

การปฏิรูปภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศ และทิศทางเชิงนโยบายของประเทศไทย



ภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศและการปรับตัวของประเทศไทย¹

ระบบภาษีระหว่างประเทศที่เคยตั้งอยู่บนสมมติฐานของการจัดตั้งบริษัทในพื้นที่ และหลักราคาตลาด (Arm's Length Principle: ALP)² กำลังเผชิญกับวิกฤตความเชื่อมั่นจากการเปลี่ยนผ่านสู่เศรษฐกิจดิจิทัล โดยบริษัทข้ามชาติที่มีโครงสร้างห่วงโซ่อุปทานไร้พรมแดน เสียประสิทธิภาพในการสะท้อนภาพมูลค่าทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ส่งผลให้เกิดช่องโหว่ในการจัดสรรกำไรและการหลบเลี่ยงภาษีผ่านกลไก เช่น การโยกย้ายกำไรไปยังแหล่งภาษีต่ำ การใช้หนี้สินภายในกลุ่ม (Debt Bias) การแข่งขันลดอัตราภาษี เป็นต้น ซึ่งบั่นทอนเสถียรภาพทางการคลังของประเทศทั่วโลก

ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นตลาดเกิดใหม่และผู้นำเข้าการลงทุนจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI) และต้องการดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติ ความท้าทายนี้กระทบต่ออำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ รายงานฉบับนี้จึงมองระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของโลกผ่านระบบสองเสาหลักของ OECD และการปรับใช้แบบจำลองของสหประชาชาติ (UN Model) เพื่อวิเคราะห์แนวทางเชิงนโยบาย ตั้งแต่การปฏิรูปโครงสร้างสิทธิประโยชน์การลงทุนของ BOI การอุดหนุนห่วงโซ่อุปทานบริการข้ามพรมแดน การยกระดับขีดความสามารถในการจัดเก็บภาษีด้วยข้อมูล เพื่อให้แน่ใจว่าประเทศไทยจะสามารถรักษาความสามารถในการแข่งขันในเวทีโลก ควบคู่ไปกับการสร้างความมั่นคงทางการคลังอย่างยั่งยืนในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

1. ปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบนี้คืออะไร?

ความไม่สอดคล้องระหว่างกฎหมายทางภาษีเดิมกับพฤติกรรมทางธุรกิจในยุคดิจิทัล ได้เปิดช่องโหว่ให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีและปัญหาเชิงโครงสร้างที่สำคัญ 3 ประการ ได้แก่

¹ เรียบเรียงโดยนางสาวกัญญาภรณ์ พงษ์จิก เศรษฐกรชำนาญการ กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และขอขอบคุณนางสาวศุภนันท์ ชุ่มใจ ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านนโยบายภาษี สำหรับคำแนะนำและข้อชี้แนะในการเรียบเรียงรายงานนี้

² หลักการราคาตลาด (Arm's Length Principle: ALP) คือเกณฑ์มาตรฐานสากลที่กำหนดให้การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันต้องคิดราคาค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยในระดับเดียวกับที่คู่ค้าซึ่งเป็นอิสระต่อกันและไม่มีความสัมพันธ์กันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้าภายใต้สภาวะการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งหลักการนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งในปัจจุบัน เนื่องจากบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs) ที่มีการดำเนินธุรกิจขยายไปทั่วโลกมักเกิดธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัท ซึ่งหากไม่มีการกำหนดราคาให้สอดคล้องกับกลไกตลาดปกติ

1.1 การไม่สามารถจัดสรรกำไรในส่วนที่ ALP ประเมินไม่ได้ ซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangibles) ที่มีความเฉพาะตัวสูง เช่น อัลกอริทึม สิทธิบัตร หรือฐานข้อมูลผู้ใช้ เป็นต้น ทำให้กำไรที่เกิดจากการทำงานร่วมกันของเครือข่ายโครงสร้างธุรกิจไม่สามารถจัดสรรเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินได้หรือตลาดปลายทางได้อย่างเป็นธรรม กรณีแพลตฟอร์มดิจิทัล เช่น Social Media หรือ Search Engine ที่ให้บริการและเก็บข้อมูลพฤติกรรมผู้ใช้งานในประเทศไทยสร้างรายได้จากการโฆษณา แต่มูลค่ากำไรเหล่านั้นกลับถูกโอนไปรับรู้ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เช่น ไอร์แลนด์ เบอร์มิวดา เป็นต้น ซึ่งเป็นที่ตั้งของนิติบุคคลผู้ถือครองสิทธิบัตรอัลกอริทึม ทำให้ประเทศที่เป็นตลาดผู้ใช้งานหรือแหล่งกำเนิดของเงินได้ ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นในดินแดนของตนได้เลย

หลักการที่กำหนดว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างชาติ ก็ต่อเมื่อนิติบุคคลนั้นมีความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจที่เพียงพอผ่านการเข้ามามีตัวตนทางกายภาพในอาณาเขตของตน ภายใต้แบบจำลองอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement: DTA) ทั้งของ OECD และ UN โดยหลักการมีตัวตนทางกายภาพนิยามผ่านการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) ในข้อบทที่ 5 (Article 5) โดยกำหนดว่าวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาหนึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งได้ ก็ต่อเมื่อดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงสถานที่ตั้งทางธุรกิจที่แน่นอน เช่น สำนักงาน สาขา โรงงาน เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรของไทยได้ขยายขอบเขตของการมีตัวตนทางกายภาพให้ครอบคลุมถึงสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยมาตรา 76 ทวิ³ บัญญัติว่า นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หากมีลูกจ้าง

อาจนำไปสู่ปัญหาการถ่ายโอนกำไรหรือการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ที่ไม่สะท้อนความเป็นจริงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ส่งผลให้รัฐบาลในแต่ละประเทศที่ MNEs ไปลงทุนไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรมตามฐานกำไรที่ควรจะเป็น

³ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลต่างชาตินั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และบุคคลผู้เป็นตัวแทนดังกล่าว มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทแม่ในต่างประเทศ

เมื่อบริษัทข้ามชาติระดับโลกขยายเครือข่ายและมีการทำธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่ม (Intragroup Transactions) จึงใช้หลัก ALP เป็นเครื่องมือทางกฎหมายเพื่อป้องกันการบิดเบือนราคา และการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ โดยตามข้อบทที่ 9 (Article 9 of the OECD/UN Model Tax Conventions : Associated Enterprises) กำหนดว่าหากวิสาหกิจในเครือเดียวกันมีการกำหนดเงื่อนไขทางพาณิชย์หรือทางการเงินระหว่างกัน ที่แตกต่างไปจากเงื่อนไขที่วิสาหกิจอิสระพึงกระทำต่อกัน รัฐคู่สัญญาจะมีสิทธิที่จะปรับปรุงและประเมินกำไรของวิสาหกิจนั้นใหม่ ให้สะท้อนถึงผลกำไรที่ ควรจะเกิดขึ้นเสมือนว่าเป็นการทำธุรกรรมในตลาดเปิดที่มีการแข่งขันเสรี

ประเทศไทยได้ยกระดับการบังคับใช้หลัก ALP ผ่านพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มาตรา 71 ทวิ โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งทางตรงและทางอ้อมผ่านการถือหุ้น หรือการควบคุมการบริหารงานเกินร้อยละ 50 โดยหากพบว่ามีกำไรถ่ายโอนกำไรผ่านเงื่อนไขที่ไม่เป็นไปตามหลักราคาตลาด และมาตรา 71 ตรี กำหนดกลไกความโปร่งใส โดยบังคับให้นิติบุคคลที่มีรายได้เกิน 200 ล้านบาทต่อปี ต้องจัดทำและยื่นรายงานเปิดเผยข้อมูลความสัมพันธ์และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน (Transfer Pricing Disclosure Form) แนบพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

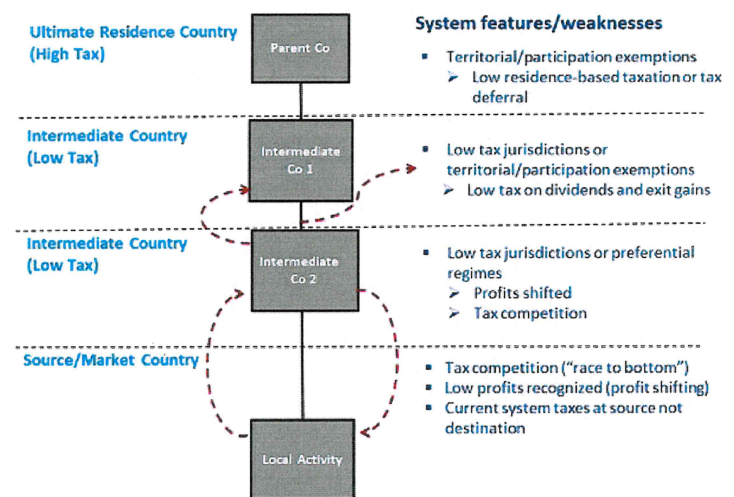
ดังนั้น การเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล ที่ธุรกิจสามารถยกกำไรจากผู้บริโภคโดยไม่ต้องมี Physical Presence และการสร้างมูลค่าผ่านทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (Intangibles) ซึ่งหาคุณค่าราคาตลาด (ALP) ได้ยาก ปัจจัยเหล่านี้จึงทำให้กฎหมายภาษีแบบเดิมมีช่องโหว่และใช้ไม่ได้ผลอีกต่อไป

1.2 ปัญหาหนี้สินภายในกลุ่ม (Debt Bias) โครงสร้างกฎหมายภาษีปัจจุบันที่อนุญาตให้นำดอกเบี้ยจ่ายมาหักลดหย่อนภาษีได้ สร้างแรงจูงใจบิดเบือนให้บริษัทข้ามชาติจัดโครงสร้างหนี้สิน ผ่านการปล่อยกู้ภายในกลุ่ม (Intragroup Lending) เพื่อสร้างรายจ่ายในประเทศที่มีอัตราภาษีสูง และโอนย้ายกำไรออกไปยังบริษัทตั้งเปล่าในดินแดนปลอดภาษี (De Mooij, Klemm, & Perry, 2021) เช่น การที่บริษัทข้ามชาติแห่งหนึ่งจัดตั้งศูนย์กลาง

ทางการเงินในดินแดนปลอดภาษี รัฐบาลในพื้นที่ดังกล่าวมักใช้กลยุทธ์ Ring-fencing โดยเสนอสิทธิประโยชน์หรืออัตราภาษีที่ต่ำมากจนถึงร้อยละ 0 ให้กับศูนย์กลางทางการเงินของบริษัทต่างชาตินี้เป็นการเฉพาะ ภายใต้เงื่อนไขการห้ามเข้ามาทำธุรกรรมหรือแข่งขันในระบบเศรษฐกิจภายในประเทศของตน เพื่อปกป้องฐานภาษีท้องถิ่นของตนเอง จากนั้นบริษัทข้ามชาติจะให้ศูนย์กลางทางการเงินที่ได้รับการปกป้องภายใต้ข้อตกลงนี้ ปล่อยเงินกู้ยืมในอัตราดอกเบี้ยสูงให้กับบริษัทลูกที่ทำหน้าที่เป็นฐานการผลิตในประเทศที่มีอัตราภาษีสูง ทำให้บริษัทลูกสามารถนำรายจ่ายดอกเบี้ยนี้ไปหักลบรายได้ ส่งผลให้ฐานกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีให้รัฐบาลท้องถิ่นลดลง ขณะที่กำไรถูกโอนไปตกอยู่กับนิติบุคคลในดินแดนปลอดภาษี เป็นการบิดเบือนโครงสร้างเงินทุนและกัดเซาะฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้

1.3 การแข่งขันลดอัตราภาษี (Race to the Bottom) ภายใต้การแย่งชิงเม็ดเงินลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (FDI) รัฐบาลในหลายประเทศต่างแข่งขันกันลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกินพอดี ทำให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจลงทุน ยังทำให้รัฐสูญเสียความมั่นคงและรายได้ทางการคลัง

ปัญหาทั้ง 3 ประการที่กล่าวมาข้างต้น เอื้อให้บริษัทข้ามชาติสามารถสร้างเครือข่ายเพื่อหลบเลี่ยงภาษีได้อย่างแยบยล เพื่อให้เห็นภาพกลไกดังกล่าวชัดเจนขึ้น สามารถสรุปผ่านแผนภาพแสดงความล้มเหลวเชิงโครงสร้างของระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบดั้งเดิม ซึ่งแสดงเส้นทางการถ่ายโอนกำไร (Profit Shifting) ผ่านโครงสร้างนิติบุคคล 3 ระดับ ดังนี้



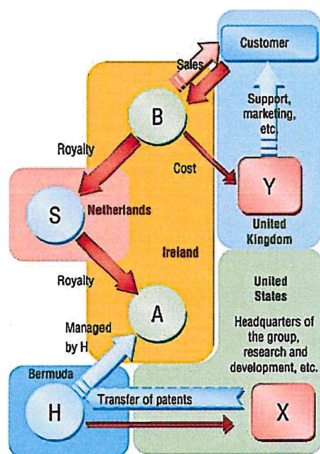
ที่มา: Hebous et al., 2024

ประเทศแหล่งเงินได้หรือตลาดปลายทาง (Source/Market Country - ด้านล่างสุด) คือประเทศที่เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจและมีรายได้เกิดขึ้นจริง (Local Activity) แต่ในทางปฏิบัติ รัฐบาลท้องถิ่นรับรู้ผลกำไรได้ต่ำมาก เนื่องจากกำไรถูกถ่ายโอนออกไปหมด นอกจากนี้ รัฐยังต้องการ

แข่งขันลดอัตราภาษี (Tax competition / Race to bottom) เพื่อดึงดูดการลงทุน FDI

ประเทศทางผ่านที่เก็บภาษีต่ำ (Intermediate Country – ส่วนกลาง) บริษัทจะจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (Intermediate Co 1 & 2) ในดินแดนปลอดภาษี (Tax Havens) หรือประเทศที่มีกฎหมายสิทธิประโยชน์เป็นการเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่รับรู้กำไรที่ถูกโยกย้ายมาจากประเทศแหล่งเงินได้ โดยอาศัยช่องโหว่จากการได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลหรือภาษีกำไรจากการลงทุน FDI

ประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ (Ultimate Residence Country – ด้านบนสุด) แม้บริษัทแม่ (Parent Co) จะตั้งอยู่ในประเทศพัฒนาแล้วที่มีอัตราภาษีสูง แต่ภายใต้ระบบภาษีเดิมบริษัทแม่สามารถหลบเลี่ยงหรือประวิงเวลาการเสียภาษี (Tax deferral) ได้อย่างไม่มีกำหนดตราใบใดที่ยังไม่ส่งกำไรจากบริษัททางผ่านกลับเข้าประเทศ



ที่มา: Geneva Internet Platform

ตัวอย่างกรณีกลยุทธ์หลบเลี่ยงภาษี Double Irish with a Dutch Sandwich ของบริษัทเทคโนโลยีสหรัฐอเมริกาในอดีต ซึ่งมุ่งโยกย้ายกำไรไปยังดินแดนปลอดภาษี โดยกระบวนการเริ่มจากบริษัทแม่ไอทรีพีเอสทางปัญญายังบริษัทในเบอร์มิวดา (ดินแดนปลอดภาษี) จากนั้นใช้บริษัทในไอร์แลนด์เป็นผู้รับรายได้จากการขายสินค้าทั่วโลก แล้วส่งกำไรไปไอร์แลนด์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหัก ณ ที่จ่าย ก่อนส่งเงินทั้งหมดต่อไปยังบริษัทอีกแห่งในไอร์แลนด์ที่ถูกบริหารจัดการจากเบอร์มิวดา ผลลัพธ์คือกำไรจำนวนมากถูกโอนไปชุกซ่อนในเบอร์มิวดาโดยแทบไม่ต้องเสียภาษีเลย โครงสร้างลูกโซ่ที่ซับซ้อนนี้สะท้อนให้เห็นอย่างชัดเจนว่า การจัดเก็บภาษีที่อิงจากต้นทาง (Source) เพียงอย่างเดียวตามกฎหมายเก่าไม่สามารถรับมือ

ได้อีกต่อไป และเป็นแรงผลักดันสำคัญที่ทำให้ประชาคมโลกต้องเร่งบังคับใช้มาตรการเสาหลักที่ 2 (Pillar Two) เพื่อปิดช่องโหว่ดังกล่าว

2. ระบบภาษีนิติบุคคลใหม่และการเปลี่ยนผ่านเชิงนโยบาย

เพื่อรับมือกับความล้มเหลวของระบบภาษีเดิมทำให้ประชาคมโลกได้ผลักดันข้อตกลงพหุภาคีเพื่อสร้างระบบการแข่งขันทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียม (Level Playing Field) โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อปิดช่องโหว่การโยกย้ายกำไรและยุติการแข่งขันทางภาษีที่เป็นอันตราย สถาปัตยกรรมใหม่นี้ขับเคลื่อนผ่านสองกลไกหลัก คือ กรอบความร่วมมือของ OECD/G20 และแบบจำลองของสหประชาชาติ (UN Model)

2.1 ระบบสองเสาหลัก (The Two-Pillar Solution ของ OECD) และการปรับตัวของประเทศไทย

เพื่อแก้ปัญหาบริษัทเทคโนโลยีข้ามชาติและบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่โยกย้ายกำไรไปยังดินแดนปลอดภาษี (Tax Havens) องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้บรรลุข้อตกลงระบบสองเสาหลัก มุ่งปฏิรูปการจัดสรรสิทธิการจัดเก็บภาษีใหม่และกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำระดับโลก เพื่อสร้างกลไกที่เป็นธรรมและสอดคล้องกับพฤติกรรมทางเศรษฐกิจในยุคดิจิทัล โดยข้อตกลงนี้ประกอบด้วย 2 เสาหลักได้แก่

เสาหลักที่ 1 (Pillar One) เป็นการก้าวข้ามข้อจำกัดเรื่องการมีตัวตนทางกายภาพ โดยบังคับใช้กับบริษัทระดับโลกที่มีรายรับรวมเกิน 2 หมื่นล้านยูโร และมีอัตรากำไรสูงกว่าร้อยละ 10 (ยกเว้นอุตสาหกรรมสกัดทรัพยากรธรรมชาติและบริการทางการเงิน) แบ่งกลไกออกเป็น 2 ส่วน คือ

Amount A กำหนดให้บริษัทต้องปันส่วนกำไรส่วนเกิน (Residual Profits) ร้อยละ 25 ของส่วนที่เกินเกณฑ์กำไรปกติ ไปให้ประเทศตลาดปลายทาง ที่ผู้บริโภคหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ แม้บริษัทเหล่านั้นจะไม่มีสำนักงานสาขาสถิงอยู่ก็ตาม ช่วยให้ประเทศกำลังพัฒนาได้รับสิทธิจัดเก็บภาษีจากการสร้างมูลค่าของเศรษฐกิจดิจิทัล

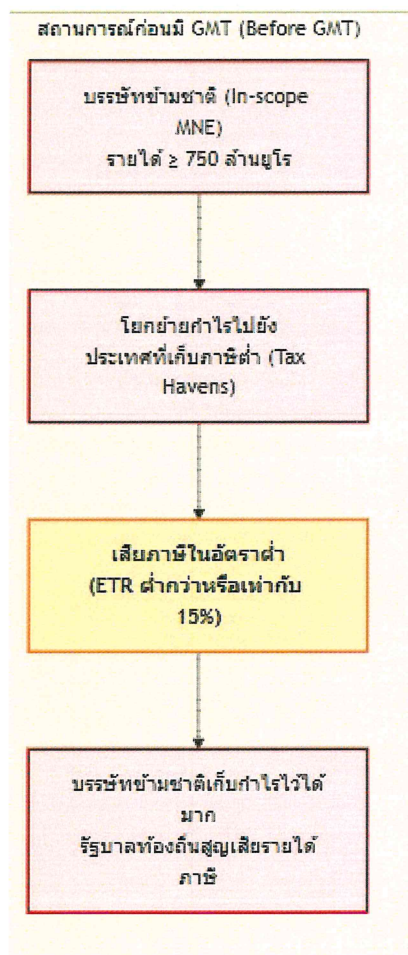
Amount B กำหนดผลตอบแทนมาตรฐานสำหรับกิจกรรมการตลาดและการจัดจำหน่ายขั้นพื้นฐาน เพื่อปรับลดความซับซ้อนของการใช้หลักราคาโอน (ALP) เพื่อลดข้อพิพาทและลดภาระการตรวจสอบสำหรับประเทศกำลังพัฒนา

เสาหลักที่ 2 (Pillar Two - Global Minimum Tax) กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ทั่วโลกไว้ที่ร้อยละ 15 สำหรับบริษัทข้ามชาติที่มีรายรับรวมตั้งแต่ 750 ล้านยูโรขึ้นไป

เพื่อป้องกันไม่ให้ประเทศต่างๆ แข่งขันกันลดอัตราภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุน โดยมีกลไกย่อยที่สำคัญ ดังนี้

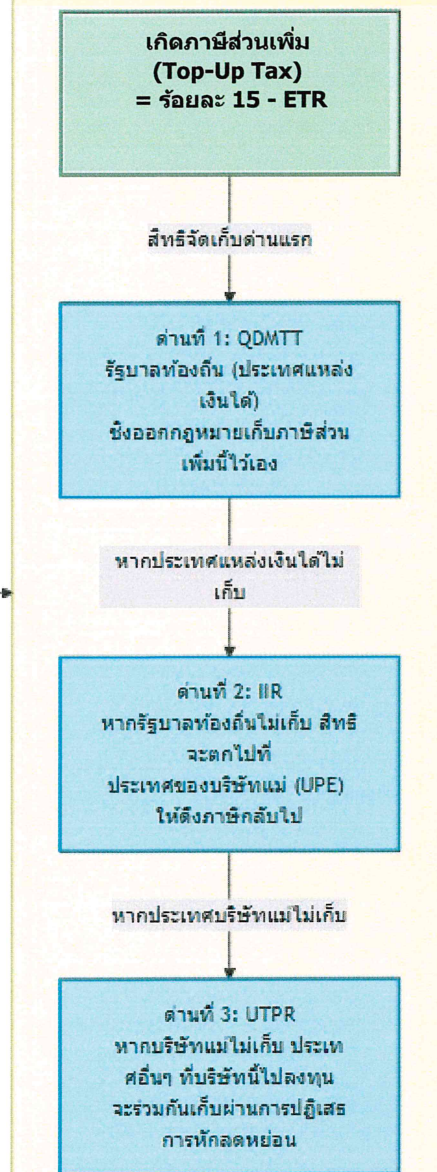
กลไกการหักลดหย่อน (Substance-Based Income Exclusion: SBIE) เป็นการอนุญาตให้หักกำไรส่วนที่เกิดจากการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและการจ้างงานจริงออกจากการคำนวณภาษีส่วนเพิ่ม เพื่อปกป้องแรงจูงใจในการดึงดูดการลงทุนทางกายภาพ

ลำดับสิทธิการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม



การคำนวณอัตราภาษีแบบรายประเทศ⁴ ให้บริษัทข้ามชาติต้องคำนวณ ETR แยกตามแต่ละประเทศที่เข้าไปดำเนินการแทนการพิจารณาภาพรวมกำไรขาดทุนทั้งโลก โดยหากพบว่ากำไรในประเทศใด เช่น เบอร์มิวดา เป็นต้น เสียภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ ระบบจะรับรู้ทันทีและต้องมีการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ให้ครบร้อยละ 15

กลไกการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มให้ครบร้อยละ 15



⁴ ในกติกาภาษีโลกใหม่ (GloBE Rules) การระบุสถานะของบริษัทแม่ใช้กำหนดว่านิติบุคคลใดจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบนำส่งภาษีส่วนเพิ่มตามกฎหมาย IIR ซึ่งสามารถแบ่งออกได้ดังนี้
 UPE (Ultimate Parent Entity บริษัทแม่ลำดับสูงสุด) คือนิติบุคคลที่อยู่บนยอดสุดของพีระมิดในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นผู้ถืออำนาจควบคุม (Controlling Interest) ในบริษัทลูกอื่นๆ ทั้งหมดไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม และ ไม่มีบริษัทอื่นใดมาถืออำนาจควบคุมในตัวเองอีกที
 POPE (Partially-Owned Parent Entity บริษัทแม่ที่ถูกถือหุ้นบางส่วน) คือบริษัทแม่ระดับรอง (ที่ไม่ใช่ UPE) ซึ่งไปถือหุ้นบริษัทลูกแห่งอื่นต่อ แต่มีเงื่อนไขสำคัญคือ บริษัทนี้มีบุคคลภายนอก (ที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน) มาร่วมถือหุ้นอยู่ มากกว่าร้อยละ 20 (กฎ GloBE ให้ความสำคัญกับ POPE เพราะหากให้ UPE จ่ายภาษีแทนทั้งหมด ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยใน

POPE อาจได้ผลประโยชน์ หรือในทางกลับกัน อาจถูกดึงไปปรับภาระภาษีที่ไม่เป็นธรรม กฎจึงมักดึงให้ POPE ต้องเป็นต้นจ่ายภาษีส่วนเพิ่มสำหรับบริษัทลูกของตนเองก่อน)
 MOPE (Minority-Owned Parent Entity บริษัทแม่ที่กลุ่มถือหุ้นข้างน้อย) คือบริษัทแม่ระดับรองที่ไปถือหุ้นในบริษัทลูกแห่งอื่นต่อ แต่ตัวมันเองกลับถูก UPE ถือหุ้น (ทั้งทางตรงและทางอ้อม) รวมกัน ไม่เกินร้อยละ 30 (เป็นกรณีที่บริษัทแม่ใหญ่ที่สุดถือหุ้นในบริษัทนี้น้อยมาก แต่นิติบุคคลแห่งนั้นยังถูกนับรวมอยู่ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เนื่องจาก UPE อาจมีอำนาจควบคุมรูปแบบอื่นตามมาตรฐานการบัญชี)

ลำดับสิทธิการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม เพื่อแก้ปัญหาการกลยู่การวางแผนภาษีที่มีโครงสร้างสลับซับซ้อน (เช่น Double Irish) ภาระภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) สำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs) ที่อยู่ในขอบข่าย จะถูกประเมินและจัดเก็บผ่าน 3 กลไกหลักตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1) ภาษีส่วนเพิ่มขั้นต่ำภายในประเทศ (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax: QDMTT) หากประเทศแหล่งเงินได้มีอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ต่ำกว่าร้อยละ 15 ประเทศแหล่งเงินได้ดังกล่าวจะได้รับสิทธิเป็นลำดับแรกในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มจากบริษัทในเครือ (Constituent Entities) ที่ตั้งอยู่ในประเทศของตน เพื่อรักษารายได้ภาษีไว้ภายในประเทศ

2) กฎการรวมรายได้ (Income Inclusion Rule: IIR) ในกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีการบังคับใช้กลไก QDMTT สิทธิในการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มจะตกเป็นของประเทศที่บริษัทแม่สูงสุด (Ultimate Parent Entity: UPE) ตั้งอยู่ (ตามหลัก Top-down Approach) เพื่อเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่มจากกำไรของบริษัทในเครือที่เสียภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ อย่างไรก็ตามหากประเทศของ UPE ไม่มีการบังคับใช้กฎ IIR สิทธิในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะถูกส่งต่อลงมาตามสายการถือหุ้น (Ownership chain) ให้แก่ประเทศของบริษัทแม่ลำดับรอง (Intermediate Parent Entity: IPE) ลำดับถัดไปที่มีการบังคับใช้กฎหมายนั้นแทน

3) กฎกำไรที่เสียภาษีต่ำกว่าเกณฑ์ (Undertaxed Profits Rule: UTPR) ทำหน้าที่เป็นกลไกรองรับลำดับสุดท้าย (Backstop Mechanism) ในกรณีที่ไม่มีประเทศใดในสายการถือหุ้นบังคับใช้กฎ IIR หรือยังคงมีภาษีส่วนเพิ่มที่จัดเก็บไม่ครบถ้วน สิทธิในการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มดังกล่าวจะถูกกระจายไปยังประเทศอื่นๆ ที่มีบริษัทในเครือตั้งอยู่ และมีการบังคับใช้กฎ UTPR โดยประเทศเหล่านั้นจะร่วมกันจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มที่เหลืออยู่ ผ่านการปันส่วนตามเกณฑ์ที่สะท้อนถึงการดำเนินธุรกิจจริง ได้แก่ สัดส่วนจำนวนพนักงานและมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีตัวตน (Tangible Assets)

กลไกตามลำดับสิทธิเหล่านี้ช่วยเป็นหลักประกันว่า บริษัทข้ามชาติจะต้องเสียภาษีขั้นต่ำที่ร้อยละ 15 โดยระบบจะทำการจัดเก็บผ่านด่านแรกคือ QDMTT ตามด้วย IIR และปิดท้ายด้วยการใช้ UTPR เป็นมาตรการรองรับหากมีความจำเป็น โดยเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรการ Global Minimum Tax และเพื่อป้องกันการสูญเสียรายได้ภาษี

ประเทศไทยได้มีการตราพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2567 ใช้บังคับเฉพาะกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติ (MNEs) ขนาดใหญ่ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็น

เป็นกลุ่ม MNEs ของไทยที่ลงทุนในต่างประเทศ หรือกลุ่ม MNEs ของต่างประเทศที่ลงทุนในประเทศไทย โดยต้องมีรายได้ตามงบการเงินรวมของบริษัทแม่ในลำดับสูงสุดไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร อย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชี ก่อนหน้ารอบระยะเวลาบัญชีที่พิจารณาหน้าที่การเสียภาษีส่วนเพิ่ม โดยกฎหมายฉบับนี้มีผลใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป

การบังคับใช้มาตรการอัตราภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax: GMT) จะสร้างจุดเปลี่ยนครั้งสำคัญต่อภูมิทัศน์การลงทุนของประเทศไทยและภูมิภาคอาเซียน เนื่องจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีรูปแบบเดิมที่อิงกับรายได้ (Income-based incentives) เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax Holidays) จะสูญเสียประสิทธิภาพลงอย่างมาก โดยมาตรการ GMT จะส่งผ่านผลกระทบต่อการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (FDI) ผ่าน 4 ช่องทางหลัก ได้แก่ ตำแหน่งที่ตั้งของการลงทุน ขนาดของการลงทุน การจำกัดการโยกย้ายกำไร และการลดการแข่งขันด้านภาษี ดังนั้น ประเทศไทยที่พึ่งพาสิทธิประโยชน์ทางภาษีจาก BOI เป็นเครื่องมือหลัก จึงมีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องปรับกลยุทธ์ไปสู่การให้สิทธิประโยชน์ที่อิงกับค่าใช้จ่าย (Expenditure-based incentives) เช่น การให้เครดิตภาษีคืนที่เข้าเงื่อนไข (Qualified Refundable Tax Credit: QRTC) ควบคู่ไปกับการเร่งยกระดับปัจจัยพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ทั้งโครงสร้างพื้นฐาน ห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรม และทักษะแรงงานขั้นสูง เนื่องจากในยุคหลังการบังคับใช้ GMT ชัดความสามารถในการแข่งขันเพื่อดึงดูดนักลงทุนจะไม่ได้ขึ้นอยู่กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอีกต่อไป แต่จะถูกกำหนดโดยความแข็งแกร่งของปัจจัยเชิงโครงสร้างเป็นสำคัญ

2.2 กรอบอนุสัญญาภาษีซ้อนและแบบจำลองสหประชาชาติ (UN Model) เกราะป้องกันของประเทศกำลังพัฒนา

ระบบภาษีระหว่างประเทศดั้งเดิมถูกขับเคลื่อนผ่านกลไกการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreements: DTAs) ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนและส่งเสริมการค้าการลงทุนข้ามพรมแดน อนุสัญญาเหล่านี้ทำหน้าที่เสมือนกติกาสัญญาในการปันส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (ครอบคลุมกระแสเงินไหลออก เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ) และภาษีกำไรจากทุนระหว่างรัฐคู่สัญญา โดยในการเจรจา ประเทศต่าง ๆ มักอ้างอิงโครงสร้างจากสองต้นแบบหลักที่มีปรัชญาและจุดยืนเชิงนโยบายที่แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ได้แก่

(1) แบบจำลอง OECD (OECD Model) มักเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วซึ่งมีสถานะเป็นผู้ส่งออกทุน (Capital Exporters) โดยเน้นน้ำหนักไปที่การปันส่วนสิทธิจัดเก็บภาษีให้แก่ ประเทศถิ่นที่อยู่

(Residence-based Taxation) ซึ่งเป็นที่ตั้งของสำนักงานใหญ่ของบริษัทแม่ แบบจำลองนี้มุ่งจำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) เช่น การกำหนดนิยามสถานประกอบการถาวร (PE) ที่แคบและต้องอาศัยการมีตัวตนทางกายภาพที่ชัดเจน ตลอดจนการผลักดันให้เพดานอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายอยู่ในระดับต่ำหรือละเว้นโดยสิ้นเชิง เพื่อให้บริษัทแม่สามารถดึงรายได้กลับประเทศตนได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เป็นต้น

(2) **แบบจำลองสหประชาชาติ (UN Model)** ถูกออกแบบมาเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาและตลาดเกิดใหม่ซึ่งมีสถานะเป็นผู้นำเงินทุน (Capital Importers) โดยเน้นการสงวนสิทธิให้ประเทศแหล่งเงินได้ (Source-based Taxation) สามารถประเมินจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เข้ามาตัดวงจรผลประโยชน์ในดินแดนของตนได้มากขึ้น แบบจำลองนี้ขยายขอบเขตอำนาจของรัฐท้องถิ่นให้กว้างขึ้น เช่น การรับรองนิยาม PE จากการให้บริการ (Services PE) หรือผ่านตัวแทน (Agency PE) และการอนุญาตให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถรักษาระดับอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราที่สูงกว่า เพื่อเป็นหลักประกันเสถียรภาพทางรายได้ของรัฐ เป็นต้น

เมื่อรูปแบบธุรกิจเปลี่ยนผ่านสู่การให้บริการข้ามพรมแดนแบบไร้ตัวตน กฎเกณฑ์การเจรจาแบบเดิมที่พึ่งพา สถานประกอบการถาวร (PE) จึงเกิดช่องโหว่ ในขณะที่มาตรการของ OECD มุ่งเน้นกฎเกณฑ์ในภาพรวมที่ซับซ้อน สหประชาชาติได้พัฒนาข้อบทใหม่เพื่อเป็นเกราะป้องกันสิทธิการจัดเก็บภาษีของประเทศกำลังพัฒนาอย่างเป็นรูปธรรมและบังคับใช้ได้ยากกว่า โดยเน้นการขยายฐานจัดเก็บภาษีจากต้นทาง ดังนี้

- **Article 12AA (การเก็บภาษีบริการรวม)** ขยายอำนาจให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) จากค่าบริการข้ามพรมแดนทุกประเภทจากยอดจ่ายรวม (Gross Basis) ได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้มีการตั้งสถานประกอบการถาวร (PE) และไม่จำกัดอยู่เพียงบริการเชิงเทคนิคแบบเดิม ข้อบทนี้ช่วยอุดช่องโหว่การเลี่ยงภาษีผ่านการให้บริการระยะไกล
- **Article 12B (บริการดิจิทัลอัตโนมัติ)** ให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากบริการดิจิทัลข้ามพรมแดน เช่น คลาวด์ แพลตฟอร์มโซเชียลมีเดีย โฆษณาออนไลน์ ได้โดยตรง เป็นกลไกคู่ขนานที่ให้ความยืดหยุ่นและรักษาความสมดุลทางรายได้ให้แก่ประเทศตลาดเกิดใหม่

นอกจากนี้ กระบวนการเจรจา UN Framework Convention on International Tax Cooperation ที่เริ่มขึ้นตั้งแต่ปี 2023 เป็นพยายามของกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาที่จะย้ายศูนย์กลางการกำหนดกติกาภาษีระหว่างประเทศจากเวที OECD มาสู่เวทีสหประชาชาติ นับเป็นการเคลื่อนไหวถ่วงดุลอำนาจการกำหนดกติกาภาษีโลกครั้งใหญ่ที่ประเทศไทยควรติดตามอย่างใกล้ชิด เพราะอาจเปิดโอกาสให้ประเทศแหล่งเงินได้อย่างไทยมีอำนาจต่อรองมากขึ้นในระยะยาว

ระบบการปฏิรูปภาษีระหว่างประเทศเป็นแนวทางที่มีเพิ่มรายได้ทางการคลัง ปกป้องฐานภาษี และยุติ Race to the Bottom ได้เป็นรูปธรรม แม้ที่ผ่านมากลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่รวมถึงอาเซียนมักใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลยาวนาน 8-15 ปีเพื่อดึงดูดอุตสาหกรรมเป้าหมาย เช่น ยานยนต์ไฟฟ้าหรือชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งแม้จะกระตุ้น FDI ในระยะสั้น แต่กลับทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีที่ควรได้ตลอดทศวรรษ และกระทบขีดความสามารถในการลงทุนโครงสร้างพื้นฐานระยะยาว

3. ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาและความเคลื่อนไหวทั้งหมดที่กล่าวมา ประเทศไทยในฐานะผู้นำเงินทุนสุทธิในการดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติจำเป็นต้องปรับยุทธศาสตร์เชิงโครงสร้างเพื่อรักษาอธิปไตยทางภาษีและเสถียรภาพทางการคลัง เนื่องจากมาตรการจูงใจแบบดั้งเดิมไม่สอดคล้องกับระเบียบโลกใหม่อีกต่อไป ข้อเสนอแนะแบ่งเป็น 3 ประการตามลำดับความเร่งด่วน ดังนี้

ประการแรก คือการตรากฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดความชัดเจนในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ (QDMTT) ให้เป็นไปตาม OECD Model Rules ควบคู่กับการปฏิรูปโครงสร้างสิทธิประโยชน์ของ BOI เนื่องจากพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่มมีผลบังคับใช้แล้วตั้งแต่รอบบัญชีที่เริ่ม 1 มกราคม 2568 กรมสรรพากรควรเร่งออกกฎหมายลำดับรองกำหนดวิธีคำนวณ ETR รายประเทศและแนวปฏิบัติการยื่นแบบให้ทันกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีของ MNEs ที่เข้าข่าย หากปราศจากกลไกนี้ สิทธิจัดเก็บภาษีจะถูกโอนไปยังประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ผ่าน IIR ซึ่งเท่ากับไทยจะสูญเสียรายได้ทางการคลังให้รัฐบาลต่างชาติ ในเวลาเดียวกัน BOI ต้องเร่งทบทวนสิทธิประโยชน์แบบ Tax Holiday ที่จะทำให้ ETR ต่ำลง และกระตุ้น Top-up Tax โดยอัตโนมัติ โดยอาจเปลี่ยนไปใช้มาตรการที่อิงการลงทุน เช่น การหักจ่ายจ่ายลงทุนได้ทันที (Immediate Expensing) ซึ่งกฎ GloBE ยอมรับว่าเป็นเพียงความแตกต่างทางเวลา ไม่กระทบ ETR ที่แท้จริง ต่างจากมาตรการหักลดหย่อนจากส่วนทุน⁵ (Allowance for

⁵ มาตรการหักลดหย่อนจากส่วนทุน (Allowance for Corporate Equity: ACE) คือ นโยบายทางภาษีที่อนุญาตให้กิจการสามารถคำนวณดอกเบี้ยจากส่วนทุนของบริษัทเอง เพื่อนำมาหักเป็น

ค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางภาษีระหว่างการระดมทุนด้วยการกู้ยืม (ที่ปกติดอกเบี้ยไปหักภาษีได้) กับการใช้เงินทุนของตนเอง อย่างไรก็ตาม ภายใต้กติกาภาษี

Corporate Equity) ที่จะลดฐานภาษีถาวรและทำให้บริษัทเผชิญ Top-up Tax อยู่ดี การประสานงานระหว่างกรมสรรพากรและ BOI จึงต้องเดินคู่ขนานกันอย่างใกล้ชิด เพราะทั้งสองหน่วยงานกำหนดนโยบายที่กระทบ ETR ของกิจการเดียวกัน

ประการที่สอง คือการอุดช่องโหว่ภาษีบริการข้ามพรมแดน โดยควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้นิยามแหล่งเงินได้อิงตามสถานที่ให้บริการไปใช้ หรือแหล่งที่มาของเงินทุน (Payment Source) แทนสถานที่ให้บริการ ซึ่งเป็นเงื่อนไขไปสู่การผลักดัน Article 12AA และ 12B ของ UN Model เข้าสู่สนธิสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่ เนื่องจากกระบวนการนี้ต้องอาศัยการเจรจาแก้ไข DTA เป็นรายประเทศซึ่งใช้เวลานาน จึงควรจัดเป็นวาระระยะกลาง ภายใน 1-3 ปี โดยกรมสรรพากรเริ่มจัดทำร่างหลักการเจรจาคู่ขนานไปกับการติดตามพัฒนาการของประเทศอื่นในภูมิภาคที่เผชิญปัญหาเดียวกัน

ประการที่สาม คือการยกระดับขีดความสามารถบริหารจัดการเก็บภาษีผ่านข้อมูลและปัญญาประดิษฐ์ (Data-Driven Tax Administration) ซึ่งเป็นการลงทุนเชิงโครงสร้างระยะยาว 3-5 ปี ต่างจากสามประการแรกที่เน้นการแก้กฎหมาย การนำ Country-by-Country Reporting (CbCR) มาใช้ในการวางแผนการจัดเก็บภาษี การบูรณาการฐานข้อมูล e-Tax Invoice เข้ากับข้อมูลเส้นทางการเงินของสถาบันการเงิน และการประยุกต์ใช้อัลกอริทึม AI จะช่วยตรวจจับความผิดปกติของ Transfer Pricing และรายจ่ายเท็จได้แม่นยำขึ้น กระบวนการนี้ต้องอาศัยงบประมาณด้านเทคโนโลยีและการพัฒนาบุคลากรอย่างต่อเนื่อง จึงควรมีแผนแม่บทด้านเทคโนโลยีภาษีเป็นการเฉพาะ กำหนดเป้าหมายเป็นระยะที่วัดผลได้

ทั้งนี้ ยังมีประเด็นเชิงปฏิบัติที่ควรกล่าวถึงคู่ขนานไปกับข้อเสนอข้างต้น คือความเสี่ยงที่การบังคับใช้ QDMTT IIR และ UTPR พร้อมกัน ในหลายประเทศจะนำไปสู่การตีความขัดแย้งกันจนเกิดภาษีซ้อน ประเทศไทยจึงควรผลักดันหรือเข้าร่วมกลไกระงับข้อพิพาทพหุภาคีภายใต้กรอบ GloBE ควบคู่ไปด้วย เพื่อลดความไม่แน่นอนที่จะกระทบการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนต่างชาติในระยะเปลี่ยนผ่าน

บทสรุป

ความสำเร็จของการปฏิรูปทั้งหมดนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยเชิงสถาบันไม่น้อยไปกว่าปัจจัยเชิงกฎหมาย โดยเฉพาะแรงต้านจากภาคเอกชน และหน่วยงานที่เคยได้ประโยชน์จากระบบสิทธิประโยชน์แบบเดิม การสื่อสาร

เชิงนโยบายที่ชัดเจนต่อนักลงทุนถึงทิศทางการเปลี่ยนผ่านจึงมีความสำคัญในการลดความไม่แน่นอนที่อาจกระทบการตัดสินใจลงทุนระยะสั้น

โดยสรุป ระบบภาษีระหว่างประเทศกำลังอยู่ในช่วงเปลี่ยนผ่านสู่ระบบ Pillar Two ภายใต้กรอบ OECD ที่ประเทศไทยต้องปรับตัว ขณะที่ Pillar One ยังไม่สามารถก้าวผ่านระบบการเมืองระหว่างประเทศและอาจไม่สามารถพัฒนาไปสู่รูปแบบที่คาดหวังไว้เดิม เนื่องจากสหรัฐอเมริกาได้ประกาศระงับการเข้าร่วม (Suspend) ส่วนเวที UN Model และ UN Framework Convention กำลังค่อยๆ เติบโตเป็นเวทีคู่ขนานที่ให้เสี่ยงกับประเทศกำลังพัฒนามากขึ้น ประเทศไทยจึงไม่ควรผูกยุทธศาสตร์ภาษีของตนไว้กับกรอบใดกรอบหนึ่งเพียงกรอบเดียว แต่ต้องเดินหน้าพร้อมกันทั้งการบังคับใช้ QDMTT การปฏิรูปสิทธิประโยชน์ BOI ให้สอดคล้องกับ GloBE ในระยะกลาง และการลงทุนด้านข้อมูลระยะยาว ควบคู่กับการติดตามความเคลื่อนไหวทั้งฝั่ง OECD และ UN อย่างใกล้ชิด เพื่อรักษาสสมดุลระหว่างการดึงดูดเงินลงทุนคุณภาพสูงและการสร้างความมั่นคงทางการคลังอย่างยั่งยืนในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

เอกสารอ้างอิง

- Atsebi, J.-M., Gueorguiev, N., & Nose, M. (2025). *Enhancing tax capacity: Revenue gains from strengthening tax administration* (IMF Working Paper No. WP/25/219). International Monetary Fund.
- Beer, S., de Mooij, R., & Liu, L. (2020). International corporate tax avoidance: A review of the channels, magnitudes, and blind spots. *Journal of Economic Surveys*, 34(3), 660-688.
- Crivelli, E., de Mooij, R., & Keen, M. (2016). Base erosion, profit shifting and developing countries. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 72(3), 268-301.
- De Mooij, R., Klemm, A., & Perry, V. J. (Eds.). (2021). *Corporate income taxes under pressure: Why reform is needed and how it could be designed*. International Monetary Fund.
- Geneva Internet Platform. (n.d.). *Taxation*. Digital Watch Observatory. Retrieved from <https://dig.watch/topics/taxation>
- Hebous, S., Hillier, C., & Mengistu, A. (2024). *Deciphering the GloBE in a low-tax jurisdiction* (IMF Working Paper No. WP/24/64). International Monetary Fund.
- International Monetary Fund. (2019). *Corporate taxation in the global economy* (IMF Policy Paper). International Monetary Fund.
- International Monetary Fund. (2023). *International corporate tax reform* (IMF Policy Paper). International Monetary Fund.
- Liu, L., Klemm, A., & Lal, P. (2025). *Shaping services trade: The heterogeneous effects of withholding taxes* (IMF Working Paper No. WP/25/214). International Monetary Fund.
- Platform for Collaboration on Tax. (2020). *The taxation of offshore indirect transfers: A toolkit*. International Monetary Fund, OECD, UN, and World Bank Group.
- Tørsløv, T., Wier, L. S., & Zucman, G. (2023). The missing profits of nations. *The Review of Economic Studies*, 90(3), 1499-1534.
- วิจัยกรุงศรี. (2568, 26 กุมภาพันธ์). *ภาษีเงินได้ทั่วโลก (GMT): ทิศทางใหม่ ความท้าทาย และการปรับตัวของอาเซียน*. Krungsri Research Intelligence. <https://www.krungsri.com/th/research/research-intelligence/asean-gmt-2025>

ขั้นต่ำระดับโลก (GloBE) สิทธิประโยชน์นี้เป็นการลดฐานภาษีอย่างถาวร ซึ่งทำให้อัตรากาสิโนที่แท้จริง (ETR) ของบริษัทลดลงต่ำกว่าเกณฑ์ร้อยละ 15 และส่งผลให้บริษัทถูกเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax)