

Global Minimum Tax (GMT) คืออะไร? และทำไมนักธุรกิจไทยต้องรู้

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/global-minimum-tax-pillar2-basics.html>

เรื่องนี้เริ่มต้นจากปัญหาระดับโลก

กลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่มีกิจการอยู่ในหลายสิบประเทศ และสามารถจัดโครงสร้างให้กำไรไปปรากฏในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ขณะที่ประเทศที่เป็นแหล่งของรายได้จริงได้รับภาษีเพียงเล็กน้อย

ผลลัพธ์คือการแข่งขันลดภาษีระหว่างประเทศ (Race to the Bottom หรือ Tax War): ทุกประเทศต้องแข่งกันลดภาษีนิติบุคคลเพื่อดึงดูดการลงทุน จนฐานภาษีของหลายประเทศลดลงอย่างมาก

กรอบความร่วมมือ OECD/G20 ภายใต้โครงการ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) จึงออกแบบ "กติกาใหม่" ที่เรียกว่า **Pillar Two**: หรือที่รู้จักกันในชื่อ **Global Minimum Tax (GMT)**: เพื่อหยุดเกมนี้ โดยกำหนดว่า บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ต้องเสียภาษีในอัตราที่แท้จริงไม่ต่ำกว่า 15% ไม่ว่าจะไปตั้งอยู่ที่ไหนในโลก¹

สรุปโดยย่อ:

GMT คือ "ภาษีขั้นต่ำ 15%" ที่บังคับกับบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่: ถ้าบริษัทเสียภาษีน้อยกว่า 15% ในประเทศใดประเทศหนึ่ง ประเทศที่เกี่ยวข้องมีสิทธิเก็บส่วนต่างนั้นตามลำดับที่หลักเกณฑ์กำหนด



ใครบ้างที่เข้าข่าย?

ไม่ใช่ทุกบริษัทที่จะได้รับผลกระทบ GMT ออกแบบมาสำหรับ บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ (Multinational Enterprises: MNE) เท่านั้น โดยมีเกณฑ์ที่ชัดเจน

เกณฑ์คัดกรอง (ตาม พ.ร.ก. ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567):

รายได้รวมในงบการเงินรวมของบริษัทแม่ลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity: UPE) ไม่น้อยกว่าจำนวนเงินบาทเทียบเท่า 750 ล้านยูโร ในอย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า (มาตรา 26)

กรมสรรพากร ประเมินการว่ามีบริษัทที่เข้าข่ายในประเทศไทย ประมาณ 1,200 บริษัท² ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่จากต่างประเทศที่มาตั้งโรงงานหรือสำนักงานในไทย

ตัวอย่าง: บริษัทใดบ้างที่เข้าข่าย?

บริษัท A เป็นบริษัทแม่ในประเทศไทย มีรายได้ตามงบการเงินรวมของกลุ่มราว 900 ล้านยูโรต่อปีติดต่อกันมาหลายปี มีบริษัทลูกในไทย ญี่ปุ่น และเวียดนาม: กลุ่มบริษัท A เข้าข่าย เพราะรายได้รวมไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโรในอย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า บริษัทลูกในไทยจึงอยู่ภายใต้พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่มด้วย

บริษัท B เป็น SME ไทยที่มีรายได้ 500 ล้านบาทต่อปี ไม่มีบริษัทในต่างประเทศ: บริษัท B ไม่เข้าข่าย

ทำความเข้าใจ 3 ตัวอย่างที่ต้องรู้จัก

ก่อนอ่านต่อ ขอแนะนำ 3 ตัวอย่างสำคัญที่จะปรากฏบ่อยมาก:



คำย่อ	ความหมาย	คำอธิบายโดยสรุป
ETR	Effective Tax Rate	อัตราภาษีที่แท้จริงที่บริษัทเสียจริงในแต่ละประเทศ (ไม่ใช่อัตราตามกฎหมายบนกระดาษ)
GloBE	Global Anti-Base Erosion	ชื่อทางการของกฎเกณฑ์ OECD Pillar Two ที่เป็นต้นแบบของ พ.ร.ก. ภาษีส่วนเพิ่มของไทย
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax	ภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ: คือการที่ไทยเก็บภาษีส่วนต่างนี้เองก่อน แทนที่จะปล่อยให้ประเทศอื่นเก็บ

กลไกทำงานอย่างไร? อธิบายทีละขั้น

หลักคิดของ GMT คือ "เติมให้ถึงขั้นต่ำ": หากภาษีที่กลุ่มเสียจริงในประเทศใดต่ำกว่าร้อยละ 15 ส่วนที่ขาดจะถูกจัดเก็บเพิ่มให้ถึงร้อยละ 15 โดยรัฐของประเทศที่เกี่ยวข้องตามลำดับสิทธิที่กำหนดไว้

- 1 **คำนวณ ETR ในแต่ละประเทศ** ทุกสิ้นปีบัญชี กลุ่มบริษัทต้องคำนวณว่าในแต่ละประเทศที่ตนมีกิจการอยู่ บริษัทเสียภาษีที่แท้จริง (ETR) เป็นกี่เปอร์เซ็นต์ของกำไร GloBE
- 2 **ระบุประเทศที่ ETR ต่ำกว่า 15%** ประเทศใดก็ตามที่ ETR ต่ำกว่า 15% จะมี "ส่วนต่าง" (Top-up Amount) ที่ต้องชำระเพิ่ม เช่น ถ้า ETR ในไทยคือ 10% ส่วนต่างคือ 5%
- 3 **ใครเก็บภาษีส่วนต่างนี้?** มีลำดับความสำคัญดังนี้: ประเทศที่บริษัทตั้งอยู่เก็บก่อน (QDMTT) → ถ้าไม่เก็บ ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่เก็บผ่าน IIR → ถ้ายังไม่เก็บ ประเทศอื่นเก็บผ่าน UTPR
- 4 **ไทยเลือกเก็บ QDMTT เอง** พ.ร.ก. ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 กำหนดภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศไทยไว้ ทำให้ไทยมีสิทธิเก็บภาษีส่วนต่างของนิติบุคคลในเครือที่ตั้งอยู่ในไทยก่อน แทนที่จะให้ต่างประเทศเป็นผู้เก็บ: นี่เป็นเหตุผลสำคัญที่ไทยออกกฎหมายนี้ให้มีผลตั้งแต่ปี 2568

เหตุใดไทยจึงต้องออกกฎหมายนี้โดยเร็ว

เพราะถ้าไทยไม่เก็บ QDMTT เอง ภาษีส่วนต่างที่บริษัททุกในไทยต้องจ่ายก็จะไหลไปเป็นรายได้ของประเทศอื่นแทน เช่น ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ ซึ่งหมายความว่าไทยเสียรายได้ภาษีโดยเปล่าประโยชน์



3 กลไกสำคัญใน Pillar Two

IIR: Income Inclusion Rule

กฎเกณฑ์ที่ให้ประเทศแม่ (ที่ UPE ตั้งอยู่) เก็บภาษีส่วนต่างจากบริษัทลูกที่เสียภาษีต่ำกว่า 15% ในต่างประเทศ นี่คือการกลไกหลัก

UTPR: Under-Taxed Profits Rule

กลไกสำรองสำหรับกรณีที่ IIR ไม่ครอบคลุม หรือประเทศของบริษัทแม่ยังไม่ได้ใช้หลักเกณฑ์ GMT: ให้ประเทศอื่นในกลุ่มมีนิติบุคคลในเครือตั้งอยู่เก็บส่วนต่างได้

QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax

การที่ประเทศเจ้าบ้าน (เช่น ไทย) เลือกเก็บภาษีส่วนต่างเองก่อน เพื่อรักษาสีทธิในรายได้ภาษีไว้ที่ประเทศตัวเอง

พ.ร.ก. ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567: ไทยดำเนินการอย่างไร?

ประเทศไทยประกาศ พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2567 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2568 สำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันนั้น³

พระราชกำหนดนี้นำกลไกทั้งสามมาใช้ในไทย ได้แก่ ภาษีส่วนเพิ่มต่างประเทศตามกฎการรวมเงินได้ (IIR) ภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือ (UTPR) และภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศไทย (QDMTT)³ สำหรับบริษัทลูกในไทย ส่วนที่สำคัญที่สุดคือภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศไทย: กล่าวคือ ถ้ากลุ่มที่เข้าข่ายมีอัตราภาษีที่แท้จริงในไทยต่ำกว่าร้อยละ 15 กรมสรรพากรมีสิทธิเก็บส่วนต่างนั้นก่อนประเทศอื่น

ตัวอย่าง: การคำนวณ Top-up Tax

บริษัท C เป็นบริษัทลูกในไทยของกลุ่ม MNE เยอรมัน มีกำไร GloBE ในไทย 100 ล้านบาท (สมมติเพื่อให้เห็นภาพว่าไม่มีส่วนยกเว้นตามเกณฑ์ SBIE: Substance-based Income Exclusion)

บริษัท C ได้รับยกเว้นภาษีจาก BOI ทำให้เสียภาษีจริงเพียง 5 ล้านบาท คิดเป็น ETR = 5%

ส่วนต่างจาก 15% คือ $10\% \times 100 \text{ ล้านบาท} = 10 \text{ ล้านบาท}$: คือจำนวนที่กรมสรรพากรไทยสามารถเรียกเก็บได้ในฐานะ QDMTT

ถ้าไทยไม่มี QDMTT ภาษี 10 ล้านบาทนี้จะไหลไปเป็นรายได้ภาษีของเยอรมนีแทนผ่าน IIR



แล้วส่งผลกระทบต่อนักธุรกิจและ CFO ในทางปฏิบัติ?

ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ:

ถ้าบริษัทของท่านไม่เข้าข่าย (รายได้รวมของกลุ่มไม่ถึงเกณฑ์ 750 ล้านยูโร): GMT ไม่มีผลต่อท่านโดยตรง แต่ควรเข้าใจไว้เพราะอาจส่งผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมการลงทุนของไทยในระยะยาว

ถ้าบริษัทของท่านเป็นบริษัทลูกของ MNE ที่เข้าข่าย: ต้องเข้าใจว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจาก BOI หรือมาตรการอื่น อาจไม่ได้ "ประหยัด" ภาษีอีกต่อไปในแง่รวม เพราะส่วนต่างจะถูกเก็บผ่าน GMT แทน รายละเอียดเรื่องนี้ดูได้ในบทความถัดไป

ถ้าบริษัทของท่านเป็น UPE ที่ตั้งในไทย: ต้องยื่น GloBE Information Return รายงานข้อมูล ETR ของนิติบุคคลในเครือทุกประเทศต่อกรมสรรพากร ซึ่งต้องอาศัยระบบบัญชีและข้อมูลที่ละเอียดมาก

สรุป: 5 สิ่งที่ต้องจำจากบทความนี้

หนึ่ง: GMT คือภาษีขั้นต่ำ 15% สำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้รวมไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโรอย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า

สอง: ไทยออก พ.ร.ก. ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ซึ่งรวมภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศไทย ทำให้ไทยเก็บภาษีส่วนต่างของกิจการในไทยได้ก่อนประเทศอื่น

สาม: ถ้าบริษัทเสียภาษีต่ำกว่า 15% ในประเทศใด อาจมีภาษีส่วนเพิ่มเรียกเก็บ (หลังหักส่วนที่ยอมให้หักตามเกณฑ์ SBIE): ไม่ว่าจะเป็นโดยประเทศนั้น หรือประเทศอื่นผ่าน IIR/UTPR

สี่: กรมสรรพากรไทยประมาณการว่ามีบริษัทในข่ายประมาณ 1,200 บริษัท

ห้า: บทความถัดไปจะอธิบายว่า GMT ส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ BOI อย่างไร และบริษัทที่ได้รับ BOI ควรทำอย่างไร

อ้างอิง

1. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Paris: OECD Publishing, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/>



2. "สรรพากรชี้ 1,200 บริษัท เข้าข่ายเสียภาษีส่วนเพิ่ม." *ฐานเศรษฐกิจ*. <https://www.thansettakij.com/economy/617245>
3. พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567. ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 26 ธันวาคม 2567. กรมสรรพากร. <https://www.rd.go.th/66274.html>

