

# รายงานฉบับสมบูรณ์

การฝึกอบรมหลักสูตร “กฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและภาษีระหว่างประเทศ”

ณ มหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจแห่งเวียนนา

สาธารณรัฐออสเตรีย

Training Program on International Tax Law and

European Union Tax Law

At Vienna University of Economics and Business

กลุ่มที่ 5

ระหว่างวันที่ 19 ถึงวันที่ 30 พฤษภาคม 2557

## รายนามคณะผู้จัดทำ

นายชูเกียรติ ดิลกแพทย์ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์

นางจิรารรรณ สุญานวนิชกุล ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์

นายเลิศชาย จิวะชาติ ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค ๓

นายสุกิจ เชื้ออินทร์ ผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์

นางสาวดุขตี พิษยภิญโญ ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นประจำกอง

ผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์

นายสุภิชัย สิริชัยรังสรรค์ ผู้พิพากษาศาลแพ่งธนบุรี

## คำนำ

ตามที่สำนักงานศาลยุติธรรมได้จัดให้มีการฝึกอบรมหลักสูตรกฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Law and European Union Tax Law) แก่คณะผู้พิพากษา ณ มหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจแห่งเวียนนา สาธารณรัฐออสเตรีย ระหว่างวันที่ 19 ถึงวันที่ 30 พฤษภาคม 2557 ซึ่งระหว่างการอบรมนี้ได้มีการบรรยายเกี่ยวกับแนวความคิดหลักการ ขอบเขตอำนาจการพิจารณา และประเภทคดีทางภาษีระหว่างประเทศ รวมทั้งในประเทศสหภาพยุโรป คณะผู้จัดทำกลุ่มที่ 5 ได้รับมอบหมายให้รวบรวมและเรียบเรียงคำอธิบายหมวดวิชาบางเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการอบรมครั้งนี้และได้จัดทำรายงานเล่มนี้ขึ้น เพื่อใช้ในการทบทวนความรู้และเป็นแหล่งข้อมูลในการค้นคว้าทางวิชาการต่อไป

คณะผู้จัดทำหวังว่าคำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและภาษีระหว่างประเทศเล่มนี้ จะเป็นประโยชน์แก่การศึกษาวិชากฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและภาษีระหว่างประเทศ และหากมีข้อควรแก้ไขประการใด ขอโปรดแจ้งคณะผู้จัดทำด้วยจะเป็นพระคุณยิ่ง

คณะผู้จัดทำ

1 กรกฎาคม 2557

# สารบัญ

	หน้า
รายนามคณะผู้จัดทำ	i
คำนำ	ii
บทที่ 1 ความขัดแย้งอันมีข้อจำกัดและการปฏิบัติตามสนธิสัญญา ทางภาษีของห้างหุ้นส่วน	1
บทที่ 2 การยกเว้นภาษีและการเครดิตภาษี และหลักการไม่เลือกปฏิบัติ และการแลกเปลี่ยนข้อมูล	11
2.1 การยกเว้นภาษี	11
2.2 การเครดิตภาษี	13
2.3 หลักการไม่เลือกปฏิบัติ	14
2.4 การแลกเปลี่ยนข้อมูล	16
บทที่ 3 มาตรการเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน และการแลกเปลี่ยนข้อมูล	18
3.1 มาตรการเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน	18
3.2 การแลกเปลี่ยนข้อมูล	27
บทที่ 4 การศึกษากฎหมายภาษีในประเทศสหภาพยุโรป	37
บทที่ 5 พัฒนาการทางภาษีของ OECD และ UN	39
บทที่ 6 ข้อกำหนดเกี่ยวกับการควรรวมกิจการของสหภาพยุโรป	47
	หน้า

บทที่ 7	การให้การช่วยเหลือของรัฐที่เกี่ยวกับปัญหา เฉพาะเจาะจงในเรื่องภาษี	50
บทที่ 8	พัฒนาการทางนโยบายภาษีของสหภาพยุโรป : ภาษีทางตรง	58
บทที่ 9	พัฒนาการทางนโยบายภาษีของสหภาพยุโรป : การยกเว้นกฎหมายธุรกรรมทางการเงิน	66

สำนักการต่างประเทศ

## บทที่ 1

### ความขัดแย้งอันมีข้อจำกัดและการปฏิบัติตามสนธิสัญญาทางภาษีของห้างหุ้นส่วน (Qualification conflicts and the tax treaty treatment of partnerships)

---

ความขัดแย้งและการปฏิบัติของสนธิสัญญาทางภาษีของห้างหุ้นส่วนนี้เป็นเรื่องที่มีความสำคัญในประเทศยุโรปตะวันออกเป็นอย่างมาก โครงสร้างทางภาษีของห้างหุ้นส่วนมีปัญหามากมาย เริ่มจากตัวอย่างที่ตัดสินโดยศาลฎีกาในหลากหลายประเทศทั่วโลก

คดีแรก ตัดสินโดยศาลฎีกาประเทศอิตาลี เป็นเรื่องธนาคารและกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการในประเทศญี่ปุ่นร่วมทุนกับห้างหุ้นส่วนจำกัดชื่อ Milton Gate ในประเทศสหรัฐอเมริกา แล้วได้รับเงินปันผลจากประเทศอิตาลี สหรัฐอเมริกามีความเห็นว่าองค์กรที่จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ในทางภาษีนั้นมิใช่นิติบุคคล แต่เป็นองค์กรที่มีความโปร่งใสหรือโปร่งผ่านที่ต้องมองทะลุไป เหมือนไม่มีตัวตน ขณะที่ประเทศอิตาลีตั้งบริษัทเพื่อลดภาระภาษี สหรัฐอเมริกาไม่พิจารณาในประเด็นของถิ่นที่อยู่ให้ และไม่ยอมรับตามข้อตกลงว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกากับอิตาลี ศาลอิตาลีถือว่าเป็นนิติบุคคลและได้รับประโยชน์ในทางภาษี อันขัดกับหลักขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)

คดีที่สอง ตัดสินโดยศาลฎีกาประเทศแคนาดา เป็นเรื่องที่บริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกา (Holding Company) ตั้งบริษัทลูกที่เป็นบริษัทรับผิดจำกัด (Limited Liability Company - LLC) มีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศแคนาดา ประเทศแคนาดาไม่ให้ประโยชน์ทางภาษีแก่สถานประกอบการถาวร ให้เหตุผลว่า บริษัทรับผิดจำกัดไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา การตัดสินของศาลฎีกาขัดกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)

คดีที่สาม ตัดสินโดยศาลสูงของอินเดีย ข้อเท็จจริงมีว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership – LLP) มีคนอังกฤษเป็นหุ้นส่วน มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศอินเดีย ด้านอังกฤษมองว่า LLP ไม่มีตัวตน ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในอังกฤษ จึงไม่ยอมรับข้อตกลงว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนระหว่างอินเดียบ้างกับอังกฤษ แต่ศาลอินเดียมองว่า LLP มีตัวตน ข้อตกลงว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนระหว่างอินเดียบ้างกับอังกฤษจึงใช้บังคับได้ ศาลสูงสุดของอินเดียจึงตัดสินคดีขัดกับหลักของ OECD

#### กรณีปัญหาทั่วไป

แนวคิดที่แตกต่างกันสองฝ่ายของการเรียกเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนในระบบภาษีระดับชาติ ปัญหาของ LLP หรือ LLC มีมากมาย และคำพิพากษาศาลสูงของทั้งสามประเทศไม่ยอมรับหลักการของ OECD กรณีตามปัญหาของคดีที่ศาลสูงทั้งสามประเทศตัดสินเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนนั้น สรุปได้ว่ามีประเทศที่ถือหลักโปร่งผ่านหรือ Transparency principle เช่น ประเทศเยอรมันนี ออสเตรเลีย โดยมีหลักการคือ ไม่มีการรับรู้รายได้หรือกำไรสำหรับห้างหุ้นส่วนในปีภาษี ถือว่าห้างหุ้นส่วนไม่ใช่บุคคลสำหรับความมุ่งหมายในการเสียภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่การเก็บภาษีต้องเก็บจากตัวหุ้นส่วนแต่ละคน เมื่อห้างหุ้นส่วนมีรายได้ไม่มีการแจกจ่ายแก่ตัวหุ้นส่วนหรือไม่ ต้องถือว่าผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนมีรายได้ในส่วนต่างๆที่ได้รับมิเช่นนั้นจะเกิดปัญหาการเก็บภาษีหลายชั้นหลายระดับ อีกทั้งไม่มีการนำเอาการดำเนินการทางธุรกิจตามทฤษฎี arm's length principle ระหว่างห้างหุ้นส่วนกับตัวหุ้นส่วนมาใช้บังคับ ปัญหาดังกล่าวรวมถึงการจ่ายเงินพิเศษ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมที่ตัวหุ้นส่วนจ่ายแก่ห้างหุ้นส่วน เมื่อห้างหุ้นส่วนไม่มีตัวตน จึงไม่ถือว่ามีเงินกู้ยืมเงิน ไม่ถือเป็นดอกเบี้ย ตามมาตรา 11 แห่ง OECD – Model Convention แต่อาจถือเป็นกำไร Business profits ตามมาตรา 7 ได้

ปัญหาต่อมาคือจะเกิดปัญหาภาษีซ้อนและเกิดปัญหาไม่เก็บภาษีซ้อน (double-taxation or double-non-taxation) จากหนังสือห้างหุ้นส่วนของ OECD มีตัวอย่างคดีมากมายแต่ OECD Report ไม่ผูกพันคำพิพากษาของแต่ละประเทศ ในส่วนของห้างหุ้นส่วนนั้นผู้จัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศจะถือตาม OECD-MC แต่นักกฎหมายจะนำมาใช้ในฐานะเป็นเครื่องมือช่วยตีความ

นอกจากนี้เมื่อประเทศเหล่านี้มีมุมมองว่าห้างหุ้นส่วนมิใช่บุคคล ห้างหุ้นส่วนดังกล่าวจึงเป็นเพียงบุคคล (person) ตามมาตรา 3 แห่ง OECD – Model Convention ที่มีคำจำกัดความว่า the term “person” includes an individual, a company and other body of persons; ซึ่งสามารถมองไปร่งผ่านไปได้ เหล่าดอกเบียตามมาตรา 11 ก็ดี ค่าสิทธิตามมาตรา 12 ก็ดี อาจกลับกลายเป็นประโยชน์ทางธุรกิจ Business profits ตามมาตรา 7 ไปได้ ทั้งไม่เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ (resident) ในรัฐนั้นๆ ตามมาตรา 4 แห่ง OECD – Model Convention เนื่องจากมิใช่บุคคลที่จะต้องรับผิดชอบชำระภาษีภายในรัฐนั้น ดังนั้นประเทศที่ถือหลัก transparency ห้างหุ้นส่วนจึงไม่มีภาระภาษีเพราะสนธิสัญญาทางภาษีไม่ถูกนำมาใช้บังคับ แต่ประเทศที่ถือหลัก intransparency ห้างหุ้นส่วนจะมีความรับผิดชอบชำระภาษีเนื่องจากสนธิสัญญาของห้างหุ้นส่วนบังคับใช้ ผลกระทบที่อาจเป็นไปได้สำหรับความแตกต่างของการปฏิบัติตามสนธิสัญญาภาษีและการบังคับใช้ ทำให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนและกีดกันภาษีซ้อน

สำหรับประเทศไทยนั้นยอมรับว่าห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกับประเทศบุลกาเรีย ดังนั้นไม่ว่าอะไรจะเกิดขึ้นตัวหุ้นส่วนจะถูกปฏิบัติต่างหากจากห้างหุ้นส่วน ซึ่งจะทำให้สัญญากู้ยืมเงินตั้งตัวอย่างข้างต้นได้รับการยอมรับ สถานประกอบการถาวรก็ได้รับการยอมรับ นิติบุคคลจึงสามารถเสียภาษีเองได้

ประเทศที่ปฏิบัติตามหลักไม่ไปร่งผ่านไปหรือ Intransparency principle เช่น ประเทศในทวีปยุโรปตะวันออก โดยระบบภาษีมีความคล้ายเหมือนกับการปฏิบัติทางภาษีอากรต่อบริษัทจำกัด โดยหลักคือมีการเก็บภาษีจากกำไรของห้างหุ้นส่วนในระดับห้างหุ้นส่วนในปีภาษีสำหรับการรับรู้กำไร ไม่มีการจัดเก็บภาษีในระดับตัวหุ้นส่วนตราบเท่าที่กำไรนั้นมีได้มีการแจกจ่ายแก่ตัวหุ้นส่วน มีการเก็บภาษีในปีภาษีที่มีการแจกจ่ายกำไรในระดับตัวหุ้นส่วน ตัวอย่างเช่นมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีการยอมรับหลักการดำเนินธุรกิจแบบ arm’s length principle ระหว่างห้างหุ้นส่วนกับตัวหุ้นส่วน ไม่เช่นนั้นแล้วจะมีการปิดบังซ่อนเร้นการแจกจ่ายกำไร

ผลของความแตกต่างในการปฏิบัติทางภาษีในระดับชาติของห้างหุ้นส่วนสำหรับกฎหมายสนธิสัญญาทางภาษี



ประการแรกมีประเด็นในเรื่องการได้สิทธิตามสนธิสัญญาทางภาษี ในมาตรา 1 ของ OECD Model Convention

ประการที่สองเรื่องความหมายของห้างหุ้นส่วนว่าเป็นบุคคล ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 3 ของ OECD Model Convention ซึ่งให้ความหมายของคำว่า บุคคล ในมาตรา 3 หมายรวมถึงปัจเจกบุคคล บริษัท และรูปแบบใดๆของบุคคล

ประการที่สาม ห้างหุ้นส่วน เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 4 ของ OECD Model Convention ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ตามความประสงค์ของการตกลงหมายถึง บุคคลใดที่มีภาระต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น ไม่ว่าจะโดยเหตุผลของสถานที่ประกอบกิจการบริหารจัดการหรือเกณฑ์อื่น ๆ อันเป็นทำนองเดียวกัน ดังนั้นประเทศที่ถือหลักการโปร่งผ่านจะไม่มีควมรับผิดชอบทางภาษี ไม่มีสิทธิตามสนธิสัญญาทางภาษีสำหรับห้างหุ้นส่วน ส่วนประเทศที่ไม่ยึดถือหลักดังกล่าว จะต้องมีความรับผิดชอบในทางภาษี และได้สิทธิตามสนธิสัญญาทางภาษีสำหรับห้างหุ้นส่วน ผลดังกล่าวจะมีทั้งภาษีซ้อน และไม่มีการเก็บภาษีซ้อน

การให้ความคุ้มครองตามสนธิสัญญาทางภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ ในฐานะคู่สัญญาพหุภาคีหลักทั่วไป ลำดับของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายของรัฐที่จดทะเบียนเป็นเด็ดขาด โดยรัฐแหล่งเงินได้จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภายในของรัฐที่จดทะเบียนห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้เพื่อเป็นการชี้ให้เห็นว่าห้างหุ้นส่วนนั้นได้สิทธิประโยชน์ตามสนธิสัญญาในทางภาษีหรือไม่ หากรัฐที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนถือคุณสมบัติของห้างหุ้นส่วนในฐานะภายใต้บังคับทางภาษีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามสนธิสัญญา รัฐแหล่งเงินได้จะต้องถูกบังคับให้ปฏิบัติตามความเห็นดังกล่าว รัฐแหล่งเงินได้จำเป็นต้องยอมรับสิทธิตามสนธิสัญญาของห้างหุ้นส่วนแม้ว่ารัฐที่ห้างหุ้นส่วนได้จดทะเบียนจะถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่โปร่งผ่านตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น

ตัวอย่างที่หนึ่งและที่ห้า

ห้างหุ้นส่วนตั้งขึ้นในรัฐที่หนึ่งโดยมีหุ้นส่วนสองคนอาศัยอยู่ในรัฐที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วนได้รับดอกเบี้ยและค่าสิทธิเป็นรายได้จากรัฐที่สองอันมิใช่รายได้ที่ได้รับเนื่องมาจากสถานประกอบการ

ถาวรในรัฐที่สอง รัฐที่หนึ่งเห็นว่าห้างหุ้นส่วนนั้นไม่สามารถเก็บภาษีได้ และไม่เป็นหน่วยภาษี รัฐที่สองเห็นว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่โปร่งผ่าน

ผลของเรื่องดอกเบีย หุ้นส่วนที่ไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนได้รับสิทธิประโยชน์ทางสนธิสัญญาภาษี (เป็นการลดภาษีจากแหล่งเงินได้) รายได้ดอกเบียจึงถือว่าเป็นของหุ้นส่วนทั้งสองคนโดยตรง

ส่วนผลในเรื่องค่าสิทธินั้น ห้างหุ้นส่วนได้รับสิทธิประโยชน์ทางสนธิสัญญาภาษี (เป็นการลดภาษีจากแหล่งเงินได้) รายได้ค่าสิทธิจะไม่ถือว่าเป็นของตัวหุ้นส่วน

การให้ความคุ้มครองสนธิสัญญาทางภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีไตรภาคี

หลักการที่จะใช้สำหรับสถานการณ์พหุภาคีโดยทั่วไปแล้วจะนำมาปรับใช้กับกรณีไตรภาคีด้วย อย่างไรก็ตามการนำมาปรับใช้ของหลักการเหล่านี้จะไม่มีปัญหาต่อเมื่อรัฐต่างๆที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเห็นว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีทั้งโปร่งผ่านและไม่โปร่งผ่าน หลักการที่กล่าวถึงก่อนหน้านี้จะไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้ต่อกรณีไตรภาคีทั้งหมด ซึ่งหากเกี่ยวข้องกับรัฐที่ถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนที่แตกต่างกัน ปัญหาการตีความอาจเกิดขึ้น ซึ่งก็คือภาษีซ้อน

ตัวอย่างที่สองและที่แปด

ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่จัดตั้งขึ้นในรัฐที่สอง หุ้นส่วนทั้งสองคนอาศัยอยู่ในรัฐที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วนได้รับรายได้ดอกเบีย(ในตัวอย่างที่สอง) กับรายได้เงินปันผล (ในตัวอย่างที่แปด) จากรัฐที่สาม ที่ไม่ได้มีที่มาจากสถานประกอบการถาวรในรัฐที่สาม รัฐที่เกี่ยวข้องทั้งหมดถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยโปร่งผ่านสำหรับดอกเบีย และเป็นหน่วยที่ไม่โปร่งผ่านสำหรับเงินปันผล

ผล สำหรับดอกเบียนั้น หุ้นส่วนแต่ละคนที่ไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามสนธิสัญญาทางภาษี (เป็นการลดภาษีแหล่งเงินได้) เนื่องมาจากอนุสัญญาว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อน DTT ระหว่างรัฐที่หนึ่งและรัฐที่สาม รายได้ดอกเบียถือได้ว่าเป็นของหุ้นส่วนทั้งสองคนโดยตรง หากดอกเบียถือได้ว่าได้จากสถานประกอบการถาวรในรัฐที่สองแล้ว รัฐที่หนึ่งจะไม่มีสิทธิที่เกี่ยวข้องกับรัฐที่สอง (ตามมาตรา 7 ของอนุสัญญา)

ส่วนเรื่องเงินปันผลนั้น ห้างหุ้นส่วนมีสิทธิได้รับประโยชน์จากสนธิสัญญาทางภาษี (เป็นการลดภาษีจากแหล่งเงินได้) และถูกเก็บภาษีบริษัทโดยภาษีเงินได้ในรัฐที่สอง เงินปันผลจะไม่ถือว่าเป็นของตัวหุ้นส่วนแต่ละคน

#### ตัวอย่างที่สาม

ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่จัดตั้งขึ้นในรัฐที่สอง ส่วนตัวหุ้นส่วนทั้งหมดมีถิ่นที่อยู่อาศัยอยู่ในรัฐที่หนึ่ง รัฐที่สองและรัฐที่สามต่างถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่ไปร้งผ่าน แต่รัฐที่หนึ่งถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่ไม่ไปร้งผ่าน ห้างหุ้นส่วนได้รับกำไรทางธุรกิจจากรัฐที่สามซึ่งไม่ได้มาเนื่องจากการมีสถานประกอบการถาวรในรัฐที่สาม

ผลก็คือ ในรัฐที่สาม (และรัฐที่สอง) หุ้นส่วนจะต้องถูกเก็บภาษี (ความรับผิดในทางภาษีอย่างจำกัดในรัฐที่สามและเป็นไปได้ในรัฐที่สองด้วย) ในรัฐที่หนึ่ง หุ้นส่วนแต่ละคนจะไม่ถูกเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถือว่ามาจากห้างหุ้นส่วนที่ไม่ไปร้งผ่าน ตามกฎหมายแห่งชาติของรัฐที่หนึ่งอนุสัญญาว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่หนึ่งกับรัฐที่สาม และระหว่างรัฐที่สองกับรัฐที่สาม จะไม่มีผลใช้บังคับในระดับของห้างหุ้นส่วนหรือไม่ใช้บังคับในระดับของตัวหุ้นส่วน ภาษีซ้อนอาจเป็นผลจากเรื่องดังกล่าว (ในรัฐที่สองและรัฐที่สาม)

#### ตัวอย่างที่เก้า

ห้างหุ้นส่วนจัดตั้งขึ้นในรัฐที่สอง หุ้นส่วนมีถิ่นที่อยู่อาศัยในรัฐที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วนถือหุ้นอยู่ในบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม บริษัทจ่ายเงินปันผลแก่ห้างหุ้นส่วน รัฐที่สองและรัฐที่สามถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่ไม่ไปร้งผ่าน ขณะที่รัฐที่หนึ่งถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่ไปร้งผ่าน

ผลคือ อนุสัญญาว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่หนึ่งและรัฐที่สามสามารถนำมาใช้บังคับได้สำหรับตัวหุ้นส่วน อนุสัญญาว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่สองและรัฐที่สามสามารถนำมาใช้บังคับได้กับห้างหุ้นส่วน โดยสรุป อนุสัญญาว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อนที่ให้ประโยชน์เกี่ยวกับอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ดีที่สุดสำหรับรายได้จากเงินปันผลจะถูกนำมาใช้บังคับ

ความคุ้มครองตามสนธิสัญญาทางภาษีสำหรับรัฐถิ่นที่อยู่ของตัวหุ้นส่วน รัฐที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและรัฐที่ตัวหุ้นส่วนมีถิ่นที่อยู่ถือปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนอย่างเท่าเทียมกัน (ในฐานะโปร่งผ่าน)

โดยหลัก รัฐถิ่นที่อยู่ของตัวหุ้นส่วนถูกบังคับให้หลีกเลี่ยงภาษีซ้อน (ตัวอย่างเช่น นำวิธีการเครดิตหรือวิธีการยกเว้นมาใช้บังคับ) ความขัดแย้งที่มีข้อจำกัดอันเป็นผลมาจากการปฏิบัติต่อรายได้ที่แตกต่างกันตามหลักกฎหมายภายใน ตัวอย่างเช่น รัฐที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนดอกเบียอันจำกัดถือเป็นรายได้ดอกเบีย (มาตรา 11) ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของตัวหุ้นส่วนถือว่าเป็นผลกำไรทางธุรกิจ (มาตรา 7) หรือในทางกลับกัน ความขัดแย้งอันมีข้อจำกัดเกิดขึ้นโดยเฉพาะในสาขาของค่าตอบแทนพิเศษ ให้ดูในตัวอย่างที่สิบสามและสิบห้า

ตัวอย่างที่สิบสามและที่สิบห้า

ตัวอย่างที่สิบสาม

หุ้นส่วนคนหนึ่งให้ห้างหุ้นส่วนที่โปร่งผ่านกู้ยืมเงิน โดยห้างหุ้นส่วนมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่สอง ห้างหุ้นส่วนจ่ายเงินปันผลแก่หุ้นส่วนที่เป็นผู้ให้กู้ รัฐที่สองรับรองโดยทั่วไปว่าเงินกู้เกิดขึ้นระหว่างตัวหุ้นส่วนกับห้างหุ้นส่วน ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่สองยอมให้ห้างหุ้นส่วนหักลดหย่อนภาษีสำหรับดอกเบียได้ ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่หนึ่งไม่รับรองการดำเนินธุรกิจดังกล่าว

ผลคือ ทั้งสองรัฐถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยโปร่งผ่านและนำมาตรา 7 แห่งอนุสัญญาว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่หนึ่งกับรัฐที่สองมาใช้บังคับสำหรับรายได้ของห้างหุ้นส่วน แต่รัฐที่สองรัฐที่สองนำมาตรา 11 แห่งอนุสัญญาว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐที่หนึ่งกับรัฐที่สองสำหรับดอกเบียมาใช้บังคับ ในขณะที่รัฐที่หนึ่งไม่นำมาใช้บังคับ

ตัวอย่างที่สิบห้า

หุ้นส่วนคนหนึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่หนึ่ง ให้ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นในรัฐที่สองและดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในรัฐดังกล่าวกู้ยืมเงิน ห้างหุ้นส่วนจ่ายดอกเบียแก่หุ้นส่วนคนดังกล่าว รัฐที่หนึ่งถือว่าเป็นเงินกู้ยืมระหว่างหุ้นส่วนกับห้างหุ้นส่วนในขณะที่รัฐที่หนึ่งไม่ถือว่าเป็นเช่นนั้น

ผล รัฐทั้งสองปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนในฐานะเป็นหน่วยที่โปร่งผ่านและใช้บังคับมาตรา 7 ตามอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนของรัฐที่หนึ่งและรัฐที่สองว่าเป็นรายได้ของห้างหุ้นส่วน แต่รัฐที่หนึ่งใช้บังคับมาตรา 11 สำหรับดอกเบี้ย

การคุ้มครองตามสนธิสัญญาทางภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของตัวหุ้นส่วน รัฐที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและรัฐที่หุ้นส่วนมีถิ่นที่อยู่ปฏิบัติเช่นห้างหุ้นส่วน

ความขัดแย้งที่มีคุณภาพอาจเป็นผลมาจากการตีความข้อกำหนดที่แตกต่างกันในอนุสัญญาว่าด้วยการจัดภาษีซ้อน จากกระบวนการตกลงร่วมกัน มาตรา 25 OECD MC หรืออาจเป็นผลมาจากการตีความในข้อเท็จจริงที่แตกต่างกัน

การปฏิบัติที่แตกต่างกันของห้างหุ้นส่วนที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายภายใน จะมีอยู่ 2 ประการคือ ความขัดแย้งเชิงคุณภาพในทางบวก (ภาษีซ้อน) รัฐถิ่นที่อยู่จะต้องปฏิบัติตามคุณภาพของรัฐที่ห้างหุ้นส่วนได้จดทะเบียน และความขัดแย้งเชิงคุณภาพในทางลบ (ไม่มีภาษีซ้อน) รัฐถิ่นที่อยู่ไม่ผูกพันที่จะให้การผ่อนปรนทางภาษี แต่หากรัฐที่ห้างหุ้นส่วนได้จดทะเบียนได้สิทธิที่จะเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดภาษีซ้อน แต่ไม่เก็บภาษีเนื่องมาจากกฎหมายภายใน รัฐถิ่นที่อยู่ผูกพันที่จะให้การผ่อนปรนสำหรับภาษีดังกล่าว ดูตัวอย่างกรณีทีลิปส์และลิปแปด

ตัวอย่างที่ลิปส์

ทางเลือกที่หนึ่ง หุ้นส่วนมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่หนึ่งขายส่วนของเขาในห้างหุ้นส่วนและก่อให้เกิดผลกำไรจากการขายดังกล่าว ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วนถูกถือปฏิบัติในฐานะเป็นบริษัทที่ไม่โปร่งผ่าน ดังนั้นจึงเข้าข่ายการได้มาซึ่งรายได้จากทุนของตัวหุ้นส่วน ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่สอง ห้างหุ้นส่วนถูกถือปฏิบัติในฐานะเป็นบริษัทที่โปร่งผ่าน ดังนั้นรายได้จึงเข้าข่ายเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวร (เท่ากับห้างหุ้นส่วน) ในรัฐที่สอง

ผล รัฐที่หนึ่งจะต้องยกเว้นเงินได้เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีซ้อน

ทางเลือกที่สอง กรณีข้อเท็จจริงเหมือนข้างต้น แต่แตกต่างกันที่รัฐที่หนึ่งถือปฏิบัติต่อห้างหุ้นส่วนในฐานะเป็นหน่วยที่โปร่งผ่านและรัฐที่สองถือปฏิบัติในฐานะเป็นหน่วยที่ไม่โปร่งผ่าน

ผล รัฐที่หนึ่งโดยทั่วไปจะต้องนำมาตรการยกเว้นมาใช้บังคับ อย่างไรก็ตามก็สามารถที่จะนำมาตรการทางเครดิตตาม OECD-Update 2008 มาใช้บังคับได้เพื่อหลีกเลี่ยงการไม่เก็บภาษีซ้อนเลย

#### ตัวอย่างที่สิบแปด

ในปีแรก ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นในรัฐที่สองและย้ายสถานประกอบการถาวรออกจากรัฐดังกล่าว ได้รับผลกำไร 1 ล้านยูโร ในปีที่สองห้างหุ้นส่วนแจกจ่ายส่วนแบ่งในกำไรที่ได้มาจากปีหนึ่งจำนวน 3 แสนยูโร ให้แก่หุ้นส่วนคนหนึ่งที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่หนึ่ง

ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่สอง ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่ไม่โปร่งผ่านและกำไรจะถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีหนึ่งในอัตราร้อยละ 40 จำนวน 400,000 ยูโร ในปีที่สองถูกเรียกเก็บโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินที่แจกจ่ายส่วนแบ่งกำไรแก่ตัวหุ้นส่วนอีก 300,000 ยูโร (ถือปฏิบัติในฐานะเป็นเงินปันผล) ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐที่หนึ่ง ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยที่โปร่งผ่านที่เกี่ยวกับการเงิน และรัฐที่หนึ่งจะเรียกเก็บภาษีจากตัวหุ้นส่วนในปีที่หนึ่งจากส่วนแบ่งของเขาในฐานะเป็นกำไรของห้างหุ้นส่วน รัฐที่หนึ่งจะปฏิบัติต่อการแจกจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรในปีที่สองในฐานะไม่มีผลทางภาษี

ผล ในปีหนึ่ง รัฐที่หนึ่งจะต้องหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนโดยการนำมาตรการยกเว้นภาษีหรือเครดิตภาษีมาใช้บังคับต่อการได้กำไรของตัวหุ้นส่วนซึ่งจะถูกเรียกเก็บภาษีในรัฐที่สองในระดับของห้างหุ้นส่วน

ในปีที่สอง หากใช้วิธียกเว้นภาษีจะยกเว้นสำหรับเงินปันผลในรัฐที่หนึ่ง หากใช้วิธีเครดิต จะไม่มีเครดิตภาษีในรัฐที่หนึ่ง อย่างไรก็ตามจะไม่มีภาษีซ้อนด้วย

## บทที่ 2

การยกเว้นภาษีและการเครดิตภาษี และหลักการไม่เลือกปฏิบัติและการแลกเปลี่ยนข้อมูล

Tax exemption and credit & Non-discrimination and exchange of information

1. การยกเว้นภาษี (Exemption Method, exemption with progression)

1.1 วิธียกเว้นภาษี หมายถึง การยกเว้นภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ กรณีเงินได้เข้าข่ายเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาทั้ง 2 รัฐ

1.2 กรณีศึกษาที่ 1 นาย Kent มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และดำเนินธุรกิจซึ่งมีรายได้ทั้งหมด 100,000 ยูโร โดย 80,000 ยูโร ได้มาจากรัฐ A และ 20,000 ยูโร ได้มาจากรัฐ B ในขณะที่รัฐ A มีอัตราภาษี 30 % สำหรับรายได้น้อยกว่า 80,000 ยูโร และ 35% สำหรับรายได้น้อยกว่า 100,000 ยูโร ส่วนรัฐ B มีอัตราภาษี 20 %

กรณีเช่นนี้ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เข้ากรณีตามมาตรา 1 + 4 วรรค 1, 2, 7 และ 23 A วรรค 1 ดังนี้ เมื่อนาย Kent เสียภาษีให้รัฐ B ในส่วน 20,000 ยูโร แล้วย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณในการเสียภาษีให้รัฐ A อีก

1.3 วิธีการขจัดภาษีซ้อน เป็นวิธีการกำหนดให้รัฐใดเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้แต่รัฐเดียว ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มี 2 วิธี คือ 1. กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ที่จะต้องยกเว้นไม่นำเงินได้ที่เกิดและเสียภาษีให้แก่รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้อีก หรือ 2. ให้นำภาษีที่เสียให้ให้แก่รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้มาเครดิตภาษีคืนในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ในกลุ่มประเทศแองโกล-อเมริกันมักใช้วิธีที่ 2 ส่วนประเทศในภาคพื้นยุโรปมักใช้วิธีที่ 1 ยกเว้นสำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ

1.4 ตามมาตรา 23 A (1) ของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ที่จะต้องยกเว้นไม่นำเงินได้ที่เกิดและเสียภาษีให้แก่รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้อีก แต่ไม่มีข้อบังคับให้ปฏิบัติตามอย่างเป็นรูปธรรม ส่วนมาตรา 23 A (2) กำหนดให้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีเงินปันผลและดอกเบี้ยต้องแบ่งปันกันระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้และรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้

1.5 ตามกรณีศึกษาที่ 1 ข้างต้น ถ้าไม่มีการขจัดภาษีซ้อน รัฐ A จะเรียกเก็บภาษี = 35,000 ยูโร และรัฐ B จะเรียกเก็บภาษี 4,000 ยูโร แต่ถ้ามีการขจัดภาษีซ้อนโดยหลักการยกเว้นภาษีเต็มจำนวน รัฐ A จะเรียกเก็บภาษี = 24,000 ยูโร และรัฐ B จะเรียกเก็บภาษี 4,000 ยูโร ผลจะต่างกัน 11,000 ยูโร

1.6 หลักการยกเว้นภาษีเต็มจำนวน ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจคือการมีภาระภาษีในการประกอบธุรกิจเท่ากันไม่ว่าจะประกอบธุรกิจนั้นในรัฐใดอันเป็นการสนับสนุนหลักการของการขจัดภาษีซ้อนว่าด้วยความเป็นกลางในการประกอบธุรกิจ

1.7 ตามมาตรา 23 A (3) ของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้ใช้วิธียกเว้นภาษีแบบไม่เต็มจำนวนหรือแบบคิดอัตราก้าวหน้าก่อนได้โดยการนำเงินได้ที่เกิดในทั้ง 2 รัฐมารวมคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้าของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ก่อนว่าอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเท่าใดเพราะเงินได้ยิ่งมากยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แล้วนำอัตรากาฬนั้นเป็นอัตราในการเรียกเก็บภาษีเฉพาะเงินได้ที่เกิดในรัฐของตน ตามกรณีศึกษาที่ 1 ข้างต้น ถ้าไม่มีการขจัดภาษีซ้อน รัฐ A จะเรียกเก็บภาษี = 35,000 ยูโร และรัฐ B จะเรียกเก็บภาษี 4,000 ยูโร แต่ถ้ามีการขจัดภาษีซ้อนโดยหลักการยกเว้นภาษีแบบไม่เต็มจำนวน รัฐ A จะเรียกเก็บภาษีในอัตรา 35% แทนที่จะเป็น 30% = 28,000 ยูโร และรัฐ B จะเรียกเก็บภาษี 4,000 ยูโร ผลจะต่างกัน 7,000 ยูโร

1.8 กรณีศึกษาที่ 2 นาง Y เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ถ้าเธอขายหุ้นส่วนของตนในห้างหุ้นส่วนซึ่งตั้งในรัฐ A ไป รัฐ A ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยเสียภาษีจึงไม่ล้วงลึกเข้าไปในห้างหุ้นส่วนนั้น แต่ตรงกันข้ามกับรัฐ B ที่ถือว่าหุ้นส่วนที่ร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนต่างหากเป็นหน่วยเสียภาษี มิใช่ห้างหุ้นส่วนเป็น ห้างหุ้นส่วนจึงเสมือนไม่มีตัวตน กรณีนี้ตามมาตรา 1 และ 4(1) รัฐ B เรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนาง Y ได้ ในมุมมองของรัฐ A ตามมาตรา 13 (5) รัฐ A ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากการขายส่วนของหุ้นส่วน และในมุมมองของรัฐ B ตามมาตรา 13(1) และหรือ (2) รัฐ B ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากการขายส่วนของหุ้นส่วน



ปัญหาในการเรียกเก็บภาษีซ้อนหรือไม่เรียกเก็บภาษีเลยอาจเกิดขึ้นได้จากความแตกต่างกันของกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศ หรือจากการตีความข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือตีความข้อเท็จจริงที่เป็นปัญหาแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ในกรณีนี้มาตรา 23 A (4) ของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ให้สิทธิแก่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้เปลี่ยนไปใช้วิธีการเครดิตภาษีแทนได้เมื่อเกิดกรณีไม่สามารถเรียกเก็บภาษีเลยเกิดขึ้น หรือกรณีใช้สิทธิเลี่ยงภาษีโดยมิชอบ

1.9 กรณีนำผลขาดทุนมาขอหัก ถ้านาย Kent ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และดำเนินธุรกิจซึ่งมีรายได้ทั้งหมด 100,000 ยูโร จากรัฐ A แต่ขาดทุนในรัฐ C 10,000 ยูโร นาย Kent จะขอนำผลขาดทุนดังกล่าวมาหักจากรายได้ในรัฐ A ได้หรือไม่ แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ไม่กล่าวถึงทำให้แต่ละประเทศปฏิบัติแตกต่างกันไปมีทั้งให้นำมาหักได้และไม่ได้

2. การเครดิตภาษี (Credit method; maximum credit, tax sparing)

2.1 หลักของวิธีการเครดิตภาษี

กรณีศึกษาที่ 1 บริษัท R มีแหล่งบริหารจัดการในรัฐ R บริษัท R ถือหุ้นในบริษัท S 10% บริษัท S มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S ต่อมาบริษัท S ประกาศจ่ายเงินปันผลให้บริษัท R 10,000 ยูโร โดยหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 15 % ในขณะที่รัฐ R เก็บภาษีในอัตรา 25% ถ้ารัฐ R และบริษัท S ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันให้ใช้วิธีการเครดิตภาษี วิธีการเครดิตภาษีจะทำให้ไม่ว่าจะลงทุนในรัฐถิ่นที่อยู่หรือไปลงทุนในรัฐอื่นก็ไม่มีผลแตกต่างในเรื่องของอัตราการเสียภาษี รัฐที่เก็บภาษีในอัตราต่ำกว่าจะไม่เป็นที่ดึงดูดใจในการลงทุนมากกว่ารัฐที่มีอัตราภาษีสูงกว่าเป็นการสนับสนุนหลักความเป็นกลางในการเคลื่อนย้ายเงินลงทุน

2.2 วิธีการเครดิตภาษีมี 2 แบบ คือ การเครดิตภาษีให้เต็มจำนวนและไม่เต็มจำนวน

การเครดิตภาษีให้ไม่เต็มจำนวนหรือให้เต็มที่เท่าจำนวนที่จะต้องเสียภาษี คือ จะเครดิตภาษีให้ไม่เกินจำนวนที่จะต้องเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่หากนำรายได้ที่ได้มาในรัฐอื่นนั้นมาเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งอาจมีข้อจำกัดให้คิดเครดิตภาษีได้เป็น 1. รายรัฐแต่ละรัฐถ้ามีเงินได้เกิดในหลายรัฐ และจะนำเครดิตภาษีส่วนเกินที่ไม่ได้ใช้มาขอชดเชยใช้ร่วมกับเครดิตภาษีของอีกรัฐหนึ่งที่

นำมาขอเครดิตภาษีแล้วแต่ยังเหลือภาษีที่ต้องเสียให้รัฐถิ่นที่อยู่อีกด้วยไม่ได้ 2. เป็นรายการเงินได้แต่ละรายการแยกจากกัน จะเครดิตภาษีข้ามรายการกันไม่ได้ และ 3. เมื่อนำเครดิตภาษีภาษีทั้งหมดไม่ว่าในรัฐใดและรายการเงินได้ใดมารวมกันทั้งหมดแล้วจะนำมาขอเครดิตภาษีในถิ่นที่อยู่ได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐนั้น

### 3. หลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination clauses)

3.1 หลักการไม่เลือกปฏิบัติในแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มีว่า จะต้องไม่เลือกปฏิบัติต่อคนสัญชาติตนดีกว่าคนสัญชาติอื่นหรือคนไม่ถือสัญชาติของรัฐคู่สัญญาแต่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญานั้น จะต้องไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบธุรกิจถาวร จะต้องไม่เลือกปฏิบัติต่อการชำระเงินหรือหนี้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน และจะต้องไม่เลือกปฏิบัติต่อการร่วมลงทุนจากต่างชาติ หลักเช่นเดียวกันนี้มีปรากฏอยู่ในอนุสัญญาและสนธิสัญญาต่าง ๆ เช่นเดียวกัน และถ้ากฎหมายภายในรัฐคู่สัญญาขัดแย้งกับหลักการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน กฎหมายภายในนั้นจะใช้บังคับไม่ได้ แต่หลักการนี้จะใช้ได้ถ้าระบุไว้ชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันเป็นอย่างอื่น

3.2 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสัญชาติ ใช้กรณีที่มีสัญชาติของรัฐคู่สัญญานั้นจะต้องไม่เลือกปฏิบัติแน่นอน แต่ถ้าเป็นเพียงการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาโดยไม่ได้ถือสัญชาติของรัฐคู่สัญญานั้นยังไม่แน่นอน การไม่เลือกปฏิบัติมีความหมายรวมถึงทั้งไม่ว่าในทางตรงหรือทางอ้อม เป็นเรื่องอื่น ๆ หรือเรื่องการเพิ่มภาระภาษีให้หนักขึ้นก็ไม่ได้

3.3 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบธุรกิจถาวร หมายถึง การไม่เลือกปฏิบัติต่อสถานประกอบธุรกิจถาวรของบุคคลของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งที่มาตั้งในรัฐของตน โดยจะให้สิทธิทางภาษีน้อยกว่าไม่ได้

3.4 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อการชำระเงินหรือหนี้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน หมายถึง เมื่อมีการจ่ายเงินเป็นค่าดอกเบี้ย ค่าสิทธิหรือค่าดอกผลต่าง ๆ จากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง การเรียกเก็บภาษีจากเงินนั้นจะต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เหมือนกัน

3.5 หลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อการร่วมลงทุนจากต่างชาติ หมายถึง จะปฏิบัติแตกต่างออกไปสำหรับผู้ประกอบการที่มาจากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ได้ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการนั้นจะเป็นบริษัทแม่ของบริษัทที่ตั้งอยู่ในรัฐตนหรือไม่ จะก่อให้เกิดภาวะภาษีให้แตกต่างออกไปจากบริษัทของรัฐตนไม่ได้ในสภาวะแบบเดียวกัน เช่น บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาขายสิทธิในหนี้เงินกู้ที่ตนมีอยู่ให้แก่บริษัทแม่ของตนที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรโดยเป็นการขายขาดทุน การหักค่าใช้จ่ายสำหรับผลของการขายขาดทุนนั้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกายังไม่ยอมให้หักได้ จนกว่าบริษัทแม่นั้นจะขายสิทธิในหนี้เงินกู้ที่ตนมีอยู่นั้นพ้นออกไปแล้ว การขายขาดทุนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันยังนำมาหักค่าใช้จ่ายไม่ได้จนกว่าทรัพย์สินที่ขายนั้นจะพ้นออกไปจากบริษัทในเครือเดียวกันนั้นแล้ว แต่ถ้าบริษัทลูกในสหรัฐอเมริกาพ้นจากเป็น การเป็นบริษัทในเครือเดียวกันนั้นไปก่อนที่บริษัทแม่จะขายสิทธิในหนี้เงินกู้ที่ตนมีอยู่นั้นพ้นออกไปแล้ว บริษัทลูกในสหรัฐอเมริกาย่อมนำผลขาดทุนมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

#### 4. การแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of information)

4.1 มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายฉบับ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภายในของรัฐ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ กฎหมายประชาคมยุโรป และแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ CoE กฎหมายเหล่านี้อาจบัญญัติไว้แตกต่างกันได้

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแบบนี้ไม่จำกัด หรือถูกจำกัดโดยข้อตกลงระหว่างประเทศอื่น กฎหมายประชาคมยุโรป กำหนดให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามกฎหมายนี้ไม่เป็นข้อจำกัดที่รัฐต่าง ๆ จะไปตกลงให้แลกเปลี่ยนข้อมูลกันได้กว้างขวางมากขึ้นกว่าที่ระบุไว้ในกฎหมายดังกล่าว และประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรปสามารถใช้แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เพื่อประโยชน์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันให้กว้างขวางมากขึ้นกว่าที่ระบุไว้ในกฎหมายดังกล่าวได้

4.2 แต่การขอข้อมูลจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของการคาดหมายได้ถึงควมมีอยู่ของข้อมูลนั้น มิใช่การขออย่างเหวี่ยงแหโดยไม่มีความแน่นอนเลยว่าผู้ถูกขอจะมีข้อมูลนั้นอยู่หรือไม่

กล่าวคือ ผู้ขอต้องมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าข้อมูลที่ถูกขอไปนั้นมีอยู่ในมือของหน่วยงานของรัฐที่จะขอไป หรือบุคคลที่อยู่ภายใต้เขตอำนาจของรัฐนั้น แต่เหตุผลนี้จะต้องตีความอย่างไม่เคร่งครัด

4.3 ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อมูลที่ถูกขอจะได้รับความคุ้มครองไม่ให้ ถูกเปิดเผยได้ตามที่กฎหมายภายในของรัฐที่ถูกขอระบุไว้ แต่กฎหมายภายในนั้นต้องมีใช้อยู่ใน ระดับที่เป็นแต่เพียงระเบียบเกี่ยวกับความลับทางภาษีเท่านั้น และหากตามกฎหมายภายในของรัฐ ที่ถูกขอนั้นข้อมูลที่ขอไปอาจถูกเปิดเผยได้เพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีของรัฐนั้นเอง รัฐที่ขอ ก็จะต้องได้รับประโยชน์ในระดับที่เท่ากัน แต่รัฐที่ขอก็ต้องมีกฎหมายภายในที่อยู่ในระดับเดียวกัน นั้นเช่นกัน ถ้ากฎหมายภายในของรัฐของตนห้ามเปิดเผยข้อมูลนั้นแม้กฎหมายภายในของรัฐ ที่ถูกขอข้อมูลจะยอมให้เปิดเผยได้รัฐที่ถูกขอก็ปฏิเสธที่จะให้ข้อมูลนั้นได้

4.4 รัฐที่ถูกขอข้อมูลไม่มีหน้าที่ที่จะต้องส่งข้อมูลให้หากข้อมูลนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องได้มา ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นในกรณีปกติ หรือถ้าข้อมูลนั้นเป็นเรื่องความลับทางการค้าหรือ ความลับอื่นในทำนองเดียวกัน หรือถ้าข้อมูลนั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของรัฐนั้นเอง หรือถ้าข้อมูลนั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับความลับที่ได้มาในการประกอบวิชาชีพกฎหมาย แต่ไม่รวม ความลับของธนาคารถ้าแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในข้ออื่นกล่าวไว้เป็นอย่างอื่น

4.5 การปฏิเสธที่จะให้ข้อมูลอาจตั้งอยู่บนพื้นฐานว่าข้อมูลนั้นเป็นความลับที่ได้มาจากการ ประกอบวิชาชีพอย่างอื่นนอกจากทางกฎหมายที่ต้องอาศัยความไว้วางใจระหว่างกัน เป็นการ ข้อมูลตามข้อความในตราสารซึ่งถือว่าเป็นการขอที่ยังไม่เพียงพอที่จะคาดหมายได้ถึงความมีอยู่ของ ข้อมูล หรือเป็นการขอข้อมูลเพื่อนำไปใช้เกี่ยวข้องกับทางเลือกปฏิบัติต่อคนสัญชาติของรัฐที่ถูกขอ ข้อมูลนั้นเอง

### บทที่ 3

## มาตราเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและการแลกเปลี่ยนข้อมูล ( Non – discrimination clauses in tax treaties & exchange of information )

---

1. มาตราเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน ( Non – Discrimination Clauses in Tax Treaties) การอธิบายภาพรวมโดยคร่าว ๆ ( Overview ) ประกอบด้วยพื้นฐานทางกฎหมาย

- มาตราเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้กฎหมายอนุสัญญาภาษีซ้อน (tax treaty law)
- ข้อตกลงสหภาพยุโรป ( European Union หรือ EU ) / ประเทศในกลุ่มเขตเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Area หรือ EEA )
- บทบัญญัติอื่นเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติ (Other non-discrimination provisions )

กฎหมายต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

(OECD Model) : มาตราเกี่ยวกับไม่เลือกปฏิบัติ

- คำกล่าวทั่วไป (General remarks)
- ความสำคัญในการปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (Significance in tax treaty practice)
- ความเกี่ยวข้องกับกฎหมายสหภาพยุโรป ( EU law )

กรณีศึกษาที่ 1 ข้อเท็จจริง ( Case study I – Facts )

บริษัทของสหรัฐอเมริกาแห่งหนึ่งยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของเยอรมันเป็นเวลาหลายปี คำร้องขอของผู้เสียภาษีเพื่อคืนเงินภาษีซื้อ ( input tax ) ที่จ่ายในบางช่วงเวลาได้รับการปฏิเสธโดยเหตุผลว่าระยะเวลา 6 เดือน ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของเยอรมันสำหรับการยื่นคำร้องขอได้ล่วงพ้นไปแล้ว กฎเกณฑ์นี้นำมาใช้เฉพาะกับผู้เสียภาษีที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเยอรมันเท่านั้น ซึ่งไม่เป็นธรรม หากเป็นบริษัทของเยอรมันสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ใน 5 ปี แต่ถ้าเป็นบริษัทของต่างประเทศต้องยื่นขอภายใน 6 เดือน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD ) ได้บัญญัติเรื่องนี้ไว้ในปี ค.ศ. 1963-1967 หลังสงครามโลกครั้งที่ 1 ก็มีกฎหมายในลักษณะนี้เหมือนกัน เหตุใดจึงต้องมีบทบัญญัติเรื่องการเลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะแม้จะมีอนุสัญญาเพื่อส่งเสริมทางเศรษฐกิจก็ตาม แต่หากมีการเลือกปฏิบัติเกิดขึ้นเช่นนี้ก็ไม่ส่งเสริมการค้าขายที่ดีต่อกัน จึงสมควรนำเรื่องการเลือกปฏิบัติมาบรรจุเอาไว้

พื้นฐานทางกฎหมาย ( Legal Background 1 )

มาตราเกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติภายใต้กฎหมายอนุสัญญาภาษีซ้อน ( tax treaty law ) ในกฎหมายต้นแบบของ OECD จำแนกออกได้ 5 ประเภท คือ

1. การเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสัญชาติ ( มาตรา 24 วรรค 1 )
2. การเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับคนไม่มีสัญชาติหรือรัฐ ( มาตรา 24 วรรค 2 )
3. การเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร ( มาตรา 24 วรรค 3 )
4. การเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับการจ่ายเงินและหนี้สำหรับคนที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ( มาตรา 24 วรรค 4 )
5. การเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของต่างประเทศ ( มาตรา 24 วรรค 5 )

นอกจากนี้ยังมีข้อตกลงสหภาพยุโรป และประเทศในกลุ่มเขตเศรษฐกิจยุโรป ( EU and EEA Agreement ) เช่น ประเทศไอซ์แลนด์, ลิกเตนสไตน์ และนอร์เวย์ )

ในส่วนขององค์การการค้าโลก ( WTO ) ได้แก่

- ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ( GATT )

- ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ ( GATS )

ข้อตกลงทวิภาคีว่าด้วยเสรีทางการค้าและการลงทุน

หลักความเสมอภาคในกฎหมายภายใน

กฎหมายต้นแบบ OECD : มาตรการไม่เลือกปฏิบัติ

- ขอบเขต

ภาษีทุกชนิดและทุกลักษณะ ( มาตรา 24 วรรค 6 )

สถานการณ์ที่แน่ชัดบางสถานการณ์

การเลือกปฏิบัติโดยตรง ( ไม่มีเหตุผลของข้ออ้าง )

- ผลทางกฎหมาย

สิ่งใดที่ได้รับการอนุญาตในทีใด ๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่อาจห้ามโดย

มาตรการไม่เลือกปฏิบัติได้ มาตรการไม่เลือกปฏิบัติคงใช้คู่ขนานกัน ลำดับ

ความสำคัญจะเหนือกว่ากฎหมายภายในที่ฝ่าฝืนมาตรการไม่เลือกปฏิบัตินั้น

ในกฎหมายของสหภาพยุโรปเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติจะกว้างขวางกว่าของ OECD

ขอบเขตการใช้ไม่เฉพาะเพียงภาษีอย่างเดียวอาจมากกว่านี้ได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนจะระบุอยู่ไม่กี่

เรื่อง เช่น เงินรายได้ ( income) และทุน ( capital) แต่มาตรการไม่เลือกปฏิบัติระบุถึงภาษีทุกเรื่อง

เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ห้ามการเลือกปฏิบัติโดยตรง เช่น คนประเทศหนึ่งปฏิบัติอย่างหนึ่ง คนอีก

ประเทศหนึ่งปฏิบัติอีกอย่างหนึ่ง บางครั้งเป็นการยากที่จะให้ครอบคลุมทั้งหมดได้ เลยห้ามเฉพาะ

การเลือกปฏิบัติโดยตรงหรือการห้ามปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งในประเทศที่รับคนเข้าไป ( host

state) ในกรณีกฎหมายอนุญาตให้เขียนแตกต่างกันไปไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ ขณะเดียวกัน

บทบัญญัติของการห้ามเลือกปฏิบัติไม่จัดลำดับสูงต่ำไว้จึงเท่ากับทุกอันมีความสำคัญเท่ากัน ถ้าไม่มี

กฎหมายภายในบัญญัติไว้เกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติ อนุสัญญาจะมีผลสูงกว่าในเรื่องการห้ามปฏิบัติ

เช่น การลดภาษีให้แก่คนชาตินั้นก็จะมีผลต่อคนชาติอื่นด้วย แต่หากให้คนชาติตนมากกว่าจะไม่มี

ผลใช้บังคับ

แนวทางการแก้ไขปัญหาของกรณีศึกษาที่ 1

ใช้มาตรา 24 วรรค 1 ของกฎหมายต้นแบบ OECD มาพิจารณาซึ่งบัญญัติว่า “คนชาติของ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้เสียภาษีอากรใด ๆ เกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากร และข้อกำหนดที่ เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสถานการณ์ เดียวกัน แม้จะมีบทบัญญัติของมาตรา 1 บทบัญญัตินี้จะใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐอีกด้วย ”

โดยมาตรา 1 บัญญัติว่า “อนุสัญญานี้จะใช้บังคับกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ”

การจัดการเลือกปฏิบัติใช้ได้กับภาษีทุกชนิดไม่เฉพาะภาษีซ้อนอย่างเดียว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ( VAT ) เป็นต้น คดีนี้พอนำมาใช้เฉพาะกับคนเยอรมันจึงเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่ง ขัดแย้งกับบทบัญญัติในเรื่องนี้

#### กรณีศึกษาที่สอง ( พลเมือง ) ( Case Study 2 – Citizens )

นายวิจิตมีถิ่นที่อยู่ในและเป็นคนชาติไทย เขาได้รับการจ้างงานเป็นการชั่วคราวจากบริษัทใน ประเทศออสเตรียและเขาทำงานของเขาในประเทศออสเตรีย เขาจะได้รับการจัดเก็บภาษีอัน จำกััด และโดยที่สภาพแวดล้อมส่วนตัวเขาไม่นำมาพิจารณาระหว่างกระบวนการประเมินภาษีใน ประเทศออสเตรีย เพราะว่ารายได้ของเขาเกิดจากการทำงานซึ่งถูกเก็บภาษีในประเทศออสเตรีย เขาอาจไม่ได้รับประโยชน์จากการลดหย่อนภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ได้

นายวิจิตมาทำงานระยะเวลาหนึ่งในประเทศออสเตรียแล้วกลับตามกฎหมายของออสเตรีย ถือว่ามีภูมิลำเนาในประเทศไทย หากคนมีรายได้เป็นเงิน 10,000 ยูโร ไม่ต้องเสียภาษีซึ่งเงื่อนไข นี้ใช้บังคับเฉพาะคนออสเตรียเท่านั้น คนไทยอีกคนหนึ่งอยู่ในประเทศออสเตรียจนเป็นคน ออสเตรียได้รับการจ้างงานอย่างเดียวกับนายวิจิตเขาจะถูกบังคับตามเงื่อนไขข้างต้น แต่กรณี นาย วิจิตไม่ใช่คนออสเตรียเงินรายได้ที่ไม่เกิน 2,500 ยูโร ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ส่วนที่เกินกว่านี้ต้อง เสียภาษี

#### การไม่เลือกปฏิบัติเกี่ยวกับคนชาติ ( Non – Discrimination of Nationals )



## เงื่อนไข

- มาตรฐานที่ชัดเจน เรื่องสัญชาติ
- ไม่มีมาตรฐานที่ชัดเจน คือ สถานะผู้มีถิ่นที่อยู่
- การเลือกปฏิบัติโดยตรงหรือโดยอ้อม
- ภาระอื่นหรือภาระที่หนักกว่าเกี่ยวกับการเก็บภาษี
- สถานการณ์ที่สามารถเปรียบเทียบกันได้

คนถือสัญชาติหนึ่งต้องไม่แตกต่างจากคนถือสัญชาติของประเทศเจ้าภาพ ( Host state) การอยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่ได้เปรียบเทียบเฉพาะคนถือสัญชาติเดียวกันหรือของประเทศเจ้าภาพอย่างเดียว ภาระของของคนที่ไม่ได้ถือสัญชาติของประเทศเจ้าภาพมีมากกว่าคนในประเทศเจ้าภาพหรือไม่ การเปรียบเทียบคนไทยในออสเตรเลียต้องเปรียบเทียบกับคนออสเตรเลีย ต้องนำเรื่องสัญชาติประกอบกับสถานการณ์เดียวกันมาเปรียบเทียบ คนออสเตรเลียที่อยู่ในประเทศอาจต่างกับคนออสเตรเลียที่ไม่ได้อยู่ในประเทศนั้นได้ เช่น คนอยู่ในประเทศมีเงินได้ 10,000 ยูโร ไม่ต้องเสียภาษี แต่คนที่อยู่นอกประเทศมีเงินได้ 2,000 ยูโร ไม่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตาม กรณีคนไทยในออสเตรเลียกับคนออสเตรเลียในออสเตรเลียจะต่างกันไม่ได้มีฉะนั้นจะเป็นการเลือกปฏิบัติ การไม่เลือกปฏิบัติของคนที่ไม่ใช่ประเทศหรือสัญชาติ(Non - Discrimination of Stateless Persons)

## เงื่อนไข

- เป็นบุคคลที่ไม่มีประเทศหรือสัญชาติ
- เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาารัฐใดรัฐหนึ่ง
- มีภาระทางภาษีนอกเหนือหรือหนักกว่า

การปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

- แทบจะไม่มีบทกอลงกันเลย
- อนุสัญญาว่าด้วยสถานภาพของบุคคลไร้รัฐหรือสัญชาติ ( ค.ศ.1954 )

## กรณีศึกษาที่สาม (สถานประกอบการถาวร หรือ Permanent Establishment หรือ P.E )

แคทเทอร์ริ่งทำงานเป็นสถาปนิกอิสระในรัฐอาร์และเพื่อความสะดวกในการทำงานตามโครงการในรัฐเอส เธอจึงได้จัดตั้งสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐเอส กฎหมายภาษีภายในของรัฐเอสบัญญัติว่า ค่าตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐเอสจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 20% ของเงินได้ทั้งหมดโดยไม่คำนึงว่าเขามีสถานประกอบการถาวรในรัฐเอสหรือไม่ ระหว่างการพิจารณาภาษีเงินได้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายจะได้รับการเครดิตภาษีหรือจ่ายคืนให้ในภายหลัง แต่การจ่ายเงินได้ให้แก่สถาปนิกท้องถิ่นจะไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด คนที่เสียภาษีอาจใช้วิธีเครดิตหรือขอคืนภาษี แต่เมื่อมีคนที่ไม่ต้องถูกหักภาษีเลยจึงเป็นการเลือกปฏิบัติ

มาตรา 24 วรรค 3 บัญญัติว่า “ ภาษีอากรเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถูกเรียกเก็บอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าซึ่งภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน ”

## การไม่เลือกปฏิบัติที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร ( Non – Discrimination of PEs )

เงื่อนไข

- สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง
- ได้รับสิทธิประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยกว่า
- กิจกรรมเดียวกัน

สถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาหนึ่งต้องไม่ได้รับการปฏิบัติที่น้อยกว่ารัฐวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งในกิจกรรมอย่างเดียวกัน แต่การคุ้มครองเช่นว่านี้ไม่ได้ขยายไปสู่การลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล , การผ่อนผัน และการหักลดภาษีสำหรับความมุ่งหมายทางภาษีเนื่องจากมีสถานะเป็นพลเมือง หรือความรับผิดชอบต่อครอบครัวซึ่งรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน

## กรณีศึกษาที่สี่ ( Case Study 4 )

บุคคลหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา เพื่อวัตถุประสงค์ของการกำหนดกำไรที่ต้องเสียภาษีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ดอกเบี้ยไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ภายใต้สถานการณ์เดียวกับการจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

การไม่เลือกปฏิบัติเกี่ยวกับดอกเบี้ย ( Interest ), ค่าสิทธิ ( Royalties ) และ การจ่ายเงินอื่น ๆ ( Disbursements ) ตามมาตรา 24 วรรค 4

#### เงื่อนไข

- ไม่มีลำดับความสำคัญก่อนหลังของมาตรา 9 ( 1 ), 11(6),12(4) ของกฎหมายต้นแบบ OECD
- ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ และเงินที่จ่ายอื่น ( other disbursements )
- จ่ายโดยรัฐวิสาหกิจ(ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน)ของรัฐคู่สัญญาหนึ่ง
- ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง
- การลดภาษีไม่ได้อยู่ในสภาวะการณ์เดียวกัน

ความสัมพันธ์กับกฎหุ้นทุนหรือการตั้งทุนต่ำ ( Thin Capitalization Rule ) ซึ่งเรียกกรณีที่บริษัทหาทุนโดยการขายหุ้นและจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ซื้อหุ้น เงินปันผลที่จ่ายไปไม่สามารถนำมาหักลดหย่อนในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เหมือนการจ่ายดอกเบี้ยในกรณีที่บริษัทกู้ยืมเงินมา โดยบริษัทจะมีสัดส่วนการเป็นหนี้เงินกู้ยืมมากกว่าการขายหุ้นนำเงินมาเป็นทุนของบริษัท กล่าวคือ หุ้นทุนจะต่ำซึ่งเจ้าหนี้บริษัทจะมีความเสี่ยงจากเงินทุนที่ให้กู้ยืมไปโดยได้รับผลตอบแทนเป็นดอกเบี้ย ส่วนเจ้าหนี้ที่สรรพากรก็มักกังวลเกี่ยวกับการขอหักลดหย่อนในส่วนของดอกเบี้ยที่มากเกินไป บริษัทบางประเภทจึงถูกควบคุมให้มีการตั้งทุนต่ำ เช่น ธนาคารหรือบริษัทประกันภัย เป็นต้น นอกจากนี้ในบางประเทศมีการจำกัดจำนวนหักลดหย่อนภาษีของดอกเบี้ยเงินกู้ยืมโดยเฉพาะเงินกู้ยืมมาจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน หรือห้ามหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยที่จ่ายออกไปยังบริษัทต่างประเทศซึ่งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่ามีฉะนั้นจะทำให้บริษัทที่กู้ยืมเงินเสียภาษีในประเทศของตนน้อยลง

มาตรา 24 วรรค 4 บัญญัติว่า “ การจ่ายเงินปันผล,ค่าสิทธิ และการจ่ายเงินอื่นซึ่งกระทำโดยวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาหนึ่งแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งสามารถนำมาหักลดหย่อนได้ ภายใต้สถานการณ์เดียวกันราวกับว่าได้จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่กล่าวถึงครั้งแรก ”

ดังนั้น ตามกรณีตัวอย่างที่ 4 การจ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา นำมาหักลดหย่อนได้ใหม่ ใน OECD บอกนำมาหักได้ถ้าไม่สูงกว่าราคาทุนหรือราคาตลาด ( Arm’ s length ) ถ้าจ่ายดอกเบี้ยไปสูงเกินประเทศสหรัฐอเมริกาจะปฏิเสธว่าการจ่ายดอกเบี้ยสูงกว่าราคาตลาดไม่ได้ แต่ขณะเดียวกันยังหักต่างจากกรณีปกติได้ถ้ามีเงื่อนไขไว้เป็นพิเศษ ระหว่างกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดา บทบัญญัติมาตรา 24 วรรค 4 นี้ ไม่กระทบต่อเงื่อนไขพิเศษของสองประเทศดังกล่าว กล่าวโดยสรุปการจ่ายดอกเบี้ยสามารถนำมาหักลดหย่อนได้ กรณีตัวอย่างจึงเป็นการเลือกปฏิบัติไม่สอดคล้องกับมาตรา 24 วรรค 4 นี้

กรณีศึกษาที่ 5 ( Case Study 5 )

บริษัทลูกที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาขายหุ้นให้แก่บริษัทแม่ในสหราชอาณาจักร สำหรับหนี้ที่ขาดทุน การหักลดหย่อนสำหรับการขาดทุนดังกล่าวในประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับการเลื่อนออกไปภายใต้กฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งบัญญัติว่าการขาดทุนจากการขายทรัพย์สินระหว่างบรรดากลุ่มบริษัทสมาชิกอาจไม่ได้รับการหักลดหย่อนจะกระทั่งทรัพย์สินได้ถูกจัดการโดยกลุ่มสมาชิกผู้ซื้อ บริษัทสหรัฐอเมริกาดังกล่าวจึงออกจากกลุ่มไป

การไม่เลือกปฏิบัติแก่ผู้มีส่วนร่วมต่างประเทศ ( Non – Discrimination of Foreign Participations )

เงื่อนไข

- เป็นรัฐวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาหนึ่ง
- เป็นเจ้าของหรือควบคุมเงินทุน
- การปฏิบัติทางภาษีที่ก่อให้เกิดภาระที่หนักกว่าหรือภาระอื่น
- สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

มาตรา 24 วรรค 5 บัญญัติว่า “ วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งคนเดียวหรือหลายคนเป็นเจ้าของหรือควบคุมทุนอยู่ทั้งหมดหรือบางส่วนไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมจะไม่ถูกบังคับในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกให้เสียภาษีอากรใดๆหรือปฏิบัติตามข้อกำหนดใดๆเกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งวิสาหกิจอื่นที่คล้ายคลึงกันของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตาม ”

การไม่เลือกปฏิบัตินี้ใช้บังคับไม่ว่าบริษัทแม่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือเป็นของประเทศอื่นโดยต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน ดังนั้น กรณีศึกษาข้างต้นที่ประเทศสหรัฐอเมริกาห้ามหักลดหย่อนภาษีที่ใช้กับบริษัทแม่ที่เป็นบริษัทต่างประเทศจึงเป็นการเลือกปฏิบัติไม่สอดคล้องกับมาตรา 24 วรรค 5

## 2. การแลกเปลี่ยนข้อมูล ( Exchange of Information )

### หัวข้อที่ศึกษา

- ที่มาของกฎหมาย
- ขอบเขตของมาตรา 26 แห่งอนุสัญญาภาษีต้นแบบว่าด้วยเงินได้และทุนของ OECD
- ข้อจำกัดของการแลกเปลี่ยนข้อมูล
- รูปแบบของการแลกเปลี่ยนข้อมูล

### กรณีศึกษาที่ 1 ( กฎที่แตกต่างกัน )

รัฐ A และ B ต่างเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปและลงนามในสนธิสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีด้วยบทบัญญัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่สอดคล้องกับมาตรา 26 รัฐทั้งสองให้สัตยาบันแก่อนุสัญญาสภายุโรป ( Council of Europe ) หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD ) ว่าด้วยความช่วยเหลือทางการบริหารร่วมกันในเรื่องภาษีอะไรคือความสัมพันธ์ระหว่างระดับเหล่านี้

- สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี
- กฎหมายสหภาพยุโรป
- อนุสัญญาสภายุโรปหรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา  
มีความเหลื่อมล้ำหรือไม่สอดคล้องซึ่งกันหรือกันหรือไม่

#### วิเคราะห์กรณีศึกษาที่ 1

- กฎหมายภายในมีการอนุญาตให้แลกเปลี่ยนข้อมูลหรือไม่
- มีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีให้แลกเปลี่ยนข้อมูลหรือไม่ ( สอดคล้องกับ  
มาตรา 26 ของกฎหมายต้นแบบ OECD )
- ข้อตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี ( Tax Information Exchange Agreements  
หรือ TIEA )
- แหล่งที่มาทางกฎหมายของสหภาพยุโรปเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ได้แก่
  - Council Directive 2011/16/EU ( วันที่ 15 กุมภาพันธ์ ค.ศ.2011 ) : ความ  
ร่วมมือทางการบริหาร
  - Council Directive 2010/24/ EU ( วันที่ 16 มีนาคม ค.ศ.2010 ) : การฟื้นฟู  
ข้อเรียกร้อง
  - Council Regulation (EU) เลขที่ 904/2010 (วันที่ 7 ตุลาคม ค.ศ. 2010 ) :  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ( VAT )
  - Council Regulation (EU) เลขที่ 389/2012 (วันที่ 16 พฤศจิกายน ค.ศ.  
2012 ) : ภาษีสรรพสามิต
  - Council Directive 2003/48/EC: ภาษีจากรายได้เงินออมในรูปของการจ่าย  
ดอกเบี้ย
- อนุสัญญาสภายุโรป หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

#### กรณีศึกษาที่ 1 : กฎที่ขัดแย้งกัน ( Conflicting Rules )

- วรรค 5.5 ของข้อแนะนำ ( Commentary ) ในมาตรา 26 ของกฎหมายต้นแบบ OECD
  - ความเป็นไปได้ของความช่วยเหลือไม่จำกัดและมันไม่ถูกจำกัดโดยข้อตกลงระหว่างประเทศอื่น
- มาตรา 1(3) ของ Directive เกี่ยวกับการความร่วมมือทางการบริหาร (Administrative Cooperation ) และมาตรา 24(1) ของ Directive เกี่ยวกับการขอคืนภาษี ( Recovery of Claims )
  - .....จะไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จของข้อผูกมัดอื่นใดที่กว้างกว่า
- มาตรา 27 ของอนุสัญญาสภายุโรป ( CoE ) หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD )
  - แนวทางความเป็นไปได้อื่นของการแลกเปลี่ยนข้อมูล ( EOI ) ไม่ถูกจำกัดโดยอนุสัญญาสภายุโรป ( CoE ) หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD )
- รัฐสมาชิกของสหภาพยุโรปสามารถประยุกต์ใช้อนุสัญญาสภายุโรป ( CoE ) หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD ) ได้เพียงเท่าที่ตราบไคมันยังอนุญาตให้สำหรับความร่วมมือที่กว้างขวางมากกว่าแนวทางความเป็นไปได้ที่เสนอโดยแหล่งกฎหมายสหภาพยุโรปเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่น่ามาประยุกต์ใช้
 

กรณีบทบัญญัติกฎหมายขัดแย้งกันจะใช้ฉบับไหนต้องไปศึกษาจากบทบัญญัติที่หาทางออกในเรื่องนี้ให้ เช่น ในคำแนะนำ ( Commentary ) ของกฎหมายต้นแบบ OECD มาตรา 26 บางครั้งเราพบว่า กฎหมายของสหภาพยุโรปและอนุสัญญา ( Convention ) ขัดแย้งกัน เช่น กฎหมายสหภาพยุโรปบอกขอข้อมูลมาต้องปฏิบัติภายใน 3 เดือน แต่อนุสัญญากลับบอกว่าต้องปฏิบัติภายใน 2 เดือน อย่างนี้ต้องถือตามอนุสัญญาเพราะมาตรฐานขั้นต่ำ ( minimum standard ) 2 เดือน จะดีกว่า ตอนท้ายของมาตรา 26 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีไม่ถูก

จำกัดโดยบทบัญญัติแห่งมาตรา 1 และ 2 กล่าวคือ ไม่จำกัดเฉพาะประเทศถิ่นที่อยู่ที่เป็นคู่สัญญาเท่านั้น หรือภาษีไม่จำกัดแต่เรื่องเงินได้หรือทุนเท่านั้น เช่น การขอข้อมูลจากประเทศ B ไปยังประเทศ C แม้เป็นเรื่องของประเทศ A ก็สามารถทำได้ไม่ได้ถูกจำกัดในเรื่องถิ่นที่อยู่ แม้มาตรา 26 บอกให้ขอได้ไม่ถูกจำกัดแต่ประเทศส่วนใหญ่จะจำกัดการแลกเปลี่ยนข้อมูลเฉพาะภาษีที่กำหนดไว้ในกฎหมายต้นแบบ OECD คือ เงินได้และทุน

#### กรณีศึกษาที่ 2 a : บทบัญญัติหลักและบทบัญญัติรอง (Major and Minor Provision)

บริษัท A อยู่ในรัฐ A และบริษัท B อยู่ในรัฐ B เพื่อที่จะได้รับการยกเว้นดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 ของกฎหมายต้นแบบของ OECD รัฐ B สอบถามรัฐ A ว่า บริษัท A ผู้รับเงินที่จ่ายให้ความจริงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และเป็นผู้เจ้าของผู้รับประโยชน์แห่งค่าสิทธิหรือไม่ สนธิสัญญาภาษีแบบทวิภาคีระหว่างรัฐ A และรัฐ B มีการบัญญัติไว้สำหรับบทบัญญัติรอง ( minor provision ) เท่านั้น ดังนี้ รัฐ A ต้องจัดหาข้อมูลข่าวสารที่ร้องขอหรือไม่

เรื่องนี้มีคนขอรับค่าสิทธิ ( Royalty ) ตามมาตรา 12 ของกฎหมายต้นแบบ OECD จึงมีการถามว่า บริษัท A เป็นบุคคลหรือไม่ เพราะอยากตรวจสอบว่าเป็นเจ้าของแท้จริง ปรากฏว่าในการขอข้อมูลข่าวสารอย่างนี้ คู่สัญญาสองประเทศทำสัญญากันระบุว่า หากมีการร้องขออย่างนี้เข้ามาจะต้องมีบทบัญญัติเขียนไว้ แต่บทบัญญัติรอง ( minor provision ) ขอแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารเพื่อวิธีการปฏิบัติทางภาษีไม่เกี่ยวกับตัวบทกฎหมายเป็นการขอข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภายในไม่กระทบสนธิสัญญา หากเป็นบทบัญญัติหลัก ( major provision ) ต้องขอข้อมูลใช้ทฤษฎีการตีความกระทบบทบัญญัติสนธิสัญญา บทบัญญัติหลักก็คือ มาตรา 26 การร้องขอข้อมูลต้องมีกฎหมายอ้างอิงนั้นจะถูกปฏิเสธ อาจสรุปได้ว่าถ้าต้องตีความกฎหมายหลักหรือกฎหมายภายในของประเทศใดจะเป็นบทบัญญัติหลัก แต่ถ้าการกระทำนั้นไม่กระทบต่อบทบัญญัติหลักก็จะเป็นบทบัญญัติรอง

#### กรณีศึกษาที่ 2 b : บทบัญญัติหลักและบทบัญญัติรอง ( Major and Minor Provision)



บริษัท B จัดส่งสินค้าไปให้บริษัท A รัฐ B ประรณนาที่จะทราบจากรัฐ A ว่า บริษัท A จ่ายค่าสินค้าไปเท่าไรเพื่อที่จะได้ปรับกับบทกฎหมายภายในของมันได้อย่างถูกต้องซึ่งสนธิสัญญาภาษีแบบทวีภาคีระหว่างรัฐ A กับรัฐ B บัญญัติใช้เฉพาะกับบทบัญญัติตรงเท่านั้น ดังนี้ รัฐ A ต้องจัดหาข้อมูลที่มีการร้องขอมาหรือไม่

### กรณีศึกษาที่ 3 : บุคคลที่อยู่ในขอบข่าย ( Person Covered )

ธนาคาร A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และมีสาขาตั้งอยู่ในรัฐ B และรัฐ C ธนาคาร A กำลังวุ่นอยู่กับการขายทรัพย์สินทางการเงิน การดำเนินงานของธนาคาร A ในรัฐ A รัฐ B และรัฐ C เป็นไปในลักษณะบูรณาการ สำหรับกระบวนการสืบหาเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของสาขานักการ A ในรัฐ B เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ B ต้องการร้องขอข้อมูลจากรัฐ C ในส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินงานสาขาของธนาคาร A ในรัฐ C ดังนี้ เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ B มีสิทธิได้ข้อมูลเช่นนั้นจากรัฐ C หรือไม่

### กรณีศึกษาที่ 4 : ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย ( Taxes covered )

รัฐ A และรัฐ B ทำสนธิสัญญาทางภาษีที่เป็นไปตามมาตรา 26 ของกฎหมายต้นแบบ OECD โดยมาตรา 2 ของสนธิสัญญาทางภาษีระหว่างรัฐ A และรัฐ B ครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้และทุนเท่านั้น เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ B ร้องขอข้อมูลการติดต่อสื่อสารบางอย่างเกี่ยวกับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิสูจน์ความรับผิดชอบทางภาษีการขายของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ดังนี้ เจ้าหน้าที่ทางภาษีในรัฐ A สามารถปฏิเสธการปฏิบัติตามคำร้องขอโดยเหตุผลว่าภาษีการขายไม่อยู่ในขอบข่ายของสนธิสัญญาทางภาษีที่รัฐ A ทำกับรัฐ B ได้หรือไม่

### กรณีศึกษาที่ 5 : การตกปลา ( Fishing Expedition )

ผู้เสียภาษีของรัฐ A ถอนเงินทั้งหมดจากบัญชีของเขาและได้รับมาในรูปเงินสดจำนวนมาก เขาไปที่ธนาคารหนึ่งในแต่ละรัฐคือ รัฐ B และ รัฐ C แล้วกลับไปยังรัฐ A โดยปราศจากเงินสดกลับมา ในส่วนที่เกี่ยวกับการสืบสวนของผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ A ส่งคำร้องขอยังรัฐ B และรัฐ C ให้ส่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีธนาคารที่อาจถูกเปิดไว้โดยผู้เสียภาษีไว้ที่ธนาคารหนึ่งหรือธนาคารทั้งสองที่เขาไปมา ดังนี้ รัฐ B หรือรัฐ C สามารถปฏิเสธคำร้องโดยอ้างหลักว่า รัฐ A ไม่ได้กำหนดว่าข้อมูลอยู่ในรัฐ B หรือ C ได้หรือไม่

ในเรื่องนี้ รัฐ A ต้องการข้อมูลบางอย่างเพื่อให้ตอบมาโดยจะต้องมีข้อเท็จจริงไปให้ด้วย ไม่ใช่ขอได้แบบไม่จำกัด คนในรัฐ A มีบัญชีอยู่ในธนาคารของรัฐ A แต่ต่อมาปิดบัญชีถอนเงินนำไปยังรัฐ B และรัฐ C รัฐ A ออกค้นหาเพื่อไปเก็บภาษีจากคนปิดบัญชีธนาคารแล้วหนีไป แต่รัฐ A ไม่แน่ใจว่าหนีไปยังรัฐ B หรือรัฐ C หรือทั้งคู่ รัฐ A อาจถามมาว่าคนนั้นมีทรัพย์สินในรัฐ B หรือไม่ เมื่อพิจารณามาตรา 26 วรรค 1 รัฐ A ไม่รู้ว่าจะไปเอาข้อมูลมาจากไหนเมื่อถามมายังรัฐดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการตกปลาหรือเหวี่ยงแหเพราะมีข้อมูลเบื้องต้นที่พอคาดหมายได้ แต่ถ้าถามไปยังรัฐต่างๆ หลาย ๆ รัฐเรื่อยไปอย่างนี้เป็นตกเบ็ดหรือเหวี่ยงแหนั่นเอง รัฐ A ต้องถามไปมิฉะนั้นไม่อาจประเมินภาษีได้ถูกต้อง โดยมีข้อมูลพอควรและถามไปยังรัฐทั้งสองถือได้ว่ามีเหตุผลที่จะเชื่อได้ไม่ต้องถึงขนาดต้องพิสูจน์ได้ผลแน่ชัดก่อนเพราะมีข้อมูลเบื้องต้นแล้วว่าเขาไปยังรัฐเหล่านั้นมา รัฐที่ถูกถามก็มีเหตุผลที่พอเชื่อได้ที่จะตอบให้ไปจะปฏิเสธคำร้องขอไม่ได้

#### ข้อจำกัดของการแลกเปลี่ยนข้อมูล ( Limitation of Exchange of Information )

ความลับทางภาษี ( Tax secrecy ) ( มาตรา 26 (2) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- การแลกเปลี่ยนข้อมูลจะได้รับระดับการคุ้มครองเช่นเดียวกับข้อมูลที่ได้จากมาภายใต้กฎหมายภายใน
- การจัดหาข้อมูลให้ไม่อาจถูกปฏิเสธโดยกฎหมายความลับทางภาษีของประเทศนั้น
- ข้อมูลอาจถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นภายใต้สถานการณ์บางอย่าง (ปรับปรุงปี ค.ศ.2012 ไม่มีข้อผูกมัดให้ดำเนินมาตรการที่ขัดแย้งกับการปฏิบัติและกฎหมายภายใน ( มาตรา 26

(3) (a) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- รัฐหนึ่งควรถูกกำหนดให้นำไม่มากหรือน้อยไปกว่าที่มันจะเป็นถ้าการเก็บภาษีของรัฐนั้นมีส่วนได้เสียเกี่ยวข้อง

การต่างตอบแทนกัน ( มาตรา 26(3) (a) และ (b) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- รัฐหนึ่งไม่ควรที่จะเอาเปรียบหรือหาประโยชน์จากระบบข้อมูลของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ไม่มีข้อผูกมัดให้จัดหาข้อมูลที่ไม่สามารถได้มาภายใต้กฎหมายภายในในแนวทางการบริหาร  
ปกติ (มาตรา 26 (3) (b) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- อย่างไรก็ตาม คู่สัญญาไม่สามารถใช้ความลับทางธนาคารหรืออื่น ๆ มาปฏิเสธการให้  
ข้อมูล

การค้า, ธุรกิจ และความลับอื่น ( มาตรา 26 (3) (c) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- ผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี กับ การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มีประสิทธิภาพ
- กฎการรักษาความลับของมาตรา 26 (2) แห่งกฎหมายต้นแบบ OECD  
นโยบายสาธารณะ / ความสงบเรียบร้อย (มาตรา 26 (3) (c) ของกฎหมายต้นแบบ OECD)

- ข้อจำกัดในส่วนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สำคัญของรัฐ

สิทธิประโยชน์ทางวิชาชีพตามกฎหมาย ( มาตรา 26 (3) (c) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- การสื่อสารที่เป็นความลับระหว่างลูกค้ากับทนายความ, ที่ปรึกษากฎหมายหรือ  
ตัวแทนทางกฎหมายอื่น

ผลประโยชน์ทางภาษีในประเทศ ( มาตรา 26 (4) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- รัฐคู่สัญญาต้องจัดหาข้อมูลให้แม้ว่ามันอาจไม่ต้องการข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี  
ของมันเอง

ความลับทางธนาคาร ( มาตรา 26 (5) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- การคุ้มครองข้อมูลทางธนาคารต่อการเปิดเผยต่อบุคคลที่สามารถเข้าถึงเจ้าหน้าที่ทางภาษี
- ความลับทางธนาคารไม่สามารถสร้างหลักที่จะปฏิเสธการให้ข้อมูลเว้นแต่มันอยู่ในข่าย  
ของข้อจำกัดการแลกเปลี่ยนข้อมูลอีกอันหนึ่ง

ข้อมูลที่ครอบครองอยู่โดยตัวแทน, ผู้รับมอบอำนาจ, ผู้ดูแลทรัพย์สิน, เจ้าของข้อมูล (

มาตรา 26 (5) ของกฎหมายต้นแบบ OECD )

- กฎหมายภายในปฏิบัติกับข้อมูลเหล่านั้นเหมือนความลับทางวิชาชีพ

การร้องขอที่สอดคล้องกับเงื่อนไขในตราสารที่มันได้ถูกทำขึ้น

- การปฏิเสธให้ข้อมูลเมื่อคำร้องขอไม่ตรงกับเกณฑ์มาตรฐานที่เกี่ยวข้องและสามารถคาดหมายได้

การไม่เลือกปฏิบัติ ( มาตรา 26(1) และ 24 (1) ) ของกฎหมายต้นแบบ OECD

- การจัดหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเลือกปฏิบัติของชนชาติของฝ่ายที่ร้องขอ

ตัวอย่างของความลับทางธุรกิจ ( Example of a business secret )

บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A ได้รับคำร้องขอจากรัฐ B เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ A ต้องสืบสวนเกี่ยวกับบริษัท A และผลที่เกิดขึ้น เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ A ต้องเปิดเผยข้อมูลทางการค้าที่มีมูลค่าสูงเกี่ยวกับการประดิษฐ์ผลผลิตของบริษัท A

ตัวอย่างของความลับทางธนาคาร ( Example of bank secrecy )

บุคคลที่ต้องเสียภาษีในรัฐ A มีบัญชีเงินฝากธนาคารอยู่กับธนาคาร B ในรัฐ B ซึ่งรัฐ A กำลังตรวจสอบการคืนภาษีเงินได้ของบุคคลนั้นและได้ร้องขอไปยังรัฐ B ให้ส่งบัญชีธนาคารทั้งหมดและข้อมูลสินทรัพย์ที่ธนาคาร B ยึดถืออยู่เพื่อตรวจสอบว่ามีเงินฝากของรายได้ที่ไม่ได้เสียภาษีไว้หรือไม่

รูปแบบของการแลกเปลี่ยนข้อมูล ( Forms of Exchange of Information )

การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำร้องขอ ( Exchange of Information on request )

- เจ้าหน้าที่ทางภาษีสั่งขอข้อมูลเฉพาะจากเจ้าหน้าที่ทางภาษีอีกคนหนึ่ง

การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบปัจจุบันทันด่วน ( Spontaneous Exchange of Information )

- การจัดหาข้อมูลให้แก่รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งที่คาดหมายได้ว่าเกี่ยวข้องกับรัฐอื่นและไม่ได้ถูกร้องขอมา

การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ ( Automatic Exchange of Information )

การส่งข้อมูลผู้เสียภาษีจำนวนมากอย่างเป็นระบบและเป็นช่วงเวลาโดยประเทศแหล่งเงิน

#### บทที่ 4

### การศึกษากฎหมายภาษีในประเทศสหภาพยุโรป Tax law education in Europe (technical visits)

---

Vienna University of Economics and Business เป็นมหาวิทยาลัยของรัฐ (Public University) ได้รับงบประมาณจากรัฐบาลทุก 3 ปี มีอิสระในการบริหารจัดการมหาวิทยาลัย โดยมีเงื่อนไขว่าแต่ละปีต้องสอนนักศึกษาจำนวนเท่าไร คณะกรรมการมหาวิทยาลัยมี 5 คน โดยมาจากการแต่งตั้ง 3 คน มหาวิทยาลัยมี 11 Department สอนเน้นทางกฎหมายและธุรกิจ โดยทางกฎหมายนั้น มีทั้ง Public Law และ Labour Law

มหาวิทยาลัยมีอาจารย์ผู้สอนประมาณ 100 คน มีนักศึกษาประมาณ 23,000 คน การเรียนระดับปริญญาตรีไม่ต้องเสียค่าเล่าเรียน แต่อาจต้องเสีย 390 ยูโรต่อเทอมการศึกษาในบางวิชา มหาวิทยาลัยไม่อาจสอบคัดเลือกนักศึกษาที่จะเข้าเรียนระดับปริญญาตรี ต้องรับทั้งหมด

การสอน กฎหมายในระดับปริญญาโทจะเปิดในเดือนกันยายน โดยโปรแกรมการศึกษาเป็นแบบเต็มเวลา (full time program) ใช้เวลาการศึกษา 1 ปี รับนักศึกษา 27 คน และโปรแกรมแบบบางเวลา (part time program) ใช้เวลาการศึกษา 2 ปี โดยมีค่าใช้จ่ายในการเรียนปริญญาโท LL.M ประมาณ 14,000 ยูโร มหาวิทยาลัยอาจสอบคัดเลือกนักศึกษาที่จะเข้าเรียนระดับปริญญาโท โดยมีการสอบใน 4 วิชา เช่น Business Mathematics เป็นต้น

การเรียนกฎหมายในออสเตรเลีย ใช้เวลาระดับปริญญาตรี 3 ปี (bachelor law) ปริญญาโท 2 ปี ( Master of Law) ปริญญาเอก 3 ปี ( Doctor degree) ซึ่งระดับปริญญาตรีจะมีโควต้าให้นักศึกษาต่างประเทศเรียนโดยไม่เก็บค่าเล่าเรียนปีละ 8-9 คน

การเรียน Tax law in Europe มีการสอนหลายระดับ คือ ปริญญา เช่น LL.B/LL.M.Business Law และประกาศนียบัตรภาคฤดูร้อนเช่น International Tax Law Summer School

## บทที่ 5

### พัฒนาการทางภาษีของ OECD และ UN (Recent OECD and UN tax developments)

#### 1. พัฒนาการทางภาษีของ OECD

กลุ่มประเทศ G20 ประกอบไปด้วยอาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล แคนาดา จีน ฝรั่งเศส เยอรมนี อินเดีย อินโดนีเซีย อิตาลี ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ เม็กซิโก รัสเซีย ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ ตุรกี อังกฤษ สหรัฐอเมริกา และสหภาพยุโรป มีการประชุมร่วมกันที่ประเทศเม็กซิโกในเดือน มิถุนายน 2555 เพื่อป้องกันการสีกกร่อนของฐานภาษีและการเคลื่อนย้ายกำไร (BEPS: base erosion and profit shifting) ต่อมามีการประชุมในเดือนมิถุนายน 2556 แผนการ BEPS ของ OECD มีการรับรองเป็นวาระสำคัญ

#### โครงการ BEPS ของ OECD

แผนงานที่ 1 กำหนดแนวทางของความท้าทายทางภาษีของเศรษฐกิจดิจิทัล  
แผนงานที่ 2 สร้างความเป็นกลางถึงผลกระทบของการจัดการที่ไม่สมดุลกัน ยกตัวอย่างเช่น บางประเทศกฎหมายภายในกำหนดให้การลงทุนจะมีส่วนในกำไรสุทธิ แต่บางประเทศให้กำไรสุทธิเป็น debt capital ที่ไปเพิ่มมูลค่าของนิติบุคคล ในความเป็นจริง debt capital จะต้องมีการให้ดอกเบี้ย และการกระทำดังกล่าวจะสามารถเปลี่ยนทิศทางของกำไรสุทธิ

เนื่องจากหากเป็นดอกเบียสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายของนิติบุคคลได้ แต่บางประเทศที่คิดว่า เป็นเงินปันผลก็สามารถเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้

แผนงานที่ 3 สร้างความเข้มงวดของหลักการ controlled foreign companies (เป็น มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ)

แผนงานที่ 4 จำกัดการถือครองของฐานภาษี ระหว่าง การหักรายจ่ายดอกเบีย กับการ ชำระหนี้ทางการเงินประเภทอื่น

แผนงานที่ 5 ต่อด้านการกระทำที่ทำให้เกิดความเสียหายอย่างมีประสิทธิภาพ โดย พิจารณาถึงความโปร่งใส

แผนงานที่ 6 ป้องกันการใช้สนธิสัญญาในทางที่ไม่ชอบ โดยการพัฒนาการตีความ

แผนงานที่ 7 ป้องกันการหลีกเลี่ยงสถานะของสถานประกอบการถาวรที่ไม่เป็นความจริง

แผนงานที่ 8 ทำให้เกิดความแน่นอนระหว่างผลของการตั้งราคาโอนในการพิจารณาการ สร้างราคาของทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

แผนงานที่ 9 ทำให้เกิดความแน่นอนระหว่างผลของการตั้งราคาโอนในการพิจารณาการ สร้างราคาของความเสียหายและทุน

แผนงานที่ 10 ทำให้เกิดความแน่นอนระหว่างผลของการตั้งราคาโอนในการพิจารณาการ สร้างราคาของธุรกรรมที่มีความเสี่ยงสูง

แผนงานที่ 11 สร้างวิธีการในการจัดเก็บข้อมูลในการวิเคราะห์ BEPS และแผนการในการ ดำเนินการ

แผนงานที่ 12 ขอให้ผู้เสียภาษีเปิดเผยวิธีการวางแผนภาษีที่ซับซ้อน

แผนงานที่ 13 ตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

แผนงานที่ 14 สร้างมาตรการการระงับข้อพิพาทให้มีประสิทธิภาพ

แผนงานที่ 15 พัฒนาเครื่องมือระหว่างประเทศ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอนุสัญญาภาษี ไม่สามารถทำได้ง่าย และทำได้แค่เพียงคู่สัญญาในอนุสัญญา

**ความเกี่ยวข้องทางกฎหมายของงานของ OECD**



### อนุสัญญากรุงเวียนนา มาตรา 31

1. การตีความสนธิสัญญาจะต้องตีความโดยสุจริตและเป็นไปตามความหมายทั่วไปที่กำหนดไว้ในข้อความในสนธิสัญญาและให้เป็นไปตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์

3. สิ่งที่ต้องพิจารณาถึงในเนื้อหาของสนธิสัญญา

วิธีปฏิบัติทั่วไป การบังคับใช้สนธิสัญญาเป็นไปตามข้อความที่ปรากฏในสนธิสัญญา

คณะกรรมการของ OECD กำหนดว่า หน่วยงานทางภาษีของประเทศสมาชิกควรปฏิบัติตามคำอธิบายของ OECD ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีการแก้ไขอยู่ตลอด ถ้าประเทศสมาชิกยอมรับคำอธิบายฉบับล่าสุด การตีความอนุสัญญาก็จะเป็นการตีความที่ถูกต้องและในทำนองเดียวกัน การยอมรับคำอธิบายของ OECD ฉบับล่าสุด ก็ไม่ได้หมายความว่าประเทศคู่สัญญาจะต้องปฏิบัติตามทำนองเดียวกัน

#### กรณีปัญหาที่หนึ่ง

การก่อสร้างโรงแรม

ข้อเท็จจริงของกรณีปัญหาที่เสนอมาจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี

บริษัทรับเหมาก่อสร้างของออสเตรเลียทำสัญญาก่อสร้างโรงแรมในเมืองปราก ประเทศเช็ก ในราคา 50 ล้านยูโร ใช้ระยะเวลาก่อสร้าง 2.5 ปี แต่บริษัทรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวมิได้ก่อสร้างโรงแรมด้วยตนเอง แต่มอบหมายงานต่อให้บริษัทเช็กกับออสเตรเลียเข้าทำงานทั้งหมดด้วยราคา ค่าจ้าง 40 ล้านยูโร

บริษัทรับเหมาก่อสร้างของออสเตรเลียส่งช่างเทคนิคไปที่โครงการก่อสร้างเพียงแค่สองคน และดำเนินการเพียงแค่งานตรวจสอบ โดยช่างเทคนิคอยู่ที่โครงการก่อสร้างรวมทั้งสิ้น 190 วัน นอกจากนี้ บริษัทออสเตรเลียจ่ายค่านายหน้าให้แก่บริษัทลิทเทนสไตน์ 5 ล้านยูโร

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีต้องการทราบความเห็นทางกฎหมาย

#### ปัญหาข้อแรก

โครงการก่อสร้างที่เมืองปรากถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทออสเตรเลียหรือไม่ เนื่องจากข้อเท็จจริงที่มีช่างเทคนิคเข้าไปตรวจสอบงานเพียง 190 วัน แต่ไม่ถึงระยะเวลา 12 เดือนที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

### คำตอบ

ตามคำอธิบายอนุสัญญาของ OECD มาตรา 5 ย่อหน้าที่ 19 อธิบายไว้ว่า ระยะเวลาที่ผู้รับเหมาช่วงทำงานในโครงการก่อสร้างต้องพิจารณาว่าเป็นการใช้ระยะเวลาการทำงานของผู้รับเหมารายแรกด้วย ดังนั้น โครงการก่อสร้างจึงถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทออสเตรเลียในประเทศเช็ก ด้วยเหตุนี้ หน่วยงานทางภาษีของประเทศเช็กจึงสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไร 10 ล้านยูโรได้

### ปัญหาข้อที่สอง

ถ้าถือเป็นสถานประกอบการถาวร เจ้าหน้าที่ตรวจสอบทางภาษีของออสเตรเลียจะยกเว้นผลกำไร 10 ล้านยูโรตามมาตรา 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และไม่อนุญาตให้นำค่านายหน้ามาหักเป็นรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

### คำตอบ

การหักค่านายหน้านั้น หน่วยงานทางภาษีของประเทศเช็กไม่อาจปฏิเสธการหักค่าใช้จ่ายได้ แต่ต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศเช็ก

### กรณีปัญหาที่สอง

การโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

### ข้อเท็จจริง

บริษัทข้ามชาติผลิตและจำหน่ายสินค้าโดยที่ราคามีได้พิจารณาถึงรูปแบบทางเทคนิคของสินค้า บริษัทดังกล่าวต้องการทำตัวเองให้แตกต่างไปจากคู่แข่งโดยการพัฒนาชื่อทางการค้าของ

ตนเองให้มีมูลค่าโดยการพัฒนากลยุทธ์ทางการตลาด ชื่อทางการค้าดังกล่าวเป็นของบริษัท A ในประเทศ A

การพัฒนา ดูแลรักษา และการปฏิบัติของกลยุทธ์ทางการตลาดทั่วโลกกระทำโดยพนักงาน 125 คนของสำนักงานใหญ่บริษัท A

สินค้าจัดทำโดยบริษัทในเครือภายใต้สัญญาการจ้างผลิตของบริษัท A และดำเนินการจัดจำหน่ายโดยบริษัทในเครือที่ซื้อสินค้าจากบริษัท A

กำไรที่ได้รับจากบริษัท A หลังจากจัดแบ่งค่าตอบแทนที่เป็นธรรมแล้ว เป็นราคาของชื่อทางการค้า ต่อมา เมื่อโครงการได้ทำขึ้น ชื่อทางการค้าถูกโอนไปยังบริษัท Z ในประเทศ Z (ประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ) เพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน หลังจากปรับโครงสร้างดังกล่าว บริษัท A ได้รับค่าตอบแทนจากราคาที่เพิ่มขึ้นจากผลการดำเนินงานของบริษัท Z ส่วนผลกำไรของผู้ผลิตและบริษัทในเครือยังเหมือนเดิม ส่วนผลกำไรของบริษัท A จะย้ายไปที่บริษัท Z

บริษัท Z บริหารจัดการโดยบริษัททางการเงินในประเทศ Z ซึ่งไม่มีพนักงานหรือบุคคลที่มีอำนาจตัดสินใจ และไม่มีอำนาจทางการเงินหรือเศรษฐกิจในการจัดการความเสี่ยง พนักงานระดับสูงของบริษัท A ต้องบินไปประเทศ Z ปีละครั้งเพื่อรับรองแผนการตลาดในการบริหารจัดการบริษัท Z การตัดสินใจดังกล่าวมีการเตรียมการในประเทศ A ก่อนที่พนักงานระดับสูงบินไปประเทศ Z

บริษัทข้ามชาติพิจารณาว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการบริการที่จัดทำโดยบริษัท A เพื่อบริษัท Z และได้รับค่าตอบแทนเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเหมือนกับค่าบริการบริษัทภายในกลุ่ม

### คำตอบ

แนวทางของ OECD ปรากฏในบทที่ 9 ของแนวทางเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน การพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานะของรูปแบบทางเศรษฐกิจในการจัดการแตกต่างกัน แม้ข้อเท็จจริงจะระบุว่าบริษัท Z ไม่มีอำนาจในการพิจารณาถึงความเสี่ยงในการจัดการ นอกจากนี้ ไม่ปรากฏหลักฐานเกี่ยวกับการจัดการดังกล่าว ด้วยเหตุดังกล่าว หน่วยงานทางภาษีจึงไม่ยอมรับวิธีการที่จัดทำขึ้นของบริษัท A

## 2. พัฒนาการทางภาษีของ UN

UN มีการจัดทำแนวทางการตีความเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนและเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

### กรณีปัญหาที่สาม

การจำหน่ายน้ำมันในยุโรปตะวันออก (ในประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกของ OECD)

ข้อเท็จจริงที่ปรากฏในการตกลงระหว่างประเทศคู่สัญญา

บริษัทออสเตรเลียซื้อน้ำมันดิบที่ขุดมาเรือจากประเทศยุโรปตะวันออกประเทศหนึ่งที่ไม่ใช่ประเทศสมาชิกของ OECD แล้วจำหน่ายกลับไปยังประเทศดังกล่าว สำนักงานตัวแทนของบริษัทของออสเตรเลียตั้งอยู่ในประเทศยุโรปตะวันออก แต่สัญญาซื้อขายทำขึ้นในประเทศออสเตรเลีย นอกจากนี้ บริษัทออสเตรเลียเช่าถังน้ำมันขนาดใหญ่ไว้ในประเทศยุโรปตะวันออกดังกล่าว

ยอดขายน้ำมันต่อปีเท่ากับ 100 ล้านยูโร ส่วนยอดซื้อน้ำมันดิบต่อปีเท่ากับ 40 ล้านยูโร ค่าใช้จ่ายของบริษัทออสเตรเลียเท่ากับ 25 ล้านยูโร และค่าใช้จ่ายของสำนักงานตัวแทนเท่ากับ 20 ล้านยูโร

ดังนั้น ผลกำไรสุทธิเท่ากับ  $100 - 40 - 25 - 20 = 15$  ล้านยูโร

บริษัทออสเตรเลียมีความเห็นว่า บริษัทไม่ต้องรับผิดชอบที่จะต้องชำระภาษีที่ประเทศยุโรปตะวันออกดังกล่าว เนื่องจากไม่มีสถานประกอบการถาวร

- เพราะถังน้ำมันไม่เป็นสถานประกอบการถาวรตามมาตรา 5 ย่อหน้า 4 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN
- ส่วนสำนักงานตัวแทนเป็นเพียงตัวช่วยหรือการเตรียมตัวในการเข้าทำสัญญาในประเทศออสเตรเลีย จึงไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

แต่หน่วยงานทางภาษีของประเทศยุโรปตะวันออกดังกล่าวไม่ยอมรับข้อถกเถียงของบริษัทออสเตรเลีย และดำเนินคดีอาญากับบริษัทออสเตรเลียที่ไม่ชำระภาษี

ต่อมาจึงมีการประชุมระหว่างหน่วยงานทางภาษีครั้งแรก

ประเทศยุโรปตะวันออก ยอมรับว่าถังน้ำมันไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร และภายใต้  
กฎหมายของประเทศดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากยอดขายภายในประเทศ

รายจ่ายที่สามารถนำมาหักได้นั้นจะต้องจ่ายจากสถานประกอบการถาวรจึงเท่ากับ 20 ล้าน  
ยูโร

ออสเตรียยอมรับว่าสำนักงานตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวร

ออสเตรียโต้เถียงว่า สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า การกระทำดังกล่าวถือว่า อนุสัญญา  
ทับซ้อนกับกฎหมายภายใน

การประชุมดังกล่าวไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย จึงทำให้การประชุมครั้ง  
แรกจบลง

#### การประชุมครั้งที่สอง

ประเทศยุโรปตะวันออกยอมรับให้หักจ่ายตามที่ออสเตรียประชุม จึงจัดเก็บภาษีจาก  
กำไรเพียง 15 ล้านยูโร

แต่ออสเตรียแจ้งว่าการกระทำดังกล่าวขัดกับมาตรา 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจาก  
จัดเก็บจากกำไรทั้งหมด ด้วยเหตุผลที่ว่า สำนักงานใหญ่ของบริษัทออสเตรียไม่ได้ทำกำไรที่ประเทศ  
ยุโรปตะวันออก และการทำงานหลักอยู่ที่สำนักงานใหญ่

ประเทศยุโรปตะวันออกแจ้งว่า จากการเปรียบเทียบยอดขายของบริษัทน้ำมันอื่นแสดงให้เห็น  
เห็นว่า กำไร 15 ล้านยูโรของบริษัทออสเตรียเป็นกำไรที่สมเหตุผลและเป็นไปตามราคาตลาด

แต่ออสเตรียแจ้งว่า มาตรา 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอนุญาตให้แยกผลกำไรระหว่าง  
สำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น การประชุมครั้งที่สองจึงจบลง โดยทั้งสองประเทศตกลงว่าจะให้เจ้าหน้าที่ภาษีของ

แต่ละประเทศทำการวิเคราะห์อย่างลึกซึ้งถึงการแยกผลกำไรระหว่างบริษัทออสเตรียและสถาน  
ประกอบการถาวร

### การประชุมครั้งที่สาม

เจ้าหน้าที่ภาษีของทั้งสองประเทศวิเคราะห์ถึงผลกำไรของบริษัทออสเตรเลียและสถานประกอบการถาวรแล้ว ตกลงกันว่า ร้อยละ 80 ของเงินได้ทั้งหมดเป็นการกระทำของบริษัทออสเตรเลีย ส่วนอีกร้อยละ 20 เป็นของสถานประกอบการถาวร

ข้อสรุปของการประชุม คือ ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีจากเงิน 12 ล้านยูโร ส่วนประเทศยุโรปตะวันออกจัดเก็บภาษีจากเงิน 3 ล้านยูโร อันเป็นการแบ่งส่วนผลกำไรตามมาตรา 7 ย่อหน้า 4 ของอนุสัญญาของ UN

## บทที่ 6

### ข้อกำหนดเกี่ยวกับการควบรวมกิจการของสหภาพยุโรป (Merger directive)

#### เป้าหมายของข้อกำหนดเกี่ยวกับการควบรวมกิจการ

- ภาษีของการปรับโครงสร้างกิจการของบริษัท
- หลีกเลี่ยงภาษีอันเกิดจากผลได้จากทุนที่ยังมิได้มีการรับรู้ในระดับบริษัท และผู้ถือหุ้น

#### บุคคลที่อยู่ขอบข่ายของข้อกำหนดเกี่ยวกับการควบรวมกิจการ

- เป็นบุคคลหรือนิติบุคคลที่อยู่ในเอกสารแนบท้ายของข้อกำหนด
- มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในสหภาพยุโรป
- เป็นภาษีที่อยู่ในเอกสารแนบท้ายข้อกำหนด
- มีข้อจำกัดสำหรับการปรับโครงสร้างกิจการในสหภาพยุโรป
- ไม่มีสิทธิพิเศษสำหรับผู้ถือหุ้น

#### รูปแบบของการควบรวมกิจการ

- การควบรวมกิจการตามกฎหมาย หมายความว่า บริษัทแรกที่มีการควบรวมกิจการจะเลิกบริษัทไปและโอนทรัพย์สินไปยังบริษัทใหม่
- การแบ่งส่วนตามกฎหมาย หมายความว่า บริษัทที่มีการโอนกิจการแบ่งส่วนไปยังบริษัทที่รับโอน และมีการตั้งบริษัทใหม่อีกบริษัทเพื่อรับโอนกิจการ
- การแบ่งบางแผนกออกไป
- การโอนเฉพาะสินทรัพย์
- การแลกเปลี่ยนหุ้น
- การโอนศูนย์บริหารจัดการ

#### ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในการควบรวมกิจการ

- มีการเลื่อนการชำระภาษีผลได้จากทุน
- หลักเกณฑ์ roll over

กรณีที่มีการโอนทรัพย์สินและหนี้สินจะใช้ราคาที่หน้างบดุล นอกจากนี้ ผลทางภาษีที่มีการชุกซ่อนไว้ในบัญชีก็จะมีการเคลื่อนย้ายมาที่บริษัทที่รับโอนกิจการ

#### ภาษีอากรของบริษัทตามข้อกำหนดการควบรวมกิจการ มาตรา 4

มาตรา 4 (1) ไม่มีภาระภาษีกรณีผลได้จากทุน

มาตรา 4 (4) มีการเลื่อนการชำระภาษีอันเนื่องมาจาก roll over ของมูลค่าทรัพย์สินตามวัตถุประสงค์ทางภาษี

มาตรา 4(5) ถ้ามีการใช้ทางเลือก step-up basis ถูกใช้โดยบริษัทที่รับโอนกิจการภายใต้กฎหมายภายในของบริษัทที่รับโอนกิจการ ความเป็นกลางทางภาษีจะไม่นำมาบังคับใช้สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทที่รับโอน

การยกผลประโยชน์ของการยกเว้นภาษีมายังบริษัทที่รับโอนกิจการ ตามมาตรา 5 ของข้อกำหนดการควบรวมกิจการ

บริษัทที่รับโอนกิจการต้องระงับการใช้สิทธิยกเว้นภาษีของบริษัทผู้โอน

การครอบงำผลขาดทุน ตามมาตรา 6 ของข้อกำหนดการควบรวมกิจการ

มาตราดังกล่าวจะใช้หลักของการไม่เลือกปฏิบัติ เนื่องจากกลุ่มบริษัทในสหภาพยุโรปหากมีการควรวมกิจการจะนำผลขาดทุนมาใช้ประโยชน์ได้ หากประเทศสมาชิกใดให้สิทธิดังกล่าวก็จะต้องให้บริษัทต่างประเทศด้วย กรณีนี้ก็จะมีความว่าจะสามารถนำเข้าผลขาดทุนได้หรือไม่เพียงใด

ข้อกำหนดของการควรวมกิจการมาตรา 9 กำหนดให้การบังคับใช้มาตรา 4 ถึงมาตรา 6 นำมาใช้สำหรับการโอนกิจการในกรณีมีการโอนเฉพาะสิทธิ์ด้วย

ภาษีในระดับผู้ถือหุ้นในมาตรา 8 ของข้อกำหนดการควรวมกิจการ ถ้าการควรวมกิจการเป็นการรวมกิจการหรือการแลกหุ้นของบริษัท ผลของผู้ถือหุ้นนั้น ราคาหุ้นก็ยังคงเดิมไม่มีภาระภาษี

ประเด็นปัญหาของข้อกำหนดเกี่ยวกับการควรวมกิจการ การตีราคามูลค่าหุ้นที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สิน และกรณีการโอนกิจการโดยการแลกหุ้นนั้น ไม่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าหุ้นที่ออกโดยบริษัทที่รับโอนกิจการ ทำให้เกิดการชุกช่อนผลกำไรซ้ำซ้อน



การให้การช่วยเหลือของรัฐที่เกี่ยวกับปัญหาเฉพาะเจาะจงในเรื่องภาษี  
(State aid provision and its relevance for direct taxation)

---

หัวข้อการศึกษา

- ความสัมพันธ์ระหว่างการช่วยเหลือของรัฐและเสรีภาพขั้นพื้นฐาน
- แง่มุมที่เกี่ยวกับวิธีการการช่วยเหลือของรัฐ
- ประเภทของการช่วยเหลือของรัฐ
- การช่วยเหลือทางอ้อม
- การคัดเลือกระดับภูมิภาค
- ปัจจัยในการคัดเลือก
- คดีที่ค้างอยู่ในระบบภาษีของประเทศออสเตรเลียแบบกลุ่ม

**คดีที่ 1** คดี ECJ Sardinia ภาษีการจอดเครื่องบินของผู้ประกอบการเครื่องบินสัญชาติอื่น (เป็นการยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลของชาร์ดิเนีย)

**ความสัมพันธ์ระหว่างการช่วยเหลือของรัฐและเสรีภาพขั้นพื้นฐาน**

- การงดเว้นความช่วยเหลือของรัฐและการแบ่งแยกควรนำมาปรับใช้ในเวลาเดียวกันโดยควบคู่กันไป
  - ขั้นตอนที่ไม่ต่อเนื่องเป็นแบบแผนประเพณีปฏิบัติแต่มีผลลัพธ์ที่แตกต่างกันไป
  - ขั้นตอนที่เพิ่มมากขึ้นหากส่วนประกอบมีความสัมพันธ์กันอย่างแน่นหนามั่นคง
- แง่มุมที่เกี่ยวกับวิธีการการช่วยเหลือของรัฐ
- การแจ้งเตือนแก่คณะกรรมการสหภาพยุโรป
  - ขั้นตอนการวิเคราะห์เบื้องต้น
  - ในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับลักษณะธรรมชาติของวิธีการใหม่
  - ขั้นตอนการตรวจสอบธรรมดา

- การตัดสินใจของคณะกรรมการสหภาพยุโรป

### ประเภทความช่วยเหลือของรัฐ

มาตรา 107 วรรค 1 TFEU

คำจำกัดความของการให้ความช่วยเหลือ

- คำจำกัดความของกฎหมายสหภาพยุโรป ไม่มีคำจำกัดความแห่งชาติ
- ผู้รับความช่วยเหลือต้องเป็นประเภทธุรกิจหรือผู้ประกอบการ
- สาขาอื่นของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อาจเป็นเอกชนหรือของรัฐก็ได้

ข้อดีของกฎหมายภายในประเทศ

- การกีดกันของรายได้บางประเภทจากฐานภาษี
- การยืดขยายระยะเวลา
- การเครดิตภาษีหรือการยกเว้นภาษี
- อัตราภาษีพิเศษ
- การตัดสินใจเลือกผลกำไรทางเลือก หากเป็นกรณีที่มีผลกำไรมากขึ้น
- มาตรการพิเศษภาษีซ้อน

### กรณีที่ 2 ภาษีทางอ้อม

รัฐใดรัฐหนึ่งให้สิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีดังต่อไปนี้

- รายได้ของลูกจ้างของบริษัทถิ่นที่อยู่
- ที่ได้มาจากกิจกรรมที่ทำนอกประเทศ
- ระยะเวลาที่ดำเนินงานมากกว่าหนึ่งเดือน

การยกเว้นภาษีจะต้องให้เฉพาะลูกจ้างไม่ใช่บริษัท

การกระทำที่เป็นการบิดเบือนการแข่งขัน

- ประเพณธุรกิจหรือผู้ประกอบการสามารถได้กำไรโดยทางอ้อมจากมาตรการช่วยเหลือผ่านบุคคลภายนอก ( ยกตัวอย่างเช่น แรงจูงใจทางภาษีสำหรับลูกจ้าง ผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้น
- การตัดสินใจเกี่ยวกับการได้คืนภาษี : ผู้รับคือบริษัทที่เกี่ยวข้อง ไม่ใช่ลูกจ้างหรือผู้ลงทุนเอกชน
- การขอความช่วยเหลือระหว่างบริษัทและผู้รับความช่วยเหลือโดยตรง
- การขยายการขอคืนภาษี: เกี่ยวข้องกับกำไรสุทธิของบริษัทหรือไม่

#### การได้รับอนุญาตของกลุ่มประเทศสมาชิก

- หลักฐานทางตรงหรือทางอ้อมของงบประมาณสาธารณะ ( การขาดดุลงบประมาณภาษี)
- การช่วยเหลือต้องสืบเนื่องมาจากการกระทำของรัฐ ( ดูตัวอย่าง T-351/02 Deutsche Bahn)

#### อันตรายในการบิดเบือนการแข่งขันทางการค้า

- การช่วยเหลือ (มีศักยภาพ) ส่งเสริมสถานการณ์การแข่งขันทางการค้าของผู้รับประโยชน์ในความสัมพันธ์กับผู้ค้าแข่ง ยกตัวอย่างเช่น การลดกำลังการผลิตหรือต้นทุนการลงทุน
- คำจำกัดความอย่างกว้างของ ผู้ทำการค้าแข่ง
- การตีความ “ ผลกระทบของการค้าภายในชุมชน”

#### การช่วยเหลือการรับรองบางประเภท

##### การคัดเลือก

- บุคคล ภาคส่วน หรือ ภายในท้องถิ่น
- คุณลักษณะผู้ได้รับการช่วยเหลือหรือผลประโยชน์ที่แตกต่างกันจากตัวแทนทางเศรษฐกิจอื่น ซึ่งอาจเกิดขึ้นโดยองค์กรทางภาษีผู้มีอำนาจที่ระมัดระวังรอบคอบ ตัวอย่างเช่นการกำหนดกฎเกณฑ์การคัดเลือกในการให้ความช่วยเหลือทางภาษี

- การคัดเลือกโดยคุณลักษณะ หรือ ระดับภูมิภาค

### วิธีการสามขั้นตอน

- การระบุหาเอกลักษณ์ของเกณฑ์มาตรฐานในระบบภาษี (ระบบการอ้างอิง)
- การยกเว้นจากระบบการอ้างอิง
- การให้เหตุผลในการตัดสินใจ

### การพิจารณาการให้ความช่วยเหลือ

- กำหนดข้อยกเว้นของมาตรฐานทางภาษีปกติที่มาจากหลักเกณฑ์พื้นฐานหรือที่ได้รับการแนะนำจากระบบภาษีระดับประเทศ
- ความก้าวหน้าของอัตราภาษีรายได้ส่วนบุคคล
- การคำนวณการเสื่อมค่าของทรัพย์สินและวิธีการตีค่าหุ้น
- การยกเว้นภาษีขององค์กรที่ไม่มุ่งหากำไร
- ภาษีที่กำหนดในการปรับใช้ฐานภาษีแบบจำกัดในบางภาคส่วน
- ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับภาษีของผู้ประกอบการขนาดเล็กและขนาดกลาง
- วัตถุประสงค์ภายนอก เช่น เศรษฐกิจ การเมือง วัตถุประสงค์ทางสังคมหรือ เชิงนิเวศน์ ไม่ทำให้บรรลุผลถึง หลักการพื้นฐานภายในของระบบภาษี

### กรณีปัญหาเกี่ยวกับคดีที่ 1

- อิตาลี: ทุกภูมิภาคควรจัดเก็บภาษีการแว่จอตเครื่องบิน
- ชาร์ดิเนีย: แคว้นซึ่งมีอิสระในการปกครองตนเอง ไม่ได้ใช้ระบบภาษีในการที่จะส่งเสริมการท่องเที่ยว ( ดู ECJ c-88/03 Azores)

เกาะชาร์ดิเนียอยู่ภายใต้การปกครองของอิตาลี ไม่มีระบบภาษีเปรียบเทียบ จึงต้องไปดูกฎหมายภาษีของประเทศอิตาลี ดังนั้น การกระทำของชาร์ดิเนียจึงไม่ถูกต้อง

คดี ECJ's Gibraltar ( C-106 และ 107/09P)

- Gibraltar: ภาษีเงินเดือนของลูกจ้างในยิบรอลตาร์ ภาษีทรัพย์สินในยิบรอลตาร์ ถูกนำมาใช้สำหรับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

### การคัดเลือกทางข้อเท็จจริง

- บริษัทที่มีสถานการณ์ที่สามารถเทียบเคียงกันได้ควรถูกจัดเก็บภาษีไปในทิศทางเดียวกัน
- ภาษีสำหรับบริษัทต่างประเทศควรถูกละเว้นเนื่องจากไม่มีลูกจ้างและไม่ได้ครอบครองทรัพย์สินในทางธุรกิจ
- บริษัทต่างประเทศบางบริษัทที่ไม่มีเงินเดือนหรือสถานที่ในยุโรปสามารถเทียบได้กับบริษัทที่มีเงินเดือนหรือสถานที่
- ECJ แยกจากการทดสอบสามประการหรือไม่
- การทดสอบที่เปรียบเทียบหรือเทียบเคียงกัน

### ภาษีแบบเชิงกลุ่ม : ค่าเสื่อมราคาของชื่อเสียงทางการค้า

ออสเตรีย : การหักการตัดบัญชีของชื่อเสียงทางการค้าของบริษัทที่เป็นเป้าหมายในการได้หุ้นระหว่างสมาชิกใหม่ในกลุ่มออสเตรีย

ข้อดีของภาษีทางเลือกที่มีเหตุผล

- ข้อยกเว้นในระบบภาษีปกติที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีหุ้นส่วนบริษัทออสเตรียน ข้อตกลงเกี่ยวกับหุ้นไม่เกี่ยวข้องกับการเสื่อมค่าของชื่อเสียงทางการค้า
- ข้อยกเว้นนี้มาจากหลักการพื้นฐานหรือหลักฐานที่ได้รับการแนะนำทางของระบบภาษีระดับประเทศหรือไม่
  - แนวคิดเกี่ยวกับหน่วยงานแบบเดี่ยว
  - ข้อดีทดแทนข้อเสีย
  - ความสอดคล้องของระบบภาษี

### ภาษีแบบเชิงกลุ่ม : กรณีที่ไม่มีการเสื่อมค่าของชื่อเสียงทางการค้า

- ออสเตรีย: คดีที่ค้างค้ำอยู่
- ผลกำไรและขาดทุนของสมาชิกกลุ่มออสเตรียมาจากกลุ่มบริษัทแม่ กลุ่มบริษัทแม่เอได้รับอนุญาตให้หักการเสื่อมค่าของชื่อเสียงทางการค้า

- มีเพียงการขาดทุนของสมาชิกกลุ่มต่างประเทศเท่านั้นที่มาจากกลุ่มบริษัทแม่ กลุ่มบริษัทแม่ซึ่งไม่ได้รับการอนุญาตให้ทำการเสื่อมค่าของชื่อเสียงทางการค้า

#### ข้อโต้แย้งทางเลือก

- บางบริษัทที่ได้หุ้นในกลุ่มบริษัทต่างประเทศ อาจดูเหมือนจะเปรียบเทียบได้กับบริษัทที่ได้หุ้นในกลุ่มบริษัทสมาชิกออสเตรเลีย
- สถานการณ์ที่เปรียบเทียบกันไม่ได้ถูกปฏิบัติไปในทิศทางเดียวกัน
- หาก ECJ พบว่ากลุ่มบริษัทแม่( เอและซี ) มีสถานการณ์ที่เทียบเคียงกันได้ : มีเพียงบริษัทที่ได้หุ้นในกลุ่มสมาชิกออสเตรเลียเท่านั้นที่สามารถได้รับข้อโต้แย้งทางภาษี ผ่านทางการเสื่อมค่าของชื่อเสียงทางการค้าที่มีผลทางภาษี
- การให้เหตุผล

#### ผลของการช่วยเหลือที่ผิดกฎหมาย

- การชดเชยสิทธิประโยชน์ทางภาษี
    - การชดเชยสิทธิประโยชน์: การสูญเสียรายได้ทางภาษี
    - รวมไปถึงค่าธรรมเนียมดอกเบี้ย
    - ข้อยกเว้น ผู้ได้รับประโยชน์สามารถเชื่อถือความคาดหวังที่ชอบด้วยกฎหมายได้
  - การชดเชยจำนวนที่พิจารณาจากฐานการกระทำของผู้เสียภาษีและ ไม่ใช่ในแง่การกระทำที่ทำให้มีผลโดยการรับรอง ( ECJ C148/04 Unicedito case)
  - MS A(สมาชิกของรัฐหนึ่ง): ภาระภาษี 100
  - MS B(สมาชิกของรัฐหนึ่ง): ภาระภาษี 200 แต่ภาษีที่มีผลสืบเนื่องจาก แรงจูงใจทางภาษี 50
- จำนวนชดเชย 150 ไม่ใช่แค่เพียง 50

#### ผลของการช่วยเหลือที่ผิดกฎหมาย (2)

- ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้รับความช่วยเหลือไม่สามารถนำมาหักได้
- ข้อดีเพิ่มเติม (เงินได้ภาษีที่เกินควรถูกเพิ่มขึ้น) ไม่ได้แยกจากจำนวนที่ชดเชย

- ข้อเสียเพิ่มเติม (นอกจากรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้น) ถูกเรียกร้องต่อรัฐสมาชิกผ่านทาง การเรียกร้องค่าเสียหาย

## บทที่ 8

พัฒนาการทางนโยบายทางภาษีของสหภาพยุโรป : การยกร่างกฎหมายฐานภาษีทางตรง  
(Recent EU tax policy developments : Common consolidated corporate tax

base (CCCTB, Draft Directive))

- แนวความคิดการยกเว้นกฎหมายภาษีทางตรงของสหภาพยุโรป (Concept of CCCTB)
- ประเทศที่สาม (Third Countries)
- ภาษีกรณีมีถิ่นที่อยู่และภาษีกรณีแหล่งเงินได้ ( Worldwide Taxation versus Territorial Taxation)
- ภาษีของบริษัทกรณีมีถิ่นที่อยู่ (Taxation of Resident Companies)
- ภาษีของบริษัทกรณีไม่มีถิ่นที่อยู่ (Taxation of Non-resident Companies)
- บทบัญญัติพิเศษ (Special provision)

1. แนวความคิดของการยกเว้นกฎหมายภาษีทางตรงของสหภาพยุโรป ( Concept of CCCTB) ได้รับการเสนอให้ยกครั้งแรกเมื่อวันที่ 16 มีนาคม ค.ศ. 2011 โดยสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป ซึ่งตามร่างฉบับนี้ให้ความหมายของฐานภาษีทางตรงไว้ 3 รูปแบบ

C ตัวที่ 1 คือ common tax base หมายถึงฐานภาษีที่เหมือนกัน โดยไม่คำนึงว่าประเทศนั้นจะเป็นประเทศสมาชิกในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปหรือไม่ ต้องอยู่ภายใต้บังคับใช้ฐานภาษีที่เหมือนกันเป็นอย่างเดียวกันเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน ซึ่งฐานภาษีนี้อัตราภาษีโดยแต่ละประเทศในกลุ่มประเทศสมาชิกสามารถกำหนดอัตราภาษีบังคับใช้ภายในแตกต่างกันไปได้

C ตัวที่ 2 คือ corporate tax base หมายถึงฐานภาษีนิติบุคคล ซึ่งฐานภาษีนี้อัตราภาษีเฉพาะนิติบุคคล ไม่รวมถึงบุคคลธรรมดา ซึ่งแต่ละประเทศในกลุ่มสมาชิกสามารถกำหนดฐานภาษีบุคคลธรรมดาอย่างใดก็ได้

C ตัวที่ 3 คือ consolidated tax base หมายถึงฐานภาษีผสมรวมกัน ซึ่งฐานภาษีนี้อาจเกิดจากแนวความคิดที่ว่าบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศหนึ่งไม่เพียงแต่ทำธุรกรรมกับเฉพาะประเทศคู่สัญญาเท่านั้น แต่หมายรวมถึงประเทศนอกคู่สัญญาหรือนอกกลุ่มสมาชิกประเทศสหภาพยุโรปด้วย ดังนั้นเพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณภาษีของเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบดูแลการจัดเก็บภาษีในประเทศหนึ่งๆ และการภาพรวมทางธุรกิจเช่นกำไร



ขาดทุนของผู้ประกอบธุรกิจในประเทศนั้นๆ ย่อมสูงขึ้น จึงจัดให้มีการร่างฐานภาษีประเภทนี้ด้วย

อย่างไรก็ดี ประเทศสมาชิกกลุ่มสหภาพยุโรปปัจจุบันมี 28 ประเทศ แม้จะถือว่าทุกประเทศต่างให้ความยินยอมในการบังคับใช้ตามหลักการของร่างภาษีดังกล่าวแต่แต่ละประเทศไม่ได้ออกกฎหมายภายในบังคับใช้ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันแสดงถึงความเห็นทางกฎหมายที่ยังคงแตกต่างกัน จึงมีความพยายามแก้ปัญหาเพื่อลดความเห็นแย้งโดยมีการแก้ไขรายละเอียดของกฎหมายค่อนข้างมากซึ่งอาจต้องใช้ระยะเวลายาวนาน

2. ประเทศที่สาม ( Third Countries) ร่างกฎหมายภาษีทางตรงฉบับนี้ไม่เพียงแต่ประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปจะได้รับประโยชน์เท่านั้นแต่รวมถึงประเทศที่สามก็อาจได้รับประโยชน์จากบังคับใช้กฎหมายภาษีทางตรงนี้ด้วย ซึ่งประเทศที่สามในที่นี้หมายถึง

- ประเทศที่ไม่ใช่ประเทศสมาชิกของกลุ่มสหภาพยุโรปที่ปราศจากการแลกเปลี่ยนทางข้อมูลระหว่างกัน ( Non-EU countries without exchange of information)
- ประเทศที่ไม่ใช่ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปแต่มีการแลกเปลี่ยนทางข้อมูลระหว่างกัน ( Non-EU countries with exchange of information) เช่น กรณีมีสนธิสัญญาทางภาษีหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป
- ประเทศที่มีความสัมพันธ์พิเศษกับประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป (Special relationships) เช่น สวิตเซอร์แลนด์ซึ่งแม้มีภูมิประเทศตั้งอยู่รายล้อมด้วยสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป แต่ไม่ได้เข้าเป็นสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป กลับทำสนธิสัญญาการค้าเคลื่อนย้ายเสรี ( Free movement) กับประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป ให้สามารถเดินทางเข้าออกประเทศในกลุ่มสมาชิกของสหภาพยุโรปได้โดยไม่ต้องถือหนังสือเดินทาง

- ประเทศที่มีภูมิประเทศตั้งอยู่ในเขตเศรษฐกิจของยุโรป (European Economic Area (EEA)) เช่น ไอซ์แลนด์ นอร์เวย์ ลิกเคนสไตน์ เช่นกรณีประเทศซึ่งไม่ใช่ประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปดังกล่าวนำกฎหมายของประเทศสมาชิกของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปบางส่วนไปบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของตน
- ประเทศที่สามในกลุ่มประเทศสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปที่มีวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (enhanced cooperation) ในลักษณะกระทำกับประเทศอื่นในกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปด้วยตนเอง

3. ภาษีกรณีมีถิ่นที่อยู่และภาษีกรณีแหล่งเงินได้ (Worldwide Taxation versus Territorial Taxation) ภาษีกรณีถิ่นที่อยู่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 6 วรรค 7 ใช้บังคับแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปกล่าวคือไม่ว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปจะได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศในกลุ่มสมาชิกหรือไม่ก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับนั้นมารวมคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกด้วย ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีกรณีแหล่งเงินได้ดังบัญญัติไว้ในร่างมาตรา ๗ วรรค ๗ ที่ใช้บังคับแก่บริษัทที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment (PE)) ตั้งอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกของสหภาพยุโรปและได้รับเงินได้ที่เกิดจากการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพเท่านั้น ความหมายของสถานประกอบการถาวรตามร่างฉบับนี้มีความหมายอย่างเดียวกันกับที่บัญญัติไว้ใน OECD Model

4. ภาษีของบริษัทกรณีมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรป (Taxation of resident companies) หมายถึงเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปไม่ว่าจะได้รับมาจากที่ใด ต้องนำเงินได้ที่ได้รับนั้นมารวมคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปด้วย ซึ่งเงินได้นี้มีความหมายตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศสมาชิกและมักมีที่มาอย่างเดียวกันคือรายรับหักด้วยค่าใช้จ่ายที่อนุญาตให้นำไปหักออกจากรายรับได้นั้นเอง นอกจากนี้มีเงินได้บางประเภทที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศในกลุ่ม

ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ เงินได้ประเภทกำไรที่ได้รับจ่ายจากประเทศอื่น (Exemptions for received profit distributions) เงินได้จากการจำหน่ายหุ้น (Exemptions for proceeds from a disposal of shares) เงินได้ประเภทค่าใช้จ่ายจากการดำเนินการของสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Exemptions for foreign PEs) สาเหตุที่มีการยกเว้นเงินได้ให้เช่นนี้เพราะเงินได้นั้นถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศนอกกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปที่เป็นแหล่งเงินได้แล้วนั่นเอง อย่างไรก็ตาม แม้เงินได้นี้จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำไปเสียภาษีแต่เบื้องต้นต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณภาษีในประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปก่อน และประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกต้องยอมให้ผู้มีเงินได้นำภาษีที่ได้เสียไว้ในประเทศแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกด้วย วิธีการนี้เรียกว่า วิธีเครดิต (Credit Method) เงินได้ประเภทนี้ที่พบได้บ่อยเช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินได้ประเภทอื่น

5. ภาษีของบริษัทกรณีไม่มีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรป (Taxation of non-resident companies) บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 6 วรรค 7 โดยนำแนวความคิดมาจากร่างใน OECD Model กล่าวคือประเทศแหล่งเงินได้จะสามารถเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีเงินได้นั้นก็จากเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการประกอบการของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น ปัญหาว่าจะนำบทบัญญัตินี้ไปใช้แก่ประเทศแม่ที่เป็นประเทศในกลุ่มสมาชิกของประเทศสหภาพยุโรปเท่านั้นหรือไม่ และให้ผลที่แตกต่างกันอย่างไร ซึ่งข้อบ่งของการยกเว้นฉบับนี้นำมาจากมาตรา 24 วรรค 3 ของ OECD Model ที่บัญญัติว่า ภาษีที่เก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีที่เก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกันในสถานการณ์เดียวกัน ไม่มีข้อความใดในข้อนี้ที่จะถือเป็นการผูกพันรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่จะให้แก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ซึ่งค่าลดหย่อนส่วนบุคคล การผ่อนผัน และการหักค่าลดตามความมุ่งประสงค์ในทางภาษีซึ่งตามกฎหมายนั้นให้แก่บุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเท่านั้น ซึ่งหลักการนี้เรียกว่า หลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination) กล่าวคือ

ต้องไม่เลือกปฏิบัติทั้งกับสถานประกอบการถาวรที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป โดยให้มีการปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันกับสถานประกอบการถาวรที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน เช่น หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประเภทใดจากประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป ก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นนั้นไปใช้แก่สถานประกอบการถาวรที่มีถิ่นที่อยู่นอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สามด้วย เงินได้ประเภทที่พบได้บ่อยเช่นเงินกำไร (Profits distributed) กำไรฝ่ายทุน (Capital gains) เงินได้ที่รับยกเว้นอื่น (Other PEs) และในทางกลับกัน หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นประเภทใดจากประเทศนอกกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศแหล่งเงินได้ ก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นนั้นไปใช้แก่สถานประกอบการถาวรที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปด้วย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หลักการนี้อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าหากประเทศคู่สัญญาทั้งสองมีสนธิสัญญาระบุให้สิทธิยกเว้นการเก็บภาษีประเภทหนึ่งประเภทใดไว้ ก็ต้องถือว่าสนธิสัญญานั้นมีศักดิ์ทางกฎหมายที่สูงกว่าร่างฉบับนี้ เว้นแต่ร่างฉบับนี้จะได้บัญญัติข้อยกเว้นไว้เป็นอย่างอื่น

#### 6. บทบัญญัติพิเศษ (Special provision) เช่น

- การโอนทรัพย์สินไปยังประเทศที่สาม (Transfer of Assets to Third Countries) เช่นทรัพย์สินประเภทติดตังตรงตรา (fixed assets) เช่นการจำหน่ายทรัพย์สินทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างหากจะโอนไปยังประเทศแม่ที่อยู่นอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สาม ถือเป็นเงินได้ต้องนำมารวมคำนวณภาษีก่อนที่ทรัพย์สินนั้นจะถูกโอนออกไปจากประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปด้วย

- การหักลดมูลค่าของทรัพย์สินกรณีบริจาคเงินให้แก่องค์กรการกุศลสาธารณะที่อยู่ในประเทศนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สาม (Deductibility of Gifts to Charitable Bodies in Third Countries) จะได้รับยกเว้นภาษี ซึ่งข้อบทนี้มีผลกระทบเล็กน้อยมากเพราะเกิดผลประหลาดว่าเหตุใดเงินได้จึงได้รับการยกเว้นจากประเทศนอกกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป แทนที่จะเป็นประเทศในกลุ่มสมาชิกนั่นเอง ต่อมาร่างข้อบทนี้จึงได้รับการแก้ไขให้ไม่ว่าจะเป็นองค์กรการกุศลสาธารณะในหรือนอกกลุ่มประเทศสมาชิก

สหภาพยุโรปก็สามารถนำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นนี้ไปหักออกได้แต่ไม่เกิน 0.5 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้ที่ได้รับ อย่างไรก็ตามก็ต้องการการกุศลินี้หมายถึงองค์กรที่ได้รับการยอมรับว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณะและไม่เกี่ยวข้องทางการเมือง

- นิติบุคคลมีฐานะทางกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น (Transparent Entities) หรือไม่ ปัญหานี้แม้ประเทศสมาชิกในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปก็ยังมีความเห็นทางกฎหมายที่แตกต่างโดยออกกฎหมายภายในบังคับใช้แก่นิติบุคคลในแต่ละประเทศไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน ร่างฉบับนี้จึงวางหลักว่าหากนิติบุคคลนั้นตั้งอยู่ (location) ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปใดให้นำกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกนั้นมาบังคับใช้แก่นิติบุคคลที่ตั้งอยู่นั้น หากนิติบุคคลนั้นตั้งอยู่นอกประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สาม ให้พิจารณาว่าประเทศคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งตั้งอยู่ประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปใด ก็ให้นำกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกนั้นมาใช้ถือความแตกต่างหากจากกันหรือไม่บังคับใช้ ซึ่งจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวบุคคลหรือไม่ย่อมมีผลทางกฎหมายต่างกัน

- การหักค่าใช้จ่ายของดอกเบี้ย (Non-deductibility of interest) ร่างฉบับนี้ไม่ได้ระบุถึงนิยามคำว่าดอกเบี้ยไว้เพราะคำจำกัดความจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศที่ออกกฎหมายภายใน ดังนั้นดอกเบี้ยในความหมายของร่างฉบับนี้จึงนำความหมายของดอกเบี้ยจาก OECD Model มาใช้บังคับแก่ประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป แต่หากเป็นประเทศนอกกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สามก็จะนำอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนมาบังคับใช้ อย่างไรก็ตามก็ดี ประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปสามารถนำ CFC Rule ที่บัญญัติยกเว้นไว้ใน OECD Model มาบังคับใช้แก่คู่สัญญาได้ ซึ่งมีองค์ประกอบคือผู้มีเงินได้ต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือประเทศที่สาม บริษัทดังกล่าวต้องมีผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปเกินกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ และประเทศที่บริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นได้เกินกว่า 30 เปอร์เซ็นต์ จึงจะสามารถนำเงินได้ดอกเบี้ยนั้นมาหักออกได้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

บทที่ 9

พัฒนาการทางนโยบายทางภาษีของสหภาพยุโรป : การยกร่างกฎหมายธุรกรรมทางการเงิน

(Recent EU tax policy developments : Financial transaction tax

(FTT, Draft Directive))

---

หัวข้อการศึกษา

-สถานการณ์ในปัจจุบัน (Current status)

-วัตถุประสงค์ (Aims)

-ขอบเขตธุรกรรมทางการเงิน ( Financial transactions/institutions/instruments; establishment of financial/non-financial institutions)

-อัตราและจำนวนภาษี (Rate and taxable amount)

-การป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-Avoidance)

-บทบัญญัติด้านการบริหารงานของเจ้าหน้าที่ (Administrative provisions)

-การจัดเก็บภาษีมากขึ้นหรือไม่ (How much will it raise)

-ผลกระทบต่อการทำธุรกรรมในยุโรป (Possible effects)

1. สถานการณ์ในปัจจุบัน ( Current status) ร่างฉบับนี้ได้รับการเสนอครั้งแรกเมื่อวันที่ 28 กันยายน ค.ศ. 2011 แต่ขณะเริ่มต้นยังไม่ได้รับการยอมรับจากประเทศในกลุ่มสมาชิกของสหภาพยุโรป เช่น อังกฤษไม่ออกกฎหมายภายในบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีธุรกรรมทางการเงินเพราะลอนดอนเป็นศูนย์กลางทางเศรษฐกิจขนาดใหญ่หากให้มีการจัดเก็บภาษีก็อาจไม่มีบริษัทในต่างประเทศสนใจเข้าไปทำธุรกรรมทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ประเทศสมาชิกอื่นยังคงเห็นด้วยให้มีการออกกฎหมายจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความร่วมมือทางเศรษฐกิจมากขึ้น ซึ่งต่อมาประเทศสมาชิกที่ออกกฎหมายภายในบังคับใช้แก่บริษัทที่เข้ามาทำธุรกรรมทางการเงินภายในประเทศมี 11 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรีย เบลเยียม ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี เอสโทเนีย กรีซ โปรตุเกส สโลวาเกีย สโลวาเนีย และสเปน และเมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2013 จึงมีการเสนอให้มีการยกร่างขึ้นใหม่ โดยแบ่งบังคับใช้ออกเป็น 2 ประเภท คือร่างสำหรับกรณีมี FTT และกรณีไม่มี FTT

2. วัตถุประสงค์ (Aims) การยกร่างฉบับนี้มี 4 ประการ

- จัดการระบบสถาบันทางการเงิน
- จัดให้ธนาคารมีส่วนร่วมในการแก้ไขปัญหาทางการเงิน
- จัดให้มีการจัดเก็บภาษีกับธุรกรรมทางการเงินใดที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบ
- จัดให้มีช่องทางการจัดหาเงินในรูปแบบใหม่

3. ขอบเขตธุรกรรมทางการเงิน ร่างฉบับนี้ใช้บังคับแก่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป สถาบันทางการเงินนั้นต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศคู่สัญญาฝ่ายนั้น และดำเนินธุรกรรมทางการเงินอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ว่าในนามตนเองหรือของผู้อื่น ซึ่งเป็นกรอบความหมายอย่างกว้าง อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ต้องประกอบด้วยการทำธุรกรรมทางการเงิน มีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจัดตั้งขึ้นในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป สถาบันทางการเงินนั้นจัดตั้งขึ้นในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป 11 ประเทศดังกล่าว

ร่างฉบับนี้ได้ให้ความหมายของธุรกรรมทางการเงิน (Financial Transactions) ไว้ดังนี้

- การตกลงซื้อขายตราสารหนี้ก่อนที่จะมีการทำสัญญากัน
- การโอนหรือขายหุ้นของกลุ่มนิติบุคคลแม้เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน
- การตกลงแก้ไขเปลี่ยนแปลงตราสารอนุพันธ์
- การแลกเปลี่ยนตราสารทางการเงิน
- การให้เช่าหรือให้ยืมและได้รับเงินจากหลักทรัพย์นั้น

อย่างไรก็ดี ร่างฉบับนี้ระบุยกเว้นความหมายธุรกรรมทางการเงินไว้ดังนี้

- การทำธุรกรรมในตลาดแรก (Primary market transactions)
- การทำธุรกรรมของสหภาพยุโรป ธนาคารกลางสหภาพยุโรป องค์กรระหว่าง

ประเทศอื่น

- การทำธุรกรรมกับธนาคารกลางของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

ร่างฉบับนี้ได้ให้ความหมายของสถาบันการเงิน (Financial Institutions) ไว้ดังนี้

- บริษัทที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน
- ตลาดที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทางการเงิน
- สถาบันเครดิต
- บริษัทประกันภัย
- กองทุนบางประเภทเช่นบำเหน็จบำนาญ
- หน่วยงานของบริษัทที่ตั้งขึ้นเพื่อการทำธุรกรรมทางการเงิน



- บริษัทใดที่ทำธุรกรรมทางการเงินมีมูลค่ามากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์  
อย่างไรก็ดี ร่างฉบับนี้ระบุเกี่ยวกับความหมายของสถาบันทางการเงินกับสำนักหัก  
บัญชี (Clearing houses (CCPs, CSDs and ICSDs)) เว้นแต่ลูกค้าของสำนักหัก  
บัญชีนั้น

ร่างฉบับนี้ได้ให้ความหมายของตราสารทางการเงิน (Financial Instruments) ไว้  
ดังนี้

- หลักทรัพย์ที่โอนได้ เช่น หุ้น
- ตราสารที่สามารถเปลี่ยนเป็นเงินได้ เช่น การลงทุนในกองทุน
- ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินทุกรูปแบบ

อย่างไรก็ดี ร่างฉบับนี้ระบุเกี่ยวกับความหมายของตราสารทางการเงินไว้ดังนี้

- การทำธุรกรรมการแลกเปลี่ยนข้ามชาติ
- การซื้อขายสินค้าหรือการให้เครดิต
- ผลิตภัณฑ์ด้านผู้บริโภคเช่น สัญญาจ้างและประกันภัย เครดิตของผู้บริโภค

ร่างฉบับนี้ได้ให้ความหมายของการจัดตั้งสถาบันทางการเงิน (Establishment of  
Financial Institutions) ไว้ว่าเป็นสถาบันทางการเงินที่จัดตั้งขึ้นในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพ  
ยุโรป อย่างไรก็ดี แม้สถาบันทางการเงินนั้นจัดตั้งขึ้นนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป แต่

- สถาบันทางการเงินนั้นได้รับอำนาจให้ทำธุรกรรมทางการเงินภายในกรอบจาก  
ประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป
- สถาบันทางการเงินนั้นได้รับอำนาจจากประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปให้ทำ  
ธุรกรรมนอกกลุ่มสมาชิกประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป แต่ก็เฉพาะกองทุนบาง  
ประเภทเท่านั้น
- สถาบันทางการเงินนั้นจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป
- สถาบันทางการเงินนั้นมีสถานประกอบการอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป
- สถาบันทางการเงินนั้นมีสาขาตั้งอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

- คู่สัญญาของประเทศที่ตั้งสถาบันทางการเงินทำธุรกรรมทางการเงินอย่างใดอย่างหนึ่งข้างต้น

กรณีจึงมีปัญหว่าบริษัทประเภทใดบ้างที่ไม่ใช่สถาบันทางการเงิน

(Establishment of Non-Financial Institutions) จึงต้องพิจารณาก่อนว่าบริษัท

ใดเป็นสถาบันทางการเงินเพราะบริษัทที่มีใช่สถาบันทางการเงินหากเป็นคู่สัญญา

ของบริษัทที่เป็นสถาบันทางการเงินก็จะเป็นสถาบันทางการเงินตามร่างฉบับนี้

ดังนั้นหากเข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้แม้จะมีใช่สถาบันทางการเงินก็จะ

เป็นสถาบันทางการเงินขึ้นมาได้

- หากมีสถานที่จดทะเบียนหรือสถานบริหารงานอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

- หากมีสาขาอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

- หากมีคู่สัญญาออกตราสารทางการเงินในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

อย่างไรก็ดี เงื่อนไขดังกล่าวหากเข้าขยเว้นการพิสูจน์ว่าแม้ทำธุรกรรมทางการเงิน

กันแต่ไม่มีจุดเชื่อมโยงระหว่างบริษัทที่อยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปจะ

มิใช่ความหมายของสถาบันทางการเงินซึ่งก็เป็นไปได้ยาก เช่น ธนาคารที่จด

ทะเบียนจัดตั้งในกรุงเทพมหานครและมีหุ้นอยู่ในประเทศกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

ประสงค์จะขายหุ้นนั้น ถือเป็นการทำธุรกรรมตามกรอบความหมายของสถาบัน

การเงินตามร่างฉบับนี้

4. อัตราและจำนวนภาษี (Rate and Taxable amount) อัตราภาษีที่บังคับใช้ในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องไม่น้อยกว่า 0.1 เปอร์เซ็นต์ของตราสารทางการเงิน และ 0.01

เปอร์เซ็นต์ของตราสารอนุพันธ์

5. การป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-Avoidance) ร่างฉบับนี้วางกรอบความหมายอย่างกว้างให้มีการจัดการกับผู้ที่เกี่ยวข้องรวมทั้งจัดเก็บเงินเพิ่ม เป้าหมายการจัดการเก็บภาษีจึงอยู่ที่ประเทศในกลุ่ม

สมาชิกสหภาพยุโรป หรือประเทศคู่สัญญาที่ทำธุรกรรมทางการเงินกับประเทศในกลุ่มสมาชิก สหภาพยุโรป คู่สัญญาสองฝ่ายจึงมีภาระในการเสียภาษีร่วมกันตามร่างฉบับนี้

6. บทบัญญัติด้านการบริหารงานของเจ้าหน้าที่ (Administrative provisions) ต้องให้มีการจดทะเบียนบริษัทกับประเทศใดประเทศหนึ่งเพื่อให้สามารถบังคับการจัดเก็บภาษีได้ตามร่างฉบับนี้ ไม่ ว่าจะเป็นการทำรายงานการแจ้งเงินได้ รายงานแสดงบัญชีรับจ่ายเป็นรายเดือน

7. การจัดเก็บภาษีมากขึ้นหรือไม่ (How much will it raise) หากการจัดเก็บภาษีเป็นไปตาม เป้าประสงค์ดังกล่าว ตามรายงานของคณะกรรมการสหภาพยุโรปประมาณการว่าจะสามารถ จัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นถึง 34 พันล้านยูโร แต่ในทางกลับกัน GDP การค้าการลงทุน และเงินได้ที่ทำให้ ได้รับเงินภาษีนั้นจะมีอัตราลดลงได้

8. ผลกระทบต่อการทำธุรกรรมทางการเงินในยุโรป (Possible Effects)

- การทำธุรกรรมมีค่าใช้จ่ายมากขึ้น
- ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ
- การทำธุรกรรมเคลื่อนย้ายออกนอกประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป ซึ่งลูกค้า จะถูกผลกระทบในการเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวแทน
- สภาพคล่องลดลง
- ตลาดเดียวของประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปได้รับผลกระทบอาจเคลื่อนย้าย ออก
- ผลกระทบดังกล่าวแพร่กระจายไปทั่วโลก