

กลุ่ม 5 ศึกษาหัวข้อเรื่อง “โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร”

ประกอบด้วย 4 หัวข้อ คือ

1. มาตรการป้องกันกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)
2. มาตรการป้องกันการลงทุนต่ำ (Thin Capitalization)
3. มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงรัษฎากร โดยนิติบุคคลไทยผ่านทาง Controlled Foreign Corporation
4. มาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping)

เหตุผลและความจำเป็น

ภายใต้ยุคโลกาภิวัตน์ การค้าการลงทุนระหว่างประเทศสามารถดำเนินการได้โดยง่าย อีกทั้งรูปแบบการดำเนินธุรกิจมีการซับซ้อนยิ่งขึ้น เพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับผลกำไรสูงสุด จึงได้มีการวางแผนภาษีรูปแบบต่างๆ เพื่อให้กลุ่มบริษัทของตนมีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด โดยการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราสูงไปยังประเทศที่มีอัตราต่ำกว่า ไม่ว่าจะเป็นโดยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) หรือการใช้โครงสร้างการลงทุนโดยมีการกู้ยืมเงินสูงกว่าทุน (Thin Capitalization) ฯลฯ ซึ่งประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจกรมสรรพากรในการป้องกันหรือดำเนินการกับผู้ประกอบการที่หลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่างๆ ข้างต้น ทำให้ประเทศไทยสูญเสียส่วนแบ่งทางภาษีที่ควรจะเป็น (Fair share of tax) ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่างๆ เช่นเดียวกับต่างประเทศ

คณะผู้วิจัยได้ทำการวิจัยการนำมาใช้ซึ่งมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นรายมาตรการ แต่เพื่อให้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีมีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น กลุ่ม 5 ได้ศึกษาวิเคราะห์แล้ว จึงมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมซึ่งคณะผู้วิจัยไม่ได้กล่าวถึง ดังนี้

1. ควรมีบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากร กำหนดมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีขึ้นเป็นหมวดใหม่ โดยมีบทบัญญัติในเรื่อง General Anti Avoidance Rules (GAARs) อยู่ด้วย
2. ควรกำหนดบทลงโทษ กรณีการเลี่ยงภาษีตามข้อ 1 ที่รุนแรงกว่ากรณีอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร
3. ควรมีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร เพื่อรองรับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement: DTA) เพื่อให้มีผลบังคับใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภายใน
4. ควรทำการศึกษาว่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีมีผลกระทบต่อนิติบุคคลในประเทศหรือไม่ หากมี ควรทำการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อหาทางแก้ไขไว้ด้วย
5. ควรมีหน่วยงานเฉพาะที่รับผิดชอบงานด้านการตรวจสอบ กรณีการป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการเฉพาะ โดยมีความรู้ความชำนาญ ด้านการประกอบธุรกิจข้ามชาติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เจ้าหน้าที่ที่อยู่ในหน่วยงานดังกล่าวประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี นักวิชาการภาษี (นักเศรษฐศาสตร์) และนิติกร

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
มาตรการการป้องกันกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)			
1. บทบัญญัติตามประมวล รัษฎากร - มาตรา 65 ทวิ (4) - มาตรา 70 ตรี - ป.113 /2545 2. บทบัญญัติในอนุสัญญา ภาษีซ้อน - วิชาหักในเครือ (Associated Enterprises)	1. นิยามราคาตลาด ไม่ตรงกับราคา Arm's Length Price ปัจจุบัน ม. 65 ทวิ (4) ไม่มีนิยามราคาตลาด แต่ ป.113/2545 ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ราคาตลาด” ว่าหมายถึง “ราคาของ ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่ง คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดย สุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท หรือ ชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” 2. ข้อบทวิสาหกิจในเครือ และวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ของ DTA ไม่มีสภาพบังคับใช้ เนื่องจากบทบัญญัติใน อนุสัญญาภาษีซ้อน อาศัยอำนาจตามมาตรา 3	โครงการฯ ได้ทำการศึกษากฎหมายแม่บท (มาตรา 482) และกฎหมายลำดับรอง ของ ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งครอบคลุมหัวข้อ ดังต่อไปนี้ - บททั่วไป - การกำหนดให้ใช้ Arm's Length Price เป็นตัวทดสอบสำหรับการหารายได้ การพิจารณารายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัท ที่มีความเกี่ยวข้องกันด้วยมาตรฐานของราคา ที่คู่สัญญามีความอิสระจากกัน - วิธีการที่ดีที่สุด ความเพียงพอของข้อมูล และสมมติฐาน - วิธีการเปรียบเทียบ - Arm's Length range - ขอบเขต	1. กรณีมาตรการป้องกันกำหนดราคา โอน (Transfer Pricing) ควรครอบคลุม 4 ด้าน คือ 1.1 ด้านกรอบของอำนาจในการ ปรับปรุงราคา 1.2 ด้านการกำหนดราคา (Arm's Length Price) 1.3 ด้านการทำ Correlative adjustment 1.4 ด้านการทำข้อตกลงราคาล่วงหน้า (APA) 2. ควรนิยามคำว่าวิสาหกิจในเครือ โดยครอบคลุมถึงหลักการควบคุมและ การจัดการ (Control and management) ด้วย 3. ควรมีบทบัญญัติกำหนดให้ผลการ ปรับปรุงการกำหนดราคาโอน ในกรณี ที่มีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น และหลังจาก

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
- วิธีการดำเนินการเพื่อ ความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure)	และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งมาตรา 3 และพระราชกฤษฎีกาฉบับ ดังกล่าวรองรับเฉพาะการลดและยกเว้นภาษี ตามอนุสัญญาเท่านั้น	- การปรับปรุงภายใต้การเป็นส่วนตาม มาตรา 482 - กฎพิเศษ - นิยาม - เวลาที่เริ่มใช้ และเสนอข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้ 1. ควรบัญญัติมาตราใหม่ โดยเทียบเคียง จากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 มาตรา 57 (3) บัญญัติให้อำนาจ เจ้าพนักงานประเมินในการ “ปรับปรุง จำนวนรายได้และรายจ่ายของบริษัท เพื่อให้ ได้จำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่าย ถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่บริษัทมิได้ดำเนินการโดยอิสระ เพราะมี ความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับ บริษัทหรือบุคคลอื่น”	ชำระภาษีแล้วยังมีกำไรส่วนที่เหลืออยู่ ให้ถือเสมือนหนึ่งเป็น เงินปันผลจ่าย (Constructive dividend) 4. ควรมีบทบัญญัติในประมวล รัษฎากร เพื่อรองรับบทบัญญัติใน DTA เพื่อให้มีผลบังคับใช้เช่นเดียวกับ กฎหมายภายใน มาตรการทางกฎหมายในการป้องกัน กำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ควรจะมีการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี อากร โดยจะต้องมีการกำหนดนิยาม ให้ชัดเจน และให้มาตรการดังกล่าว ครอบคลุมได้ทั้งนิติบุคคลไทยและ ต่างประเทศ

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
		2. บทบัญญัติดังกล่าว ควรครอบคลุมถึง 4 ด้าน คือ 2.1 ด้านกรอบของอำนาจในการปรับปรุงราคา 2.2 ด้านการกำหนดราคา (Arm's Length Price) 2.3 ด้านการทำ Correlative adjustment 2.4 ด้านการทำข้อตกลงราคาล่วงหน้า หรือ APA	

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
มาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)			
ไม่มี	จากมุมมองของนักลงทุน การลงทุนด้วยหนี้ทำให้ได้รับผลตอบแทนที่สูงกว่าการลงทุนด้วยเงินทุนของตัวเอง ทำให้บริษัทข้ามชาติมักจะลงทุนด้วยจำนวนเงินทุนที่ต่ำ และจำนวนหนี้สูง และจากมุมมองของผู้ประกอบการ หากลงทุนด้วยหนี้ (Debt) จะทำให้มีภาระภาษีน้อยกว่าการลงทุนด้วยทุน (Equity) เนื่องจากการจ่ายดอกเบี้ยสามารถนำมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่การจ่ายเงินปันผลไม่สามารถนำมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้	1. ประเทศไทยควรใช้มาตรการป้องกันการลงทุนต่ำด้วยวิธีแบบผสมระหว่าง Fixed debt to equity ratio และแบบยืดหยุ่น 2. ต้องมีการนิยามหนี้และทุนให้ชัดเจน โดยควรคำนึงว่าหน่วยงานอื่นๆ เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชี มีหลักเกณฑ์หรือนิยามไว้ว่าอย่างไร เพื่อป้องกันมิให้มีการขัดแย้งกันเอง 3. ดอกเบี้ยส่วนที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นเงินปันผล 4. ในกรณีที่สัดส่วนหนี้สินต่อทุนสูงเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ควรกำหนดวิธีการพิสูจน์ว่าสัดส่วนที่เกินนั้นเป็น โดยสุจริตทางการค้า ซึ่งต้องเป็นวิธีการที่ไม่ยากต่อผู้เสียภาษีมักนัก	1. ควรจะมีบทบัญญัติ Thin capitalization และควรใช้วิธี Fixed debt to equity ratio 2. กรมสรรพากรควรทำการศึกษาเพิ่มเติมว่าควรใช้อัตราส่วนเท่าใด 3. ควรมีการให้นิยาม และระบุหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าอะไรคือหนี้ และทุน 4. กรณี Hybrid financial instruments ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า เมื่อไรจะเป็นทุน และเมื่อไรจะเป็นหนี้ 5. ควรระบุขอบเขตว่าจะใช้หนี้ทั้งหมดหรือหนี้ระหว่างวิสาหกิจในเครือ ในการคำนวณสัดส่วนหนี้สินต่อทุน 6. ควรกำหนดว่าจะคำนวณหนี้อย่างไร เช่น จะใช้หนี้ปลายปี หรือหนี้เฉลี่ยระหว่างต้นปีและปลายปี เป็นต้น

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
			มาตรการป้องกันการลงทุนต่ำ (Thin Capitalization) ควรจะมีการกำหนด มาตรการดังกล่าวโดยครอบคลุมนิติบุคคลเป็นการทั่วไป ไม่เฉพาะแต่ Related party

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยนิติบุคคลไทยผ่านทาง Controlled Foreign Company			
ไม่มี	แต่เดิมประเทศไทย เป็นประเทศที่รับเงินลงทุน (Capital imported country) จากต่างประเทศ แต่ในปัจจุบันภาคเอกชนมีการลงทุนในต่างประเทศ (Capital exported country) เพิ่มขึ้น และวางแผนภาษี โดยการโยกย้ายเงินได้ หรือเก็บสะสมเงินกำไรไว้ในต่างประเทศ โดยไม่มีการแจกจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น มีผลทำให้ฐานภาษีของประเทศไทยหายไป	โครงการฯ ได้ทำการศึกษากฎหมาย CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีประเด็นที่สำคัญ คือ 1. ลักษณะของบริษัทต่างประเทศภายใต้ CFC และจำนวนหุ้นขั้นต่ำที่ผู้ถือหุ้น ได้ถือไว้ในบริษัทต่างประเทศภายใต้ CFC 2. ลักษณะของเงินได้ที่พึงถือว่าได้รับโดยผู้ถือหุ้น (Attribution) 3. ระยะเวลาที่พึงถือว่ามีเงินแจกจ่ายเงินได้ 4. ข้อยกเว้นของการใช้มาตรการ CFC 5. มาตรการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศกับมาตรการ CFC 6. การใช้ผลประโยชน์ของผลขาดทุนในกรณีที่บริษัทต่างประเทศภายใต้ CFC ประสบภาวะขาดทุน	เห็นด้วยกับข้อเสนอแนะ แต่ควรทำการศึกษาเพิ่มเติมจากกฎหมายและนโยบายของประเทศอื่น ๆ นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบภาษีแบบ Classical System และจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักคนชาติ (Nationality) ซึ่งแตกต่างจากระบบภาษีของประเทศไทยโดยสิ้นเชิง และควรจัดหาข้อมูลว่าภาคเอกชนมีการลงทุนในต่างประเทศมากน้อยเพียงใด เพื่อจะได้ ออกมาตรการที่เหมาะสมกับสถานการณ์ของประเทศไทย 1. ควรศึกษานโยบายรัฐบาลด้วยว่าหากรัฐบาลสนับสนุนให้มีการลงทุนในต่างประเทศ มาตรการนี้จะทำให้การลงทุนในต่างประเทศลดลง 2. มาตรการนี้ไม่ควรใช้กับบริษัทที่มีการลงทุนในการดำเนินกิจการจริง (active income)

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
มาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping)			
1. มาตรา 3 2. พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 3. อนุสัญญาภาษีซ้อน	ประเทศไทยได้มีการเจรจาจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ ซึ่งภายใต้ DTA จะทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้รับการลดหรือยกเว้นภาระภาษีในประเทศไทย อันจะทำให้เป็นการส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศ โดยภาษีจะไม่เป็นอุปสรรคอีกต่อไป อย่างไรก็ตามภายใต้ DTA ที่ประเทศไทยจัดทำกับต่างประเทศ มิได้มีบทบัญญัติป้องกันการแสวงหาประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบจากคนชาติที่ 3 อย่างรัดกุม ทำให้ประเทศไทยมีต้นทุนในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนให้แก่คนชาติที่ 3 แต่ในทางกลับกันประเทศที่ 3 ดังกล่าวไม่มีความผูกพันที่จะต้องให้ความร่วมมือในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนให้แก่ประเทศไทยแต่อย่างใด	1. ประเทศไทยไม่ควรจัดทำ DTA กับประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนปลอดภาษี / ดินแดนที่เอื้อประโยชน์ให้เกิดการเลี่ยงภาษี 2. ประเทศไทยควรเริ่มดำเนินการขอแก้ไขหรือยกเลิก DTA กับประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนปลอดภาษี / ดินแดนที่เอื้อประโยชน์ให้เกิดการเลี่ยงภาษี เพื่อลดโอกาสการทำธุรกรรมที่มีลักษณะเป็น Tax Treaty Shopping 3. การเจรจาจัดทำ DTA ประเทศไทยควรมีมาตรการป้องกันการทำ Tax Treaty Shopping ตามแนวทางของ OECD ในเรื่อง Limitations of Benefits หรืออย่างน้อย ควรมีข้อบทที่ว่าด้วย การจำกัดการผ่อนผัน และการจำกัดสิทธิประโยชน์	1. เห็นด้วยกับข้อเสนอแนะของผลงาน 2. ก่อนการเจรจาจัดทำ DTA กรมสรรพากรควรวิเคราะห์ว่าการค้าการลงทุนระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่เจรจานั้นมีมูลค่าการค้าการลงทุนมากน้อยเพียงใด และผู้ลงทุนจากประเทศไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการจัดทำ DTA หรือไม่อย่างไร 3. หลังจากที่ DTA มีผลใช้บังคับแล้ว กรมสรรพากรควรทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการใช้สิทธิประโยชน์จาก DTA โดยแยกว่านักลงทุนของประเทศไทยได้รับสิทธิประโยชน์เพียงใด และนักลงทุนของประเทศคู่สัญญาได้ใช้สิทธิประโยชน์เพียงใด

มาตรา เนื้อหาโดยสังเขป	ประเด็นปัญหา	ข้อเสนอแนะของผลงานวิจัย	ข้อเสนอแนะของคณะที่ปรึกษาและ คณะทำงาน
		4. ประเทศไทยควรใช้หลักการที่ OECD ได้กำหนดมาเป็นแนวทางในการพิจารณาว่า คนชาติที่ 3 ที่ได้ประกอบกิจการโดยผ่าน ตัวแทนที่จัดตั้งขึ้นในประเทศคู่ภาคีที่มี DTA ได้ประกอบกิจการโดยสุจริตใจหรือไม่ และควรได้รับสิทธิประโยชน์หรือไม่ โดยควร นำมาจัดทำเป็นระเบียบหรือคำสั่งให้ เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติ	การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญา ภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping) เห็นด้วยกับการ กำหนดให้มีมาตรการในการที่ไม่ให้ ผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน แก่คนชาติที่สาม