่นำหน้าชื่อบริษัทแต่ละรายแสดงให้เห็นถึงรัฐที่บริษัทตั้งอยู่



รูปที่ 1 โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มบริษัท

จากรูปข้างต้น จะเห็นว่าบริษัท D Co 3 และ บริษัท D Co 4 ชำระภาษีในรัฐของตนในอัตราร้อยละ 25 (จำนวนภาษีที่บริษัท D Co 3 และ บริษัท D Co 4 เสียให้แก่รัฐ คือ $25\% * 1000 = 250$) ในขณะที่บริษัทอื่นๆในรัฐ D ไม่ได้ชำระภาษี ดังนั้น หากสันนิษฐานว่าเกณฑ์ขั้นต่ำคือร้อยละ 11 จะส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐ D ต่ำกว่าเกณฑ์ เนื่องจากเมื่อพิจารณาตามรูปประกอบ จะเห็นว่าแต่บริษัทในรัฐ D มีเงินได้ 1000 (เมื่อรวมทุกบริษัทในรัฐ D จะมีเงินได้ 5,000 บาท) แต่กลับปรากฏว่ามีภาษีที่เสียไปในรัฐเพียง 500 ($250 + 250$) ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงของรัฐมีอัตราร้อยละ 10 ($500/5000 = 10$) ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ข้างต้น

อย่างไรก็ดี เนื่องจากรัฐที่บริษัทแม่ยังมีได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน การใช้วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่างจึงส่งผลให้สถานะของบริษัทแม่ตกไปอยู่ที่บริษัท B Co และ บริษัท C Co แทนกล่าวคือ บริษัทดังกล่าวมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ในอัตราร้อยละ 1 ($11 - 10$) ของผลรวมของรายได้บริษัทที่ตนถือหุ้นอยู่ ($1\% * 5000 = 50$) แทนบริษัทแม่ โดยสามารถคำนวณภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนจากรัฐ D ไปยังรัฐ B และ C ได้ ดังนี้

ตารางที่ 5 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนจากบริษัทในรัฐ D

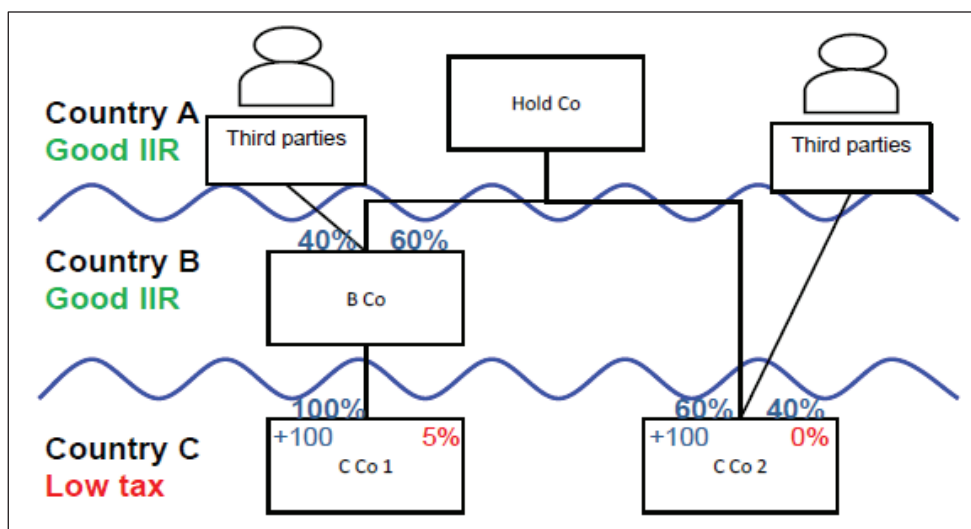
บริษัท	กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี	จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนให้แก่รัฐ B (โดยจัดเก็บภาษีจากบริษัท B Co)	จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนให้แก่รัฐ C (โดยจัดเก็บภาษีจากบริษัท C Co)
D Co 1	1000	$1000 * 1\% = 10$	0
D Co 2	1000	$1000 * 1\% = 10$	0
D Co 3	1000	0	$1000 * 1\% = 10$
D Co 4	1000	0	$1000 * 1\% = 10$
D Co 5	1000	0	0
ยอดรวม	5000	20	20

จากตารางข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ยังไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างครบถ้วน ($50 - 40 = 10$) เนื่องจากบริษัท D Co 5 ไม่ได้มีผู้ถือหุ้นที่มีการปรับใช้ Income Inclusion Rule เลย จึงไม่ตกอยู่ภายใต้ Income Inclusion Rule ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจึงต้องพึ่งบริษัทในเครือรายอื่นที่อยู่ในรัฐที่ได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้แทน

ตัวอย่างที่ 2: การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule โดยใช้ Switch-over Rule (ตัวอย่างนี้คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 6.3.2J. จากรายงาน Pillar Two (หน้าที่ 221))

ข้อเท็จจริง: บริษัท Hold Co คือบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในรัฐที่ได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้แล้ว โดยรัฐ C มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ (2.5%) ทั้งนี้ โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มกิจการข้ามชาติมีลักษณะดังนี้

- บริษัทแม่ถือหุ้น 60% ในบริษัท B Co และบุคคลที่สามถือหุ้น 40% ที่เหลือ
- บริษัท B Co เป็นเจ้าของหุ้นทั้งหมดของบริษัท C Co 1
- บริษัทแม่ถือหุ้น 60% ในบริษัท C Co 2 และบุคคลที่สามถือหุ้น 40% ที่เหลือ



รูปที่ 2 โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มบริษัท

จากรูปข้างต้น จะเห็นว่าบริษัท C Co 1 ชำระภาษีในรัฐของตนในอัตราร้อยละ 5 ในขณะที่บริษัท C Co 2 มิได้ชำระภาษีเลย ดังนั้น จำนวนภาษีที่บริษัท C Co 1 และ บริษัท C Co 2 ชำระให้แก่รัฐ คือ 5 ($5\% * 100$) และ 0 ($0\% * 100$) ตามลำดับ ทั้งนี้ หากสันนิษฐานว่าเกณฑ์อัตราภาษีที่แท้จริงขั้นต่ำคือร้อยละ 10 ส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐต่ำกว่าเกณฑ์เนื่องจากอัตราภาษีขั้นต่ำในรัฐ C มีเพียงร้อยละ 2.5 เท่านั้น ($5/200 = 2.5\%$)

ดังนั้น กลุ่มกิจการข้ามชาติจึงมีหน้าจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule จากบริษัท C Co 1 และบริษัท C Co 2 ในอัตราร้อยละ 7.5 (10 – 2.5) ทั้งนี้ ภายใต้วิธีวิเคราะห์แบบบนลงล่าง รัฐที่บริษัทแม่ตั้งอยู่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ของบริษัท C Co 2 ตามสัดส่วนของหุ้นที่บริษัทแม่ถือ (เก็บภาษีเพิ่มเติมได้เพียงร้อยละ 60)

อย่างไรก็ดี ในกรณีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากรัฐ C ผ่าน บริษัท C Co 1 จะต้องพิจารณารายใต้ Split-ownership Rule แทน เนื่องจากบริษัทแม่ลำดัดบรอง (บริษัท B Co) มีการถือหุ้นบางส่วนโดยบุคคลภายนอก ซึ่งในกรณีนี้ Split-ownership Rule จะส่งมอบสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมให้ไปอยู่ในรัฐที่บริษัท B Co กล่าวคือ บริษัท B Co จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ของบริษัท C Co 1 ในจำนวนเต็มแทนบริษัทแม่ โดยการคำนวณสามารถทำได้ ดังนี้

ตารางที่ 6 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนจากบริษัทในรัฐ C

บริษัท	กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษี	จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนให้แก่ บริษัท B Co	จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่ปันส่วนให้แก่ บริษัทแม่ (Hold Co)
C Co 1	100	$100 * 7.5\% = 7.5$	0
C Co 2	100	0	$60 * 7.5\% = 4.5$
ยอดรวม	200	7.5	4.5

จากตารางข้างต้นจะเห็นว่าภาษีที่เก็บเพิ่มเติมได้ยังไม่ครบถ้วน เนื่องจากเก็บภาษีเพิ่มเติมได้เพียง 12 (7.5 + 4.5) ฉะนั้น จึงยังคงเหลือภาษีที่ยังไม่สามารถเก็บเพิ่มเติมได้ครบอีก 3 (15 – 2) ซึ่งจำนวนภาษีที่เหลือดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีผ่าน Income Inclusion Rule (ฉบับพิเศษ)¹⁵⁶

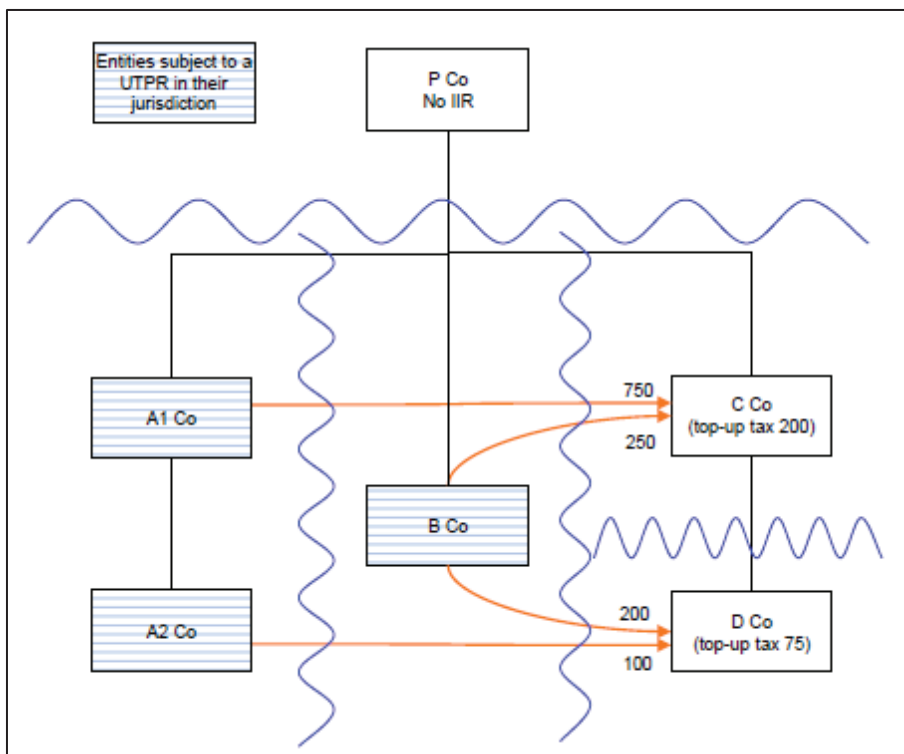
¹⁵⁶ รายละเอียดสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในบทที่ 8 ในรายงาน Pillar 2

ตัวอย่างที่ 3: การปันส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ขั้นตอนที่ 1 ของ Undertaxed Payment Rule (ตัวอย่างนี้คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 7.4.3A. จากรายงาน Pillar Two (หน้าที่ 223))

ข้อเท็จจริง: กิจการข้ามชาติมีสำนักงานใหญ่ (บริษัทแม่ หรือ บริษัท P Co) ในรัฐ P และมีบริษัทในเครือดำเนินธุรกิจของรัฐ A B C และ D โดยรัฐ A และ รัฐ B ได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแล้ว ทั้งนี้ โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มกิจการข้ามชาติเป็นดังนี้

- บริษัทแม่เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท A1 Co บริษัท B Co และบริษัท C Co
- บริษัท A1 Co เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของ บริษัท A2 Co
- บริษัท C Co เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของ บริษัท D Co

หมายเหตุ: ตัวอักษรภาษาอังกฤษที่เป็นชื่อบริษัทแต่ละรายแสดงให้เห็นถึงรัฐที่บริษัทตั้งอยู่ ตามลำดับ



รูปที่ 3 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท

ทั้งนี้ ในปีภาษีปัจจุบัน รัฐ C และรัฐ D มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าเกณฑ์ โดยภายหลังการคำนวณจำนวนภาษีเพิ่มเติม พบว่ากิจการข้ามชาติจะต้องเสียภาษีเพิ่มเติมในจำนวน 200 และ 75 จากเงินได้ที่กำเนิดขึ้นในรัฐ C และรัฐ D ตามลำดับ ทั้งนี้ เนื่องจากทุกรัฐในตัวอย่างนี้ยังไม่ได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไป

ปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน จึงส่งผลให้ไม่มีรัฐใดที่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ดังกล่าวภายใต้ Income Inclusion Rule ดังนั้น จึงจำเป็นต้องทำการปันส่วนภาษีภายใต้ Undertaxed Payment Rule

จากการตรวจสอบพบว่ามี การชำระค่าตอบแทนโดยตรงระหว่างบริษัทในเครือ ดังนี้

- บริษัท A1 Co ชำระค่าตอบแทนจำนวน 750 ให้แก่บริษัท C Co
- บริษัท A2 Co ชำระค่าตอบแทนในจำนวน 100 ให้แก่บริษัท D Co
- บริษัท B Co ชำระค่าตอบแทนในจำนวน 250 และ 200 ให้แก่บริษัท C Co และ บริษัท D Co ตามลำดับ

โดยการปันส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ขั้นตอนที่ 1 สามารถคำนวณได้ ดังนี้

ตารางที่ 7 จำนวน และสัดส่วนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระไปยังบริษัท C Co

ผู้จ่าย	จำนวนค่าตอบแทนที่ชำระโดยตรงให้แก่บริษัท C Co	สัดส่วนของจำนวนค่าตอบแทนโดยตรง
A1 Co	750	$750/1000 = 75\%$
B Co	250	$250/1000 = 25\%$
ยอดรวม	1000	100%

ตารางที่ 8 จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนจากบริษัท C Co

ผู้จ่าย	สัดส่วนของจำนวนค่าตอบแทนโดยตรง	จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนได้
A1 Co	75%	$75\% * 200 = 150$
B Co	25%	$25\% * 200 = 50$
ยอดรวม	100%	200

ตารางที่ 9 จำนวน และสัดส่วนค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระไปยังบริษัท D Co

ผู้จ่าย	จำนวนค่าตอบแทนที่ชำระโดยตรงให้แก่บริษัท D Co	สัดส่วนของจำนวนค่าตอบแทนโดยตรง
A2 Co	100	$100/300 = 33.33\%$
B Co	200	$200/300 = 66.66\%$
ยอดรวม	300	100%

ตารางที่ 10 จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนจากบริษัท D Co

ผู้จ่าย	สัดส่วนของจำนวนค่าตอบโดยตรง	จำนวนภาษีที่สามารถปันส่วนได้
A2 Co	33.33%	$33.33\% * 75 = 25$
B Co	66.66%	$66.66\% * 75 = 50$
ยอดรวม	100%	75

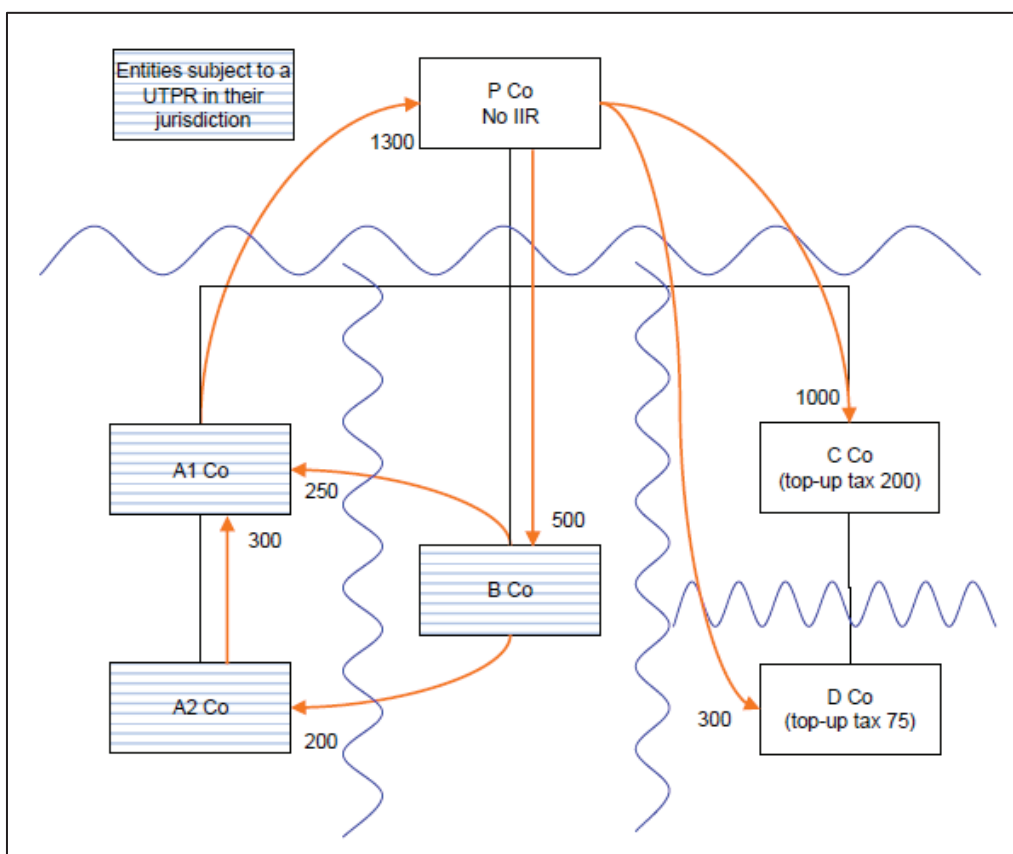
จากการคำนวณดังกล่าว จะเห็นได้ชัดว่าจำนวนเต็มของภาษีเพิ่มเติมในรัฐ C และรัฐ D ได้ถูกปันส่วนออกครบจำนวน ในกรณีนี้ จึงไม่มีความจำเป็นต้องปันส่วนภาษีเพิ่มในขั้นตอนที่ 2

ตัวอย่างที่ 4: การปันส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ขั้นตอนที่ 2 ของ Undertaxed Payment Rule (ตัวอย่างนี้คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 7.4.3C. จากรายงาน Pillar Two (หน้าที่ 226))

ข้อเท็จจริง: กิจการข้ามชาติมีสำนักงานใหญ่ (บริษัทแม่ หรือ บริษัท P Co) ในรัฐ P และมีบริษัทในเครือดำเนินธุรกิจของรัฐ A B C และ D โดยรัฐ A และ รัฐ B ได้นำ Undertaxed Payment Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแล้ว ทั้งนี้ โครงสร้างการถือหุ้นในกลุ่มกิจการข้ามชาติเป็นดังนี้

- บริษัทแม่เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท A1 Co บริษัท B Co และบริษัท C Co
- บริษัท A1 Co เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท A2 Co
- บริษัท C Co เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท D Co

หมายเหตุ: ตัวอย่างนี้ใช้ข้อมูลกิจการข้ามชาติเดียวกับตัวอย่างที่ 4 อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้ ถึงแม้ว่าจำนวนรวมของค่าตอบแทนที่รัฐ C และรัฐ D ได้รับ คือ 1000 และ 300 ตามลำดับเช่นเดิม แต่บริษัท C Co และ บริษัท D Co ได้รับค่าตอบแทนดังกล่าวทางอ้อม นอกจากนี้ บริษัท B Co ได้รับค่าตอบแทนจากบริษัท P Co จำนวน 500 บาทอีกด้วย



รูปที่ 4 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท

เนื่องจากบริษัท A1 Co บริษัท A2 Co และบริษัท B Co ชำระค่าตอบแทนอ้อม จึงส่งผลให้ไม่สามารถปันส่วนภาษีเพิ่มเติมภายใต้ชั้นตอนที่ 1 ได้ ดังนั้น จำนวนเต็มของภาษีเพิ่มเติมจึงอยู่ภายใต้การปันส่วนภาษีของชั้นตอนที่ 2 โดยยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท และจำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้สามารถพิจารณาเพื่อทำการคำนวณได้จากรายการที่เกี่ยวข้องกัน ดังนี้

ตารางที่ 11 ผลรวมของค่าใช้จ่าย

ผู้จ่าย	ผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายได้รับจากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน	ผลรวมของค่าตอบแทนที่ผู้จ่ายชำระให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน	ยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท
A1 Co	$300 + 250 = 550$	1300	$550 - 1300 = (750)$
A2 Co	200	300	$200 - 300 = (100)$
B Co	500	$250 + 200 = 450$	ไม่อยู่ในขอบเขต

ตารางที่ 12 สัดส่วนของยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท

ผู้จ่าย	ยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท	สัดส่วนของยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท
A1 Co	750	$750/850 = 88\%$
A2 Co	100	$100/850 = 12\%$
B Co	ไม่อยู่ในขอบเขต	-
ยอดรวม	850	100%

ตารางที่ 13 จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนไปให้ผู้จ่ายได้

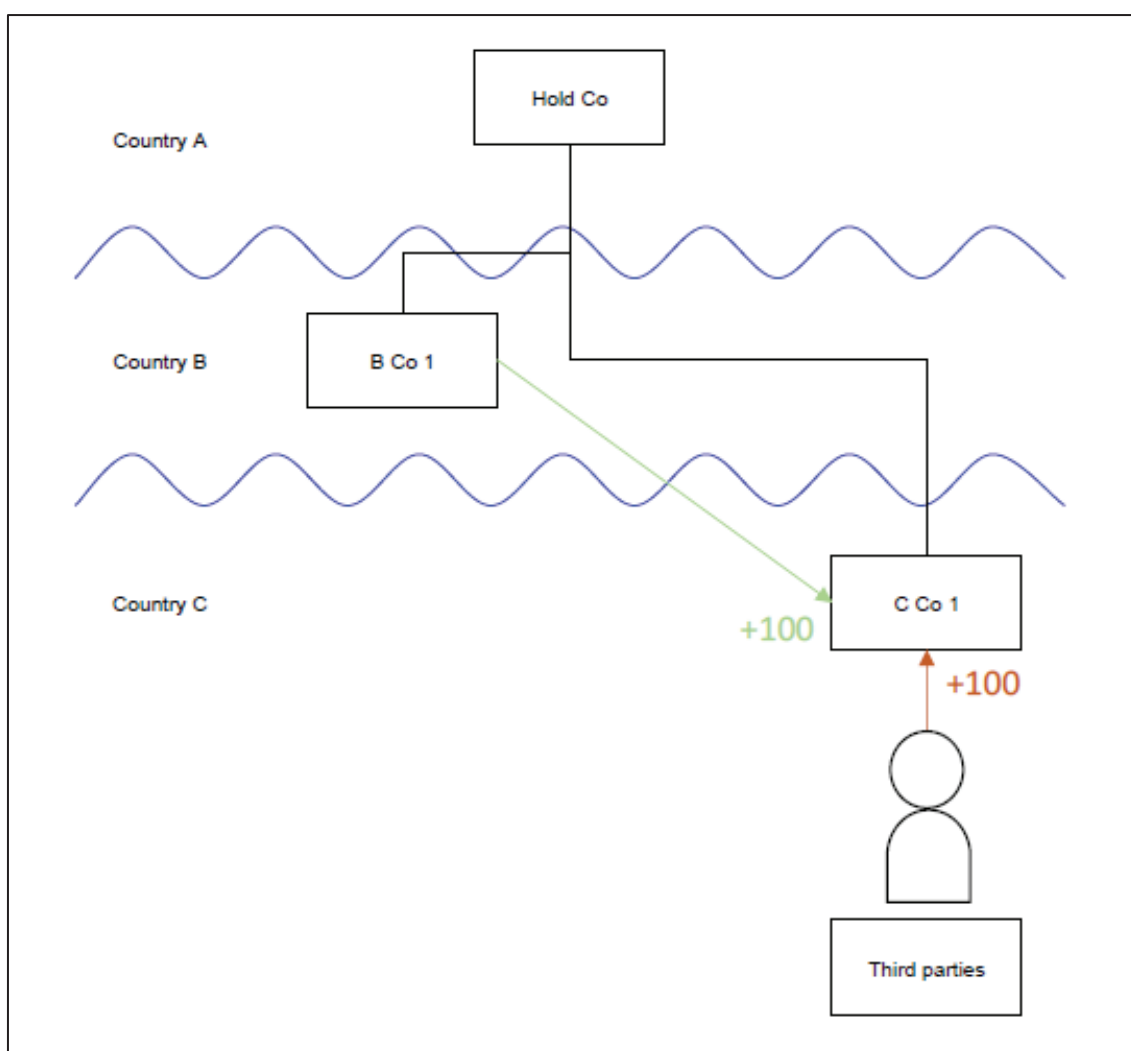
ผู้จ่าย	สัดส่วนของยอดสุทธิของรายจ่ายภายในกลุ่มบริษัท	จำนวนภาษีเพิ่มเติมที่สามารถปันส่วนได้
A1 Co	88%	$88\% * 275 = 242$
A2 Co	12%	$12\% * 275 = 33$
ยอดรวม	100%	275

จากการคำนวณข้างต้น จะเห็นได้ชัดว่าเนื่องจากบริษัท B Co ได้รับค่าตอบแทนจากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (500) มากกว่าจำนวนค่าตอบแทนที่ตนจ่ายออกไปให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าว (450) ฉะนั้น จึงส่งผลให้บริษัท B Co อยู่นอกเหนือขอบเขตการปันส่วนภาษีในชั้นตอนที่ 2

ตัวอย่างที่ 5: กลไกการทำงานร่วมกันระหว่าง Subject to Tax Rule และ Income Inclusion Rule

(ตัวอย่างนี้คัดลอกมาจากตัวอย่างที่ 10.2.1A. จากรายงาน Pillar Two (หน้าที่ 240))

ข้อเท็จจริง: กลุ่มกิจการข้ามชาติประกอบไปด้วยบริษัทในเครือ 4 ราย ในรัฐ A B และ C โดยบริษัทแม่ (Hold Co) ตั้งอยู่ในรัฐ A ซึ่งเป็นรัฐที่ได้นำ Income Inclusion Rule เข้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตนแล้ว โดยในกรณีนี้ ให้สันนิษฐานว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ (Nominal Tax Rate) ที่กำหนดภายใต้ Subject to Tax Rule คือร้อยละ 7.5 และอัตราภาษีที่แท้จริงขั้นต่ำภายใต้ GloBE Rules คือร้อยละ 10



รูปที่ 5 โครงสร้างการถือหุ้นและการชำระค่าตอบแทนข้ามพรมแดนในกลุ่มบริษัท

จากรูปข้างต้น สามารถสรุปข้อเท็จจริงเพิ่มเติมได้ ดังนี้

- บริษัท C Co 1 คือผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา โดยบริษัท C Co 1 ตกลงอนุญาตให้บริษัท B Co 1 มีสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าว
- บริษัท B Co 1 ต้องชำระค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิในจำนวน 100
- รัฐ C จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25 และมีนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถลดหย่อนค่าตอบแทนการใช้สิทธิในอัตราร้อยละ 80
- นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัท B Co 1 บริษัท C Co 1 ยังได้รับค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธิในจำนวน 100 จากบุคคลที่สาม
- บริษัทแม่ และบริษัท B Co 1 ไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจ
- รัฐ B และรัฐ C มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกัน ซึ่งเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีรากฐานมาจากร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD โดยอนุสัญญาฉบับนี้ได้กำหนดให้นำ Subject to Tax Rule เข้าไปปรับใช้แล้ว

จากข้อเท็จจริงข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า การชำระค่าตอบแทนไปยังรัฐ C จะก่อให้เกิดภาระทางภาษีภายใต้ Subject to Tax Rule เนื่องจากรัฐ C จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25 และอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถลดหย่อนค่าตอบแทนได้ในอัตราร้อยละ 80 โดยภายใต้การทดสอบอัตราขั้นต่ำของ Subject to Tax Rule อัตราขั้นต่ำ (ฉบับปรับปรุง) จะมีค่าเท่ากับร้อยละ 5 (25% – 80%) ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนด (7.5%) ดังนั้น รัฐ B จึงสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากบริษัท B Co 1 โดยการกำหนดให้บริษัท B Co 1 หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2.5 (7.5 – 5) กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ รัฐ B สามารถจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมได้ในจำนวน 2.5 (2.5% * 100)

เนื่องจาก Subject to Tax Rule มีลำดับความสำคัญเหนือกฎเกณฑ์ภายใต้ GloBE Rules การจัดเก็บภาษีภายใต้ Income Inclusion Rule สามารถทำได้หลัง Subject to Tax Rule เท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อการ จัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule จะต้องพิจารณาจำนวนภาษีที่ชำระ (Covered Tax) เพื่อคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง โดยภาษีที่ชำระในรัฐ C สามารถคำนวณได้ ดังนี้

- ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รัฐ C จัดเก็บได้ในครั้งแรกในจำนวน 5 (5% * 100) และ
- ภาษีที่รัฐ B จัดเก็บเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule ในจำนวน 2.5 (2.5% * 100) ซึ่งถูกกำหนดไปยังรัฐ C เนื่องจากมีความสอดคล้องกับค่าตอบแทนที่บริษัทในรัฐ C ได้รับ

- รวมภาษีที่ชำระภายใต้ GloBE Rules (Covered Tax) = 7.5 (5 + 2.5)

ดังนั้น หากสันนิษฐานว่าบริษัท C Co 1 มีกำไรจากปีภาษีดังกล่าวจากค่าตอบแทนนั้นจำนวน 200 (100 + 100) อัตราภาษีที่แท้จริงในรัฐ C จะมีค่าเท่ากับร้อยละ 3.75 (7.5/200) ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนด (10) ดังนั้น ภายใต้ Income Inclusion Rule บริษัทแม่ (Hold Co) จึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรของบริษัท C Co 1 มาเป็นเงินได้ของตนและเสียภาษีในอัตราร้อยละ 6.25 (10 - 3.75) ให้แก่รัฐ A กล่าวโดยสรุป คือ รัฐ A สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Income Inclusion Rule ได้ในจำนวน 12.5 (6.25% * 200) ในขณะที่รัฐ B สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้ Subject to Tax Rule ในจำนวน 2.5 (2.5% * 100)