

ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้อุสัญญาความตกลง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน: ศึกษากรณีการหลบหลีกภาษีและมาตรการ ทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน

วิสา หวังสุวรรณ*

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักการทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ อนุสัญญาภาษีซ้อน การจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศ และหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ศึกษา มาตรการทางกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนหลบหลีกภาษี จากอนุสัญญาภาษีซ้อน และมาตรการทางกฎหมายในการป้องกัน รวมทั้งศึกษาปัญหา และวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้อุสัญญาภาษีซ้อน และการไม่มีกฎหมายอนุวัติ การตามบทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ตลอดจนศึกษาหาแนวทาง ข้อเสนอแนะ เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีตามระบบกฎหมายของไทยอย่างถูกต้อง เหมาะสม ตามหลักทฤษฎีทางกฎหมาย และสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยได้อย่างแท้จริง

จากการศึกษา พบว่า เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากการบังคับใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนและการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญา ภาษีซ้อน หลายประการ ดังนี้ ประการแรก ปัญหาการวางแผนหลบหลีกภาษีหรือลดภาระภาษี ด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

ประการที่สอง ปัญหาการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติบางประการแห่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อบทว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจใน เครือเดียวกันหรือบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวส่งผลทำให้ระบบการ จัดเก็บภาษีของไทยขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ระหว่างประเทศ และส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่ตามความตกลง แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามจำนวนที่ควรจะได้รับ ต้องสูญเสียรายได้

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ทางภาษีที่จะนำมาใช้บริหารจัดการและพัฒนาประเทศ และทำให้ส่วนแบ่งทางภาษีที่รัฐคู่สัญญา แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนตกลงร่วมกัน บิดเบือนไปตามรูปแบบการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้น ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของความตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้ประเทศไทยดำเนินการเจรจาแก้ไขบทบัญญัติ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยกำหนดให้มีมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญา ภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ในเรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitations of Benefits) และเจรจาขอยกเลิกความตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีลักษณะเป็น ดินแดนปลอดภาษีหรือดินแดนที่เอื้อประโยชน์ให้เกิดการหลบหลีกภาษี รวมทั้งการตรากฎหมาย ภายในของไทยเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่จะมีผล เป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีโดยการกำหนดราคาโอน ตลอดจนเพิ่มเติมบทบัญญัติ ให้ครอบคลุมถึงกรณีการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในทุกกรณี ทั้งนี้ เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีของไทยมีความเหมาะสม เป็นธรรม และลดการสูญเสียรายได้ ของประเทศในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร อันจะส่งผลให้ประเทศไทยสามารถบริหารจัดการ เก็บภาษีได้ตามจำนวนที่ควรจะได้รับตามกฎหมาย และจะทำให้รัฐบาลมีรายได้ทางภาษีที่จะนำมาใช้ในการ บริหารจัดการและพัฒนาประเทศได้อย่างยั่งยืนสืบต่อไป

1. บทนำ

รูปแบบเศรษฐกิจในสังคมโลกปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมาก คนในประเทศหนึ่ง มีการเดินทางไปแสวงหารายได้โดยการประกอบอาชีพในอีกประเทศหนึ่ง หรือนักลงทุนในประเทศ หนึ่งก็มีการขยายกิจการหรือมีการลงทุนประกอบกิจการในอีกประเทศหนึ่ง อันเป็นการลงทุน ระหว่างประเทศ การดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในกรณีดังกล่าวนี้ ก่อให้เกิดการขับเคลื่อน ทางเศรษฐกิจ โดยการไหลเวียนของเงินได้จากประเทศหนึ่งไปสู่อีกประเทศหนึ่ง ซึ่งปัญหาสำคัญ ประการหนึ่งที่นักลงทุนระหว่างประเทศ หรือผู้มีเงินได้ในต่างประเทศต้องประสบ คือ ปัญหาของ การที่ต้องเข้าไปอยู่ภายใต้ระบบภาษีอากรหรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศมากกว่า หนึ่งประเทศ ส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งความ ซ้ำซ้อนดังกล่าว ถูกเรียกว่า “ความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ” การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทำให้ผู้เสียภาษี มีภาระอันจะต้องเสียภาษีที่หนักเกินกว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง เป็นสิ่งที่ไม่เป็น ธรรม และไม่เป็นผลดีต่อรัฐในระยะยาว ประเทศต่าง ๆ จึงหามาตรการแก้ไขปัญหาค่าความซ้ำซ้อน ในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งมีทั้งกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายแก้ไขปัญหาหรือขจัดความซ้ำซ้อน แต่ฝ่ายเดียว และกรณีที่รัฐแต่ละรัฐตกลงร่วมกันเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนทั้งสองฝ่าย โดยใช้วิธีตกลง จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement)

สำหรับประเทศไทยได้เริ่มจัดทำอนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (อนุสัญญาภาษีซ้อน) ขึ้นครั้งแรก เมื่อปี พ.ศ. 2505 กับประเทศสวีเดน และได้มีการเจรจาทำอนุสัญญากับต่างประเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง โดยปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวมทั้งสิ้น 60 ประเทศ ซึ่งการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวก่อให้เกิดผลดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีและระบบเศรษฐกิจของประเทศ ช่วยขจัดภาษีซ้ำซ้อน ทำให้เกิดหลักประกันในการเสียภาษีที่แน่นอนและชัดเจน ส่งเสริมให้เกิดการเคลื่อนย้ายเงินทุนและเทคโนโลยีระหว่างประเทศมากขึ้น อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน หลายประการ กล่าวคือ

1. ปัญหาการวางแผนหลบหลีกภาษีหรือลดภาระภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาทวิภาคี ดังนั้น บุคคลที่จะมีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาดังกล่าว ต้องเป็นบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ทั้งนี้ ตามข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป จะกำหนดว่า อนุสัญญาให้ใช้บังคับแก่ผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ และตามข้อ 4 ของอนุสัญญาจะกำหนดว่า บุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 1 หมายถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศนั้นโดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น และด้วยเหตุที่อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่นักลงทุน หรือผู้มีเงินได้ระหว่างประเทศแตกต่างกันไป จึงก่อให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้มีเงินได้หรือนักลงทุน คิดหาแนวทางหรือวางแผนในการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่น้อยลง อันจะส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้ สามารถจัดเก็บภาษีได้น้อยลง

2. ปัญหาการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนมีฐานะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ จะมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในได้ก็ต่อเมื่อประเทศไทยในฐานะประเทศคู่สัญญาได้ออกกฎหมายภายในเพื่อรองรับอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยมีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาเพื่อรองรับความตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียว และตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวรองรับเฉพาะการลดอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นความตกลงในเรื่องอื่นที่ไม่ใช่กรณีการลดอัตราภาษีหรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจึงไม่มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในของไทยที่จะนำมาใช้บังคับกับประชาชนผู้เสียภาษีหรือบุคคลผู้ซึ่งถูกบังคับจัดเก็บภาษีตามระบบกฎหมายของไทย ซึ่งในขณะนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะกรณีตามบทบัญญัติในข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดราคาเพื่อใช้

ในการพิจารณาเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อันเป็นมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน

จากการศึกษา พบว่า ในการบังคับจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบัน ไม่มีการบัญญัติกฎหมายหรือตรากฎหมายว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยเฉพาะ มีเพียงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิที่จะสามารถนำมาอนุโลมใช้ในการปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ในบางกรณีเท่านั้น อีกทั้ง มาตรการดังกล่าวยังใช้บังคับได้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ไม่อาจใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานรายได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากกรณีดังกล่าวอาจทำให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ ต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ควรจะได้รับ อันเนื่องมาจากการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ เพื่อโยกย้ายกำไรไปไว้ในบริษัทที่ได้รับประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่า

2. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี แนวคิด ทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ 4 ประการ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี (Equity) ตั้งอยู่บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่าพลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลหรือช่วยเหลือรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินของตนให้แก่รัฐตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้ของพวกเขาแต่ละคน เพราะพวกเขาแต่ละคนจะได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ

2) หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี (Certainty) หลักการนี้ ต้องการให้ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจเวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่าย ทั้งหลายเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน หากระบบการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น

3) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment) หลักการนี้ ต้องการให้ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุด การเลือกระยะเวลา

และวิธีที่ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียหายทำให้รัฐบาลสามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มาก ทั้งยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

4) หลักความประหยัดหรือหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Economy) มองว่า ภาษีอากรที่ดีควรจะต้องถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชน จะต้องทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภาษีนำเข้าไปสู่คลังสาธารณะ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ภาษีทุกชนิดควรที่จะออกแบบให้มีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียหายให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

2. หลักการของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

หลักการของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ มีหลักการที่สำคัญอยู่ 3 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพ และหลักความเป็นกลางของการนำเข้าทุน และการส่งออกทุน ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

หลักความเป็นธรรมในทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ เป็นหลักการที่ต้องการให้ทุกประเทศที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีบนฐานเงินได้แต่ละประเภท ควรต้องจัดสรรหรือแบ่งปันส่วนแบ่งทางภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้นั้น ๆ อย่างเป็นธรรม ซึ่งหลักการในเรื่องความเป็นธรรมทางภาษีอากรนี้ สามารถอธิบายได้จาก 2 ด้าน ด้วยกัน ได้แก่ หลักความเป็นธรรมที่พิจารณาตามหลักผลประโยชน์ด้านหนึ่ง และหลักความเป็นธรรมที่พิจารณาตามหลักความสามารถอีกด้านหนึ่ง ซึ่งหลักความเป็นธรรมที่พิจารณาตามหลักผลประโยชน์นั้นมีหลักการว่าภาษีอากรควรต้องจัดเก็บตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียหายได้รับจากบริการสาธารณะ ส่วนหลักความเป็นธรรมที่พิจารณาตามหลักความสามารถนั้น มีหลักการว่าภาษีอากรควรต้องจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแต่ละบุคคล

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ เป็นหลักการที่ไม่ต้องการให้ภาษีเป็นสิ่งกีดกันหรือจูงใจให้มีการตัดสินใจเลือกว่าจะลงทุนภายในประเทศดี หรือลงทุนภายนอกประเทศดี ซึ่งหลักการนี้อธิบายว่า ภาษีอากรต้องไม่ขัดขวางการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของบุคลากร ทุน บริการ และสินค้าระหว่างประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศต้องจัดเก็บอย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) โดยเงินได้ที่เกิดขึ้นจากผู้เสียหายภายในประเทศ และจากคนต่างชาติต้องมีการจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้องเหมาะสม

ความเป็นกลางของการนำเข้าทุนและความเป็นกลางของการส่งออกทุน เป็นหลักการที่ต้องการให้เกิดความเสมอภาคในมุมมองทางภาวะภาษีของนักลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งหลักการดังกล่าวอธิบายว่า ภาวะภาษีของนักลงทุนระหว่างประเทศควรมีอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะดำเนินการลงทุนภายในประเทศของตน หรือออกไปลงทุนในประเทศอื่น

3. ทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในประเทศ

ทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในประเทศ เป็นทฤษฎีหรือหลักการพื้นฐานที่จะนำมาใช้พิจารณาในกรณีรัฐใดรัฐหนึ่งจะนำเอากฎหมายระหว่างประเทศมาใช้เป็นกฎหมายภายในของประเทศนั้น กล่าวคือ จะนำกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้ได้ทันทีหรือจำเป็นต้องมีการอนุวัติการให้เป็นกฎหมายภายในเสียก่อนหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาถึงแนวคิดทฤษฎีในการนำกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้ภายในรัฐ และทางปฏิบัติของประเทศนั้น ๆ ว่าเป็นไปในแนวทางใด ซึ่งแบ่งได้เป็น 2 ทฤษฎี ได้แก่ ทฤษฎีเอกนิยม และทฤษฎีทวินิยม โดยทฤษฎีเอกนิยม เป็นทฤษฎีที่สนับสนุนว่ากฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับได้โดยตรงในระเบียบกฎหมายของรัฐต่าง ๆ โดยไม่จำเป็นต้องแปลงกฎหมายระหว่างประเทศมาเป็นกฎหมายภายในโดยผ่านกระบวนการขั้นตอนต่าง ๆ ตามกฎหมายภายใน แต่ทฤษฎีทวินิยม เห็นว่าหากจะนำกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้กับกฎหมายภายในได้ หรือจะให้ผลใช้บังคับได้เหมือนกับกฎหมายภายใน ก็ต้องมีการแปรสภาพกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศดังกล่าวมาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน กฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศนั้นจึงจะสามารถใช้บังคับภายในรัฐของตนได้

4. หลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน และสถานะของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามระบบกฎหมายไทย

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาซึ่งเกิดจากความตกลงกันระหว่างประเทศสองประเทศหรือรัฐสองรัฐ เป็นการตกลงร่วมกันเพื่อจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศที่ก่อให้เกิดอำนาจแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศ โดยภายใต้อนุสัญญาดังกล่าว ประเทศคู่สัญญาจะทำการเจรจาและตกลงกันว่าเงินได้ประเภทใด จะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศใดบ้าง และมีการจำกัดอัตราสูงสุดสำหรับการเก็บภาษีในบางประเภท รวมไปถึงการตกลงที่จะให้เครดิตภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้บางประเภท ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละฉบับจะมีข้อบัญญัติที่กำหนดความตกลงในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันออกไป โดยขอบเขตการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ตามข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป จะกำหนดว่า อนุสัญญาให้ใช้บังคับแก่ผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ และตามข้อ 4 ของอนุสัญญาจะกำหนดว่าบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 1 หมายถึงบุคคลใด ๆ ที่ต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศ โดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ซึ่งการกำหนดดังกล่าวส่งผลให้บุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นบุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ๆ เท่านั้น

หากพิจารณาถึงสถานะของอนุสัญญาภาษีซ้อนในมิติทางกฎหมายในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภายในแล้ว จะถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างประเทศอย่างหนึ่ง จึงมีสถานะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ซึ่งในแง่ของกฎหมายภายใน ค่าบังคับทางกฎหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะขึ้นกับรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายแม่บทในประเทศนั้น ดังนั้น พิธีการที่จะนำสนธิสัญญามาใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในนั้นจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญของประเทศนั้น ๆ ซึ่งในระบบกฎหมายไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ อันมีผลต่อการคลังของประเทศ อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและหน้าที่ทางภาษีอากรของประชาชน เป็นบทบัญญัติที่จำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศไทย และขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติมิให้ตราหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ๆ อีกด้วย อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงจัดเป็นหนังสือสัญญาที่ต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสนธิสัญญา และเป็นหนังสือที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงถือว่าเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติตามบทบัญญัติมาตรา 23 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557

การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามระบบกฎหมายของไทยในปัจจุบันจึงต้องผ่านการแปลงเป็นกฎหมายภายในหรือการตราพระราชบัญญัติรับรองเสียก่อนในรูปของกฎหมายอนุวัติการเพื่อให้กฎหมายภายในสอดคล้องกับพันธกรณีตามสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว ซึ่งเป็นไปตามหลักทฤษฎีทวินิยม ประกอบกับเมื่อพิจารณากระบวนการทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว พบว่า ประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยกำหนดไว้ว่า “บรรดาระษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นแก่บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาที่มีต่อนานาประเทศได้” ซึ่งในปัจจุบันได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียว คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 โดยมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะจัดทำกับรัฐบาลต่างประเทศ อันเป็นบทบัญญัติกฎหมายภายในที่ให้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ มีผลบังคับใช้ในทางปฏิบัติ

3. มาตรการป้องกันการวางแผนหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา และมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ตามกฎหมายไทย กฎหมายต่างประเทศ และตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

1. มาตรการป้องกันการวางแผนหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

มาตรการตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการป้องกันการหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่อย่างไรก็ตาม กรณีการหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีการนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางมาบังคับใช้ กล่าวคือ ถ้ามีการแสดงเจตนาหลงของคู่กรณีโดยเจตนาที่แท้จริงเพื่อมิให้ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หรือมีการทำนิติกรรมอำพรางนิติกรรมที่แท้จริงเพื่อมิให้ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ เจ้าพนักงานประเมินย่อมยกความเป็นโมฆะนั้นขึ้นกล่าวอ้างและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงหรือนิติกรรมที่ถูกอำพรางเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

มาตรการตามกฎหมายต่างประเทศ

จากการศึกษา พบว่า แนวทางต่าง ๆ ที่ประเทศแหล่งเงินได้ดำเนินการต่อปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaty Shopping) ที่สำคัญมีดังนี้

1. การเจรจายกเลิกอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีผลใช้บังคับแล้ว เช่น กรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอินโดนีเซียและสาธารณรัฐมอริเชียส ที่ให้สิทธิประโยชน์ลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในเงินปันผลที่บริษัทอินโดนีเซียจ่ายให้แก่บริษัทมอริเชียสจากอัตราปกติร้อยละ 20 เหลือเพียงร้อยละ 5 ซึ่งมีผลให้นักลงทุนจากประเทศต่าง ๆ พากันจัดตั้งบริษัทโฮลดิ้งคอมปะนีในมอริเชียส เพื่อเข้าถือหุ้นในประเทศอินโดนีเซียอีกชั้นหนึ่ง เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว ดังนั้น ด้วยเหตุที่สาธารณรัฐมอริเชียสมีสถานะเป็นดินแดนปลอดภาษี ประเทศอินโดนีเซียจึงตัดสินใจยกเลิกอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวในปี พ.ศ. 2550

2. การเจรจาขอแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยนำมาตรการในการจำกัดสิทธิประโยชน์มาใช้ เช่น เหตุที่สาธารณรัฐมอริเชียสมีสถานะเป็นดินแดนปลอดภาษี ประเทศสมาชิก OECD ต่างก็เริ่มพยายามขอเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยให้นำมาตรการที่เกี่ยวกับการจำกัดสิทธิประโยชน์หรือที่เรียกว่า “Limitation of Benefits” หรือ “LOB” มาปรับใช้เพื่อจำกัดสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนให้แก่กรณีที่บริษัทมอริเชียสมีบุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในที่แท้จริงในสาธารณรัฐมอริเชียสเป็นเจ้าของเท่านั้น

3. การออกกฎหมายภายในเพื่อห้ามหรือจำกัดการซื้อขายอนุสัญญา (Treaty Shopping) อันเป็นมาตรการดำเนินการฝ่ายเดียวภายในประเทศของตน เช่น บทบัญญัติว่าด้วยมาตรการตอบโต้การซื้อขายอนุสัญญาของสมาพันธรัฐสวิส โดยการตราพระราชกฤษฎีกาของสภาสหพันธ์ (Decree of the Federal Council) ลงวันที่ 14 ธันวาคม ค.ศ. 1962 ซึ่งได้กำหนดว่า “สิทธิของผู้เสียภาษีจะได้รับการคุ้มครองต่อเมื่อผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ให้เห็นได้ในศาลว่าตนมีสิทธิตามอนุสัญญานั้น”

มาตรการตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ตามแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้กำหนดหลักการจำกัดสิทธิของบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Limitations of Benefits) ไว้ โดยกำหนดว่า บุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องเป็นเจ้าของผู้ได้รับผลประโยชน์ (Beneficial Owner) คือ เป็นผู้ได้รับเงินได้ที่ถือครองเงินได้เพื่อตนเองในทางพฤตินัยอย่างแท้จริง ไม่ใช่เป็นตัวแทนรับเงินหรือบริษัทส่งผ่าน (Conduit Company) ผู้เป็นเจ้าของเงินได้ แต่เพียงในทางนิตินัยหรือในนามอย่างเดียว หรือตัวแทนหรือบริษัทส่งผ่านที่เพียงแต่รับเงินได้มาเพื่อส่งผ่านเงินได้นั้นไปให้ผู้อื่น ซึ่งไม่ใช่ผู้ที่อยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ย่อมไม่มีสิทธิอ้างขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด อันจะมีผลเป็นการป้องกันการอ้างสิทธิโดยบริษัทที่เป็นตัวกลาง นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสมาชิก OECD บางประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร และอิตาลี ได้บัญญัติหลักการห้ามการให้ผลประโยชน์อันไม่ควรแก่ประเทศที่สามในการอ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในขณะที่สหรัฐอเมริกาได้บัญญัติหลักการเพื่อตรวจสอบลักษณะของธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายเป็นธุรกรรมที่แสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยนำหลักการจำกัดประโยชน์จากอนุสัญญามาพิจารณากับกรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ

2. มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน

มาตรการตามประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องในการป้องกันการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย พบว่า ในการบังคับจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบัน ไม่มีการบัญญัติกฎหมายหรือตรากฎหมายว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเฉพาะมีเพียงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปในการประเมินราคา และเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณารายรับหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จะสามารถนำมาอนุโลมใช้ในการปรับปรุงราคาโอนเพื่อตอบโต้การกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ในบางกรณีเท่านั้น ซึ่งมีทั้งบทบัญญัติทั่วไปที่ให้อำนาจปรับปรุงราคาโอนด้านรายรับ อันได้แก่ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4)

และบทบัญญัติในมาตรา 70 ตรี และกรณีบทบัญญัติที่ให้อำนาจปรับปรุงราคาโอนด้านรายจ่าย อันได้แก่ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (7) และบทบัญญัติในมาตรา 65 ตรี (15)

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เป็นคำสั่งที่ได้กำหนดแนวทางการพิสูจน์ราคา หรือค่าตอบแทนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) ซึ่งกำหนดว่า กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยมีลูกจ้าง ตัวแทน ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือการทำธุรกรรมระหว่างกันมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่าย ให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้หรือรายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ แต่อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีสถานะเป็นเพียงคำสั่งภายในองค์กรที่ให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติให้เป็นแบบแผนเดียวกัน ไม่มีสถานะเป็นกฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับกับประชาชนผู้เสียภาษีได้โดยตรง

มาตรการตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยจัดทำกับประเทศต่าง ๆ พบว่า มีบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับอำนาจการปรับปรุงราคาโอนของรัฐคู่สัญญา อันได้แก่ บทบัญญัติในข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12 ที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนได้ นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติข้อ 24 และข้อ 25 ที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีที่คิดว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการถูกปรับปรุงราคาโอนโดยเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญา สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่เข้าร่วมปรึกษาหารือเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวร่วมกันกับรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง และกำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องใช้ความพยายามในการแก้ไขปัญหาด้วยการหารือและทำความตกลงร่วมกันเพื่อหาข้อยุติที่เหมาะสมต่อไป รวมถึงบทบัญญัติข้อ 26 ที่กำหนดกระบวนการซึ่งให้อำนาจแก่รัฐคู่สัญญาทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันได้ เพื่อให้การปรับปรุงราคาโอนเป็นไปอย่างเหมาะสม ซึ่งบทบัญญัติในข้อดังกล่าวจะมีเจตนารมณ์เพื่อการแก้ไขปัญหาและป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน

4. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้อุสัญญาภาษีซ้อนและการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติบางประการของอนุสัญญาภาษีซ้อน

1. ปัญหาการวางแผนหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงข้อตกลงทางภาษีที่มีผลบังคับระหว่างรัฐคู่สัญญาสองรัฐ ที่คู่สัญญาต่างตกลงกันยอมผ่อนปรนหรือยอมจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพื่อประโยชน์แก่ผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนเท่านั้น ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นในแต่ละฉบับจึงมีข้อกำหนดให้ใช้บังคับแก่ผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐเท่านั้น ซึ่งการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีแตกต่างกัน จึงก่อให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีวางแผนในการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่น้อยลง ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ทำให้ส่วนแบ่งทางภาษีของแต่ละประเทศบิดเบือนไปตามธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่ผู้มีเงินได้ประสงค์จะให้เกิดขึ้น เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ เป็นการตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดส่วนแบ่งทางภาษี ซึ่งการกำหนดสิทธิต่าง ๆ เหล่านี้ ย่อมเป็นไปตามเหตุผลของระบบภาษี หรืออัตราภาษีที่คู่สัญญาเล็งเห็นแล้วว่า จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดสรรรายได้ทางภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย แต่เมื่อเกิดกรณีการวางแผนหลบหลีกภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน การกระทำดังกล่าวย่อมส่งผลให้ส่วนแบ่งทางภาษีที่รัฐคู่สัญญาแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนตกลงร่วมกันนั้น บิดเบือนไปตามรูปแบบการวางแผนธุรกิจนั้น ๆ ทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศแหล่งเงินได้แห่งอนุสัญญาต้องสูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับจากเงินได้นั้น การกระทำดังกล่าวจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ นอกจากนี้ การที่ข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้มีเงินได้ปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง อันเป็นการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือช่องว่างของข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนภาษีนั้น ถือเป็นการขัดต่อหลักทฤษฎีความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ที่ไม่ต้องการให้ภาษีเป็นสิ่งที่กดดันหรือจูงใจให้ผู้มีเงินได้ตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจหรือทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่บิดเบือนไปจากเจตนาที่แท้จริงเพื่อประโยชน์ทางภาษีอีกด้วย

2. ปัญหาการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติ ข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ด้วยเหตุที่ อนุสัญญาภาษีซ้อนมีฐานะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ จะมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในได้ก็ต่อเมื่อประเทศไทยในฐานะประเทศคู่สัญญาได้ออกกฎหมายภายในเพื่อรองรับอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยมีการตราพระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาเพื่อรองรับความตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียว และตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวรองรับเฉพาะความตกลงในข้อที่เกี่ยวข้องด้วยการลดอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติบางประการแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นความตกลงในเรื่องอื่นที่ไม่ใช่กรณีการลดอัตราภาษีหรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจึงไม่มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในของไทยที่จะนำมาใช้บังคับกับประชาชนผู้เสียภาษีหรือบุคคลผู้ซึ่งถูกบังคับจัดเก็บภาษีตามระบบกฎหมายของไทย

จากการศึกษา พบว่า ในการบังคับจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบัน ไม่มีการบัญญัติกฎหมายหรือตรากฎหมายว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยเฉพาะ มีเพียงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 70 ตริ มาตรา 65 ทวิ (7) และมาตรา 65 ตริ (15) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิที่จะสามารถนำมาอนุโลมใช้ในการปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ แต่บทบัญญัติในมาตราต่าง ๆ ดังกล่าวก็ใช้ในการปรับปรุงราคาได้ในบางกรณีเท่านั้น อีกทั้ง มาตรการดังกล่าวยังใช้บังคับได้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ไม่อาจใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีจากฐานรายได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

จากที่กล่าวมาข้างต้น จึงเกิดปัญหาการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นความตกลงว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจหรือบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ส่งผลทำให้เกิดกรณีการวางแผนหลบหลีกภาษีโดยการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในรูปแบบต่าง ๆ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของไทยขัดต่อหลักความเป็นธรรม และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีที่ควรจะได้รับตามอำนาจจัดเก็บภาษีที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นกับประเทศต่าง ๆ

5. ข้อเสนอแนะ

5.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาการวางแผนหลบหลีกภาษีหรือลดภาระภาษีด้วยการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

1. ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ประเทศไทยไม่ควรจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนปลอดภาษีหรือดินแดนที่เอื้อประโยชน์ให้เกิดการหลบหลีกภาษี เนื่องจาก

ผู้วิจัย มีความเห็นว่า การที่ประเทศไทยจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศหรือรัฐที่มีลักษณะเป็นดินแดนปลอดภาษีหรือดินแดนที่มีการเอื้อประโยชน์ให้เกิดการหลบหลีกภาษี จะส่งผลกระทบต่อประเทศไทยหลายประการ กล่าวคือ อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นอนุสัญญาที่จัดทำขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขจัดและป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ อันเป็นความซ้ำซ้อนทางภาษีในเชิงอำนาจรัฐ แต่เมื่อรัฐหรือประเทศคู่สัญญาแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนมีสถานะเป็นดินแดนปลอดภาษี ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย ก็ย่อมไม่เกิดปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในเชิงอำนาจรัฐ หรือมีโอกาสเกิดขึ้นได้เพียงเล็กน้อยเท่านั้น ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นใด ๆ ที่ประเทศไทยจะต้องเข้าจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีลักษณะดังกล่าว เพื่อให้การยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษี เพราะความตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว ทำให้ประเทศไทยในฐานะรัฐคู่สัญญาต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอันเนื่องมาจากข้อผูกพันที่จะต้องลดอัตราภาษีหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้แก่บริษัทหรือนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นดินแดนปลอดภาษี โดยการที่ประเทศไทยยอมปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใด ๆ ในทางเศรษฐกิจ

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศหรือรัฐที่มีลักษณะเป็นดินแดนปลอดภาษีที่มีผลบังคับแล้วในปัจจุบันนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า ประเทศไทย ควรเจรจาขอยกเลิกอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศดังกล่าว หรือเริ่มดำเนินการขอแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาให้มีมาตรการเพื่อป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในอนุสัญญา เพื่อลดโอกาสการทำธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

2. ผู้วิจัย ขอเสนอแนะว่า หากในอนาคตข้างหน้า ประเทศไทยมีการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ เพิ่มเติม ประเทศไทยควรมีการกำหนดมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลผู้ซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาตามแนวทางของ OECD ในเรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitations of Benefits) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ๆ ด้วย เช่นเดียวกับบทบัญญัติเรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่กำหนดไว้ในความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับเก็บจากภาษีเงินได้ (อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา) ข้อ 18 ซึ่งถือเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงฉบับเดียวที่มีบทบัญญัติในเรื่องการจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitations of Benefits)

5.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาการไม่มีกฎหมายอนุวัติการตามบทบัญญัติในข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

1. ผู้วิจัย เห็นควรให้มีการปรับปรุงสถานะของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” ซึ่งเป็นคำสั่งที่กำหนดแนวทางการประเมิน

รายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้มีสถานะเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับกับประชาชนผู้เสียภาษี โดยผู้วิจัยขอเสนอให้นำหลักเกณฑ์ที่กำหนดในคำสั่ง ที่ ป.113/2545 เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาบัญญัติหรือตราเป็นกฎหมายโดยการออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่เกิดขึ้นตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น และเพื่อให้สามารถบังคับใช้คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวในฐานะที่เป็นกฎหมายเพื่อกระทบสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีได้อย่างเต็มที่ภายใต้อำนาจที่กฎหมายบัญญัติไว้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอเสนอแนะเพิ่มเติมว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่จะบัญญัติขึ้นและบังคับใช้ในอนาคตนั้น ควรมีการบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมถึงปัญหาการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในทุกกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีการกำหนดราคาโอนของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรในกรณีของการจ่ายเงินค่าบริการ ค่าใช้สิทธิ และดอกเบี้ยในการให้กู้ยืมเงินด้วย โดยขอเสนอแนะให้บัญญัติว่า

“กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศโดยมีลูกจ้าง ตัวแทน ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือการทำธุรกรรมระหว่างกันมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้หรือรายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

ความในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับกับนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย”

ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หากประเทศไทยมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามกรณีดังกล่าว จะมีผลเป็นการเพิ่มอำนาจตามกฎหมายให้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการบังคับใช้กฎหมายในส่วนของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนอย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งการบัญญัติกฎหมายดังกล่าว นอกจากจะทำให้การจัดเก็บภาษีของไทยสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ยังมีส่วนช่วยให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอีกด้วย

2. แม้ในกรณีนี้ ผู้วิจัยจะเสนอแนะให้มีการตรากฎหมายออกมารองรับบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนในเรื่องมาตรการต่อต้านการกำหนดราคาโอนที่ไม่มีผลบังคับใช้ในฐานะ

กฎหมายภายในของไทยในอดีต เพื่อจะเป็นการเพิ่มอำนาจให้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่จะใช้เป็นเครื่องมือในการบังคับจัดเก็บภาษีกับประชาชนก็ตาม แต่ด้วยเหตุผลที่การจัดเก็บภาษี ถือเป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ได้เสียของประชาชน และเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะเพิ่มเติมว่าร่างกฎหมายหรือร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรที่จะตราขึ้นนั้น ควรมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการปรับปรุงรายรับหรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอย่างชัดเจนเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นฐานในการปฏิบัติงาน โดยต้องมีการนิยามหรือให้ความหมายในเรื่องต่าง ๆ อย่างชัดเจน ไม่กำกวม โดยเฉพาะการนิยามหรือกำหนดความหมายของคำว่า “รายได้” “รายจ่าย” “โดยอิสระ” หรือคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ซึ่งเป็นรายละเอียดสำคัญที่เจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะนำมาใช้เป็นฐานหรือใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินรายได้ รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ อันจะเป็นการลดการใช้อำนาจตามอำเภอใจหรือการใช้ดุลพินิจเกินสมควรของพนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เนื่องจากหากไม่มีการนิยามหรือให้ความหมายในเรื่องดังกล่าว อาจส่งผลทำให้พนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ต้องใช้ดุลพินิจในการวิเคราะห์หรือพิจารณาว่ากรณีใดหรือข้อเท็จจริงใดจะปรับใช้อย่างไร จะถือเป็นรายได้หรือไม่ หรือถือเป็นรายจ่ายได้หรือไม่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการใช้ดุลพินิจหรือใช้อำนาจตามอำเภอใจของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือการใช้อำนาจโดยมิชอบในการกำหนดรายได้หรือรายจ่ายเพื่อประสงค์ที่จะหารายได้เข้ารัฐเพียงอย่างเดียว โดยมีคำวินิจฉัยถึงผลประโยชน์หรือผลเสียที่ประชาชนจะได้รับ

บรรณานุกรม

- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ข้อดีและข้อเสียของความร่วมมือทางกฎหมายภาษีของประเทศไทยกับประเทศอื่น ๆ ในภูมิภาคเอเชีย: ศึกษากรณีการลดภาษีศุลกากรตามข้อตกลงเขตการค้าเสรีอาเซียนต่อการค้าสินค้า* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- จุฑาทอง จารุมิลินท. (2548). “ภาษีระหว่างประเทศ โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน,” *สรรพากรศาสตร์*, 52(3).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2532). “บริษัทต่างประเทศได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไร?,” *สรรพากรศาสตร์*, 36(5).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธนิฎา ไตรวรรณท์. (2541). *การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax Planning)*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- ภาณุณี วุฒิกาดตร. (2552). “มาตรการภาษีใหม่ในประเทศเกาหลี,” *สรรพากรศาสตร์*, 56(2).
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต. (2555). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*. กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด.

พล อีรคุปต์. (2547). สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 2. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พนิต อีรภาพวงศ์. (2546). หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (*Principles of International Tax Planning for Multinational Companies*). กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร.