



ลักษณะและข้อเปรียบเทียบในเชิง กฎหมายของสัญญาสัมปทานปิโตรเลียม สัญญาแบ่งปันผลผลิต และสัญญาจ้าง สำรวจและผลิตปิโตรเลียม

ปิติ เอี่ยมจำรูญลาภ*

บทคัดย่อ

รัฐเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียมได้อาศัยเครื่องมือทางกฎหมายหลากหลายรูปแบบในการให้อนุญาต (authorise) และควบคุมกำกับ (regulate) ผู้ประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม เช่น สัมปทานปิโตรเลียมยุคใหม่ (modern petroleum concession) ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียม (exploration and production license) สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract) สัญญาบริการแบบที่ผู้ให้บริการต้องแบกรับความเสี่ยง (risk service contract) และสัญญากิจการการร่วมค้า (joint venture agreement) หากวิเคราะห์จากมุมมองในทางกฎหมายแล้ว เครื่องมือทางกฎหมายเหล่านี้ มีวัตถุประสงค์และก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐและผู้ประกอบการที่คล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ กล่าวคือมุ่งที่จะโอนความเสี่ยงในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมไปยังผู้รับสัมปทาน ผู้รับใบอนุญาต หรือคู่สัญญาแล้วแต่กรณี โดยกำหนดให้ผู้รับสัมปทานหรือคู่สัญญา มีหน้าที่ต้องลงทุน เตรียมความพร้อมในทางเทคนิค และลงมือสำรวจและผลิตด้วยตัวเอง ในขณะที่รัฐเจ้าของทรัพยากรไม่ว่าจะอยู่ในสถานะผู้ให้สัมปทาน ผู้ให้อนุญาต หรือคู่สัญญา จะยังคง

* อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Ph.D. (oil and gas law), University of Aberdeen, UK), LL.M. in oil and gas law (with Commendation, University of Aberdeen, UK), ประกาศนียบัตรด้านนโยบายและวัฒนธรรมด้านสิ่งแวดล้อม ทรัพยากร และพลังงานในยุโรปและรัสเซีย (University of Tartu, Euro College, Estonia), นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายมหาชน (ธรรมศาสตร์), เนติบัณฑิตไทย, นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 2, ธรรมศาสตร์)

มีอำนาจในการควบคุมการสำรวจและผลิตได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดในสัมปทาน ใบอนุญาต และสัญญา ตลอดจนกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในแง่ของผลประโยชน์ตอบแทนนั้น เครื่องมือทางกฎหมายแต่ละรูปแบบต่างมีวัตถุประสงค์ในการสร้างความสมดุลระหว่างผลประโยชน์ของฝ่ายรัฐและผู้ประกอบการผ่านทางเงื่อนไขและข้อตกลงเกี่ยวกับผลตอบแทนของฝ่ายรัฐและผู้ประกอบการ (fiscal components) ที่แตกต่างกัน โดยไม่จำเป็นว่าสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นจะรักษารายรับของรัฐจากการผลิตปิโตรเลียมได้ดีกว่าสัมปทานปิโตรเลียมเสมอไป ความแตกต่างประการสำคัญของเครื่องมือทางกฎหมายเหล่านี้ได้แก่ การสงวนกรรมสิทธิ์ของรัฐเหนือทรัพยากรปิโตรเลียมที่ผลิตได้ ภายใต้ระบบสัมปทานนั้น ผู้ประกอบการจะได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่สกัดได้ในทันที ในขณะที่ภายใต้ระบบสัญญา ผู้ประกอบการจะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในน้ำมันที่ผลิตได้ในลักษณะดังกล่าวในทันทีแต่อาจได้รับโอนในภายหลัง จากการศึกษาพบว่า การเกิดขึ้นและพัฒนาระบบสัญญาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของสัญญาแบ่งปันผลผลิตและสัญญาริการนั้น เป็นผลพวงจากทัศนคติในแง่ลบของรัฐเจ้าของทรัพยากรต่อบริษัทน้ำมันข้ามชาติ ซึ่งรัฐเจ้าของทรัพยากรมักถูกเอารัดเอาเปรียบผ่านทางสัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิม

Abstract

States blessed with petroleum resources may choose to authorise and regulate petroleum exploration and production in their jurisdictions through several legal mechanisms including, modern petroleum concession, exploration and production license, production sharing contract, risk service contract, and joint venture agreement. From the legal perspective, these legal mechanisms aim at achieving similar goals and establishing comparable legal relationship between the host state and the operator. The operator whether being a concessionaire, a licensor, or a contractor are required to bear risk associated with the operation. In most cases, they are responsible to invest substantial amount of up-front capital, prepare technical expertise, and carry out operational activities at their own expenses; whereas, the host state whether being a grantor, a licensor, or a contracting party is typically permitted to closely monitor the operational activities in accordance with conditions set forth in the arrangements and relevant laws. As regards sharing of benefits from petroleum exploitation, these legal arrangements rely on different fiscal components to strike a balance between the host state's benefits and those of the operator. Both the concessionary system and the contractual system are capable of maximising the host state's revenues. A key



difference of these two system concerns retention of state ownership over extracted petroleum. Under the concessionary system, ownership of extracted petroleum transfers to the operator at the wellhead; whereas ownership of extracted petroleum may be subsequently transferred under the contractual system. The aforesaid difference especially, when it comes to an origin of the production sharing contract and the service agreement is fundamentally a result of negative perception of the host state towards foreign oil companies and traditional petroleum concession.

ข้อความเบื้องต้น

อำนาจอธิปไตยถาวรเหนือทรัพยากรธรรมชาติ (permanent sovereignty over natural resources)¹ กำหนดให้ รัฐทรงไว้ซึ่งอำนาจในการบริหารจัดการเหนือทรัพยากรธรรมชาติ (ซึ่งรวมถึงทรัพยากรปิโตรเลียม) ที่พบในดินแดนของรัฐนั้น นอกจากนี้ อนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล (The United Nations Convention on the Law of the Sea 1982 หรือ “UNCLOS”) ยังได้รับรองสิทธิอธิปไตย (sovereign right) เหนือทรัพยากรปิโตรเลียมที่พบในเขตเศรษฐกิจจำเพาะและบริเวณไหล่ทวีปของรัฐชายฝั่งนั้น² (ในบทความนี้จะเรียกรัฐที่มีอำนาจอธิปไตยและรัฐที่มีสิทธิอธิปไตยโดยรวมว่า “รัฐเจ้าของทรัพยากร”) เพื่อให้หลักกฎหมายระหว่างประเทศดังกล่าวมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในของรัฐ รัฐเจ้าของทรัพยากรส่วนใหญ่รวมถึงประเทศไทยมักนิยมที่จะกำหนดรัฐเป็นเจ้าของหรือเป็นผู้มีอำนาจในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรปิโตรเลียมผ่านทางตัวบทกฎหมาย เช่น บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายว่าด้วยการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม³ นอกจากนี้ กฎหมายภายในของรัฐเจ้าของทรัพยากรยังมักจัดตั้งและกำหนดอำนาจหน้าที่ของบริษัทน้ำมันแห่งชาติ (national oil company หรือ NOC) ควบคู่ไปกับการเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามีส่วนร่วมในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ทั้งนี้ เพื่อเป็นการบริหารความเสี่ยง เปิดรับนวัตกรรมและเทคโนโลยีของบริษัทน้ำมันข้ามชาติ และที่สำคัญคือดึงดูดทุนที่จำเป็นต้องใช้ในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม⁴

¹หลักอำนาจอธิปไตยถาวรเหนือทรัพยากรทรัพยากรธรรมชาติถูกพัฒนาและสะท้อนผ่านมติที่ประชุมใหญ่ของสหประชาชาติ (United Nations General Assembly Resolution หรือ UNGA Res) หลายครั้ง เช่น UNGA Res 523 (VI) (12 January 1952) UNGA Res 1803 (XVII) (14 December 1962) ต่อมาหลักอำนาจอธิปไตยดังกล่าวยังได้ถูกรับรองโดย The International Court of Justice (ICJ) ให้มีสถานะเป็นกฎหมายจารีตระหว่างประเทศ ในคดี *Armed Activities on the Territory of the Congo (Democratic Republic of the Congo v. Uganda)* (Judgment) [2005] ICJ Reports, para 244. อีกด้วย

²The United Nations Convention on the Law of the Sea 1982, Art 56 และ Art 77 และโปรดดู Ernest E. Smith et al., *International Petroleum Transactions* (2nd edn, Rocky Mountain Mineral Law Foundation 2000) 340.

³Ricardo Pereira, ‘The Exploration and Exploitation of Energy Resources in International Law’ in Karen MacDonald, Karen Makunch, and Ricardo Pereira (eds), *Environmental and Energy Law* (Blackwell Publishing Ltd 2012) 204-205; Bernard Taverne, *Petroleum, Industry and Governments: A Study of the Involvement of Industry and Governments in the Production and Use of Petroleum* (2nd edn, Kluwer Law International 2008) 120.

⁴Patricia Park, *International Law for Energy and the Environment* (2nd edn, CRC Press 2013) 75.



เพื่อให้บริษัทน้ำมันข้ามชาติมีความมั่นใจในการลงทุนและประกอบการ กฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมของรัฐเจ้าของทรัพยากรจึงมักจะมิบหวัญญติในเรื่องวิธีการและรูปแบบการอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียม⁵ และเพื่อเป็นกรอบในการกำหนดสิทธิหน้าที่และความคุ้มครองบริษัทน้ำมันต่างชาติ เช่น ระยะเวลาของการอนุญาต การควบคุมกำกับ (regulate) การประกอบกิจการ การแบ่งผลประโยชน์ และการระงับข้อพิพาท เป็นต้น กรอบทางกฎหมายดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างยิ่งเนื่องจากกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นกิจการที่มีความเสี่ยงและใช้เงินลงทุนสูง ดังนั้น นักลงทุนต่างชาติด้อยจะไม่ตัดสินใจลงทุนเพื่อสำรวจและผลิตปิโตรเลียมจนกว่าจะมั่นใจว่าระบบกฎหมายที่รองรับการลงทุนมีความชัดเจนและแน่นอนเพียงพอและจะต้องเปิดโอกาสให้นักลงทุนได้รับผลตอบแทนในอัตราที่เหมาะสมและคุ้มค่าต่อการลงทุนอีกด้วย⁶

เมื่อรัฐเจ้าของทรัพยากรเปิดโอกาสให้บริษัทน้ำมันร่วมดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม เครื่องมือทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม จึงมักถูกออกแบบให้มีเงื่อนไขที่รัฐและนักลงทุนได้ประโยชน์ตอบแทนอย่างสมดุล คำถามที่เกิดขึ้นตามมาก็คือเครื่องมือทางกฎหมายอันได้แก่การอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียมรูปแบบต่าง ๆ จะมีส่วนช่วยในการสร้างความสมดุลระหว่างระหว่างผลประโยชน์ของรัฐและนักลงทุนได้อย่างไร สำหรับประเทศไทยนั้นได้อาศัยระบบสัญญาสัมปทานปิโตรเลียมเป็นเครื่องมือในการอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

อย่างไรก็ตาม ประสิทธิภาพของระบบสัมปทานปิโตรเลียมไทยในการรักษาสมดุลระหว่างประโยชน์ของรัฐและนักลงทุนยังคงถูกตั้งคำถามและได้รับการวิพากษ์วิจารณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว หนึ่งในความพยายามของรัฐบาลไทยได้แก่การแก้ไขพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยให้มีการใช้ระบบการอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียมรูปแบบอื่น เช่น สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract หรือ PSC) และสัญญาจ้างสำรวจและผลิต (service agreement หรือ SC) ควบคู่กับสัมปทานปิโตรเลียม⁷ ด้วยเหตุนี้ จึงเกิดเป็นประเด็นศึกษาว่าสัญญาแต่ละแบบนั้นมีความเหมือนและแตกต่างกันอย่างไร ข้อวิจารณ์ที่ว่าสัมปทานปิโตรเลียมทำให้รัฐเจ้าของทรัพยากรเสียเปรียบนักลงทุนเสมอหากเปรียบเทียบกับสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้น

⁵Yinka Omorogbe and Peter Oniemola, 'Property Rights in Oil and Gas under Domanial Regimes' in Aileen McHarg, Barry Barton, Adrian Bradbrook, and Lee Godden, *Property and the Law in Energy and Natural Resources* (Oxford University Press 2010)116.

⁶Oksan Bayulgen, *Foreign Investment and Political Regimes: The Oil Sector in Azerbaijan, Russia and Norway* (2010 Cambridge University Press) 33

⁷โปรดดูบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (24 มิถุนายน พ.ศ. 2559) ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้แทน “มาตรา 23 ปิโตรเลียมเป็นของรัฐ ผู้ใดสำรวจหรือผลิตปิโตรเลียมในที่ดินไม่ว่าที่ดินนั้นเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่น ต้องได้รับสัมปทาน ได้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต หรือได้รับสัญญาจ้างสำรวจและผลิต ทั้งนี้ การขอและการได้รับสิทธิเป็นผู้รับสัมปทานแบ่งปันผลผลิต ให้เป็นไปตามหมวด 3/3 สัญญาแบ่งปันผลผลิต และการได้มาซึ่งสัญญาจ้างสำรวจและผลิตให้เป็นไปตามหมวด 3/2 สัญญาจ้างสำรวจและผลิต”

สามารถรับฟังได้มากนักน้อยเพียงใด นอกจากนี้ ระบบสัญญาจ้างสำรวจและผลิตมีความแตกต่างกับระบบสัมปทานหรือไม่และในประเด็นใดบ้าง

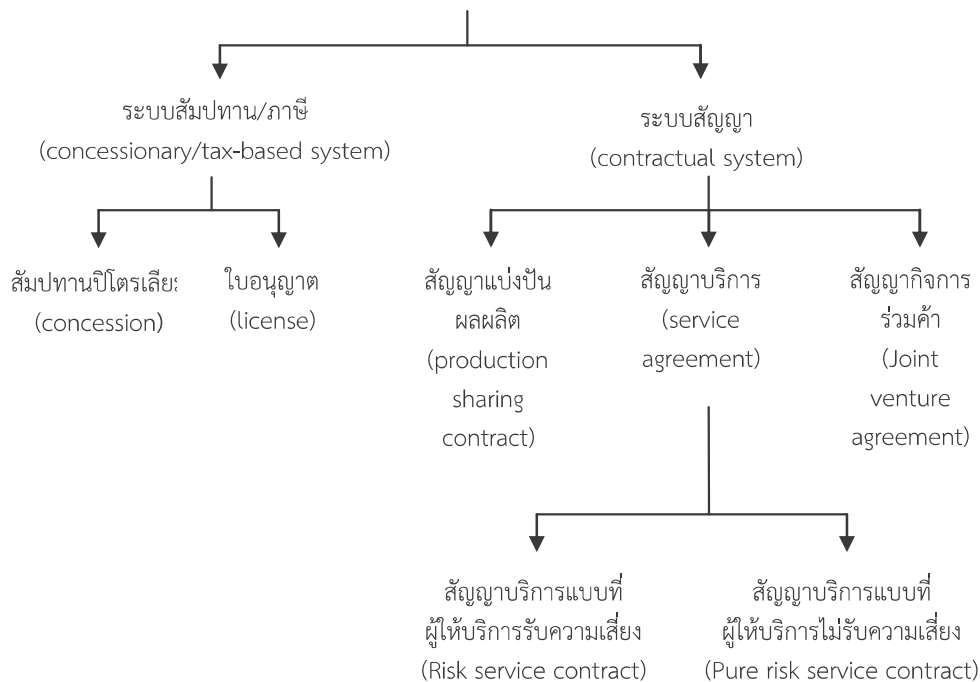
เพื่อวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวในเชิงกฎหมาย บทความนี้จะอธิบายหลักการพื้นฐานของระบบและรูปแบบของการอนุญาตให้นักลงทุนและผู้ประกอบการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมโดยรัฐเจ้าของทรัพยากร ในทางทฤษฎี ระบบการอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียมสามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่ ระบบสัมปทาน/ภาษี และระบบสัญญา⁸ ดังที่จะได้แสดงตามแผนภูมิ 1 ด้านล่างนี้⁹ ระบบสัมปทาน/ภาษี (concessionary/tax-based system) จะอาศัยเครื่องมือทางกฎหมาย เช่น (1.1) สัมปทานปิโตรเลียม และ (1.2) ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ส่วนรูปแบบการอนุญาตภายใต้ ส่วนระบบสัญญาซึ่งประกอบด้วยนั้นจะอาศัยเครื่องมือทางกฎหมาย เช่น (2.1) สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract) (2.2) สัญญาบริการ (service contract) (ซึ่งประกอบด้วยทั้งสัญญาบริการที่ผู้ให้บริการต้องรับความเสี่ยง (risk service contract) และแบบที่ไม่ต้องรับความเสี่ยง (pure service contract) และ (2.3) สัญญากิจการร่วมค้า (joint venture agreement) เป็นต้น

⁸Bernard Taverne, *Petroleum Industry and Governments: An Introduction to Petroleum Regulation, Economics and Government Policies* (Kluwer Law International 1999) 136.

⁹ผู้เขียนได้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับระบบและรูปแบบการอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียมจากงานเขียนของนักวิชาการดังต่อไปนี้: Daniel Johnston, *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts* (PennWell Books 1994); Emil M. Sunley, Thomas Baunsgaard, and Dominique Simard, 'Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience' in J.M. Davis, R. Ossowski, and A. Fedelino (eds), *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries* (International Monetary Fund 2003) 155-163; Muhammed Mazeel, *Petroleum Fiscal Systems and Contracts* (Diplomica Verlag 2010) 8.



แผนภูมิที่ 1. ระบบและรูปแบบการอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียม



1. ระบบสัมปทาน/ภาษี (Concessionary/tax-based system)

สัมปทานปิโตรเลียมและใบอนุญาตให้สำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นเป็นเครื่องมือทางกฎหมายที่ใช้กำหนดสิทธิและหน้าที่ระหว่างรัฐเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียมกับผู้รับสัมปทานและผู้รับใบอนุญาต โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการอนุญาตให้ผู้รับสัมปทานและผู้รับใบอนุญาตดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมและมีกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้ โดยเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดหาทุนและแบกรับความเสี่ยงจากการดำเนินการเอง ในขณะที่รัฐเจ้าของทรัพยากรจะได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นตัวเงิน เช่น ค่าภาคหลวง โบนัส และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.1 สัมปทานปิโตรเลียม (petroleum concession)

ในทางกฎหมายคำว่า “สัมปทาน” (concession)¹⁰ คือ การที่รัฐโอนสิทธิในการประกอบกิจการที่จะต้องได้รับอนุญาตจากรัฐให้แก่วิสาหกิจต่างชาติ¹¹ ในบริบทของอุตสาหกรรมปิโตรเลียม

¹⁰ คำว่า concession ในภาษาอังกฤษนั้น มีรากศัพท์มาจากคำศัพท์ภาษาละติน concessio ซึ่งมีความหมายว่าการให้อนุญาต

การให้สัมปทานมีความหมายอย่างกว้าง คือ สัญญา การอนุญาต หรือเครื่องมือทางกฎหมายอื่น ๆ ที่ให้สิทธิกับผู้รับสัมปทานในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมหรือทรัพยากรอื่น ๆ ภายในอาณาบริเวณ และระยะเวลาที่กำหนดตามสัมปทาน¹² โดยที่รัฐเจ้าของทรัพยากรจะโอนความเสี่ยงในการประกอบกิจการไปยังผู้รับสัมปทานและรอเก็บค่าตอบแทนให้กับรัฐในรูปของค่าภาคหลวง ภาษี และรายจ่ายรูปแบบอื่น ๆ¹³ เพื่อวิเคราะห์ข้อวิจารณ์ที่ว่าระบบสัมปทานนั้นเอื้อประโยชน์ให้กับนักลงทุนต่างชาติยิ่งกว่าของรัฐเจ้าของทรัพยากรนั้น บทความนี้อาศัยการศึกษาประวัติศาสตร์ของระบบสัมปทานปิโตรเลียมในต่างประเทศซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นสองยุคหลัก ๆ กล่าวคือ สัมปทานแบบดั้งเดิม (Traditional concession) และสัมปทานสมัยใหม่ (Modern concession) เป็นฐานในการวิเคราะห์

1.1.1 สัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิม (Traditional concession): ก่อนทศวรรษที่ 1950

ในช่วงต้นของศตวรรษที่ 20 อุตสาหกรรมปิโตรเลียมของหลายประเทศ เช่น เม็กซิโก รัสเซีย และกลุ่มประเทศตะวันออกกลางได้ถูกควบคุมโดยบริษัทน้ำมันเอกชนข้ามชาติ¹⁴ เนื่องจากบรรดารัฐเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียมเหล่านี้ มีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยทุนและเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมจากบริษัทน้ำมันเอกชนข้ามชาติ ซึ่งสิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของบรรดาบริษัทน้ำมันดังกล่าวมักจะอยู่ในรูปของสัมปทานปิโตรเลียม¹⁵

กรณีมีข้อสังเกตประการสำคัญคือ สัมปทานปิโตรเลียมในยุคนี้ มักจะกำหนดให้ผู้รับสัมปทานได้กรรมสิทธิ์ในทรัพยากรปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิด (*petroleum in situ*)¹⁶ และมีสิทธิสำรวจและผลิตปิโตรเลียมภายในแปลงสัมปทานมีอาณาบริเวณที่กว้างขวางอย่างยิ่ง แปลงสัมปทานของประเทศในแถบตะวันออกกลางในช่วงเวลาดังกล่าวนั้นมีขนาดเท่ากับดินแดนของรัฐ หรือครอบคลุมทั่วทั้งบริเวณที่มีทรัพยากรอุดมสมบูรณ์¹⁷ เช่น D'Arcy Concession Agreement ซึ่งเป็นสัญญาสัมปทานปิโตรเลียมที่ซูลต่านแห่งเปอร์เซียให้แก่แก่นักลงทุนชาวอังกฤษชื่อ

¹¹Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary* (8th edn) (Thomson West 2005)

¹²Claude Duval, Honoré Le Leuch, André Pertuzio, and Jacqueline Lang Weaver, *International Petroleum Exploration and Exploitation Agreements: Legal, Economic & Policy Aspects* (2nd edn, Barrows 2009) 59.

¹³Carole Nakhle, *Petroleum Taxation Sharing the Oil Wealth: A Study of Petroleum Taxation Yesterday, Today and Tomorrow* (Routledge 2008) 32

¹⁴Silvana Tordo, Brandon S. Tracy, and Noora Arfaa, *National Oil Companies and Value Chain* (The World Bank 2011) 2.

¹⁵Smith et al (n2) 28.

¹⁶Park (n4) 77.

¹⁷Duval et al. (n2) 59



William Knox D'Arcy เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม ค.ศ. 1901 โดยกำหนดให้ ผู้รับสัมปทานมีสิทธิดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมทั่วดินแดนของรัฐ¹⁸

แม้ว่าผู้รับสัมปทานจะมีหน้าที่จัดหาเงินทุนที่ต้องใช้เพื่อการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมและเป็นผู้ดำเนินการสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียม และเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการทั้งปวง เช่น ความเสี่ยงจากภัยธรรมชาติหรือกรณีที่ไม่สามารถผลิตน้ำมันได้ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม นักลงทุนต่างชาติในยุคดังกล่าวมีดุลยพินิจในการบริหารจัดการและตัดสินใจที่เกี่ยวกับการสำรวจอย่างกว้างขวาง¹⁹ โดยไม่ได้มีหน้าที่ต้องลงดำเนินการสำรวจและขุดเจาะตามแผนดำเนินการใด ๆ โดยเฉพาะ²⁰ ด้วยดุลยพินิจอันกว้างขวางนี้ รัฐเจ้าของทรัพยากรจึงไม่สามารถควบคุมหรือแทรกแซงปริมาณการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ²¹

สัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิมไม่ได้อนุญาตให้ผู้รับสัมปทานแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรปิโตรเลียมโดยไม่คิดมูลค่า อย่างไรก็ตาม กรณีมีข้อสังเกตว่าผลตอบแทนของคู่สัญญาฝ่ายรัฐนั้นมีจำนวนจำกัดอย่างยิ่ง ด้วยเหตุว่า สัมปทานปิโตรเลียมในยุคนี้ มักกำหนดให้ผู้รับสัมปทานจ่ายค่าตอบแทนในช่วงเริ่มต้นของการสำรวจ (initial consideration) ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจ่ายโบนัสขณะลงนามเป็นผู้รับสัมปทาน (“signature bonus” ในปัจจุบัน) และ มีหน้าที่ชำระจ่ายค่าเช่ารายปีให้แก่รัฐในอัตราคงที่โดยไม่ได้นับถึงมูลค่าของปิโตรเลียมหรือกำไรที่ผู้รับสัมปทานสามารถผลิตได้²²

เมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของสัญญาสัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิมแล้ว สามารถกล่าวได้ว่า สัมปทานปิโตรเลียมที่มีการออกให้แก่บริษัทน้ำมันข้ามชาติในช่วงต้นถึงกลางศตวรรษที่ 20 มักจะมีข้อสัญญาที่เอื้อประโยชน์กับนักลงทุนต่างชาติเป็นอย่างยิ่ง โดยมีประเด็นที่ถูกรวบรวมโดยสรุปได้แก่ (1) การโอนความเป็นเจ้าของปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิด (petroleum *in situ*) ให้แก่บริษัทน้ำมันต่างชาติ; (2) ค่าตอบแทนอันจำกัดของฝ่ายรัฐ; (3) ระยะเวลาของสัมปทานที่ยาวนาน; และ (4) ตลอดจนสิทธิอันจำกัดของรัฐในการตัดสินใจเกี่ยวกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม²³

¹⁸The D'Arcy Concession Agreement (May 28, 1901) Article III กำหนดว่า “The Imperial Persian Government grants gratuitously to the Concessionaire all uncultivated lands belonging to the State, which the Concessionaire's engineers may deem necessary for the construction of the whole or any part of the abovementioned works. ...”

¹⁹Smith et al (n2) 28.

²⁰Ibid l 449

²¹Ibid 449

²²Jubilee Easo, ‘Licenses, concessions, production sharing agreements and service contracts’ in Geoffrey Picton-Turbervill (ed), *Oil and Gas: A Practical Handbook* (Globe Business Publishing Ltd 2009) 33.

²³Zhiguo Gao, *International Petroleum Contracts: Current Trends and New Directions* (Graham & Trotman Ltd 1994) 13.

1.1.2 สัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่ (Modern concession): หลังทศวรรษที่ 1950

ช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่สองโดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงทศวรรษที่ 1970 เป็นต้นมา ระบบสัมปทานปิโตรเลียมในรูปแบบดั้งเดิมได้ถูกพัฒนาเพื่อรักษาประโยชน์ของรัฐเจ้าของทรัพยากรให้มากยิ่งขึ้นซึ่งอาจได้เรียกว่าเป็นการเข้าสู่ช่วงของสัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่

ข้อแตกต่างประการสำคัญได้แก่ประเด็นเรื่องกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียม ช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่สอง แนวคิดเรื่องอำนาจอธิปไตยถาวรของรัฐเหนือทรัพยากรธรรมชาติ (permanent sovereignty over natural resources) ได้ถูกพัฒนาอย่างต่อเนื่องและถูกสะท้อนผ่านมติของที่ประชุมใหญ่ของสหประชาชาติ (The United Nations General Assembly Resolution) หลายมติหลักอำนาจอธิปไตยดังกล่าวรับรองให้รัฐเป็นผู้ทรงอำนาจในการแสวงหาประโยชน์และใช้สอยทรัพยากรปิโตรเลียมอย่างอิสระโดยมิพ้องต้องคำนึงถึงพันธะผูกพันตามสัมปทานที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนการประกาศเอกราช²⁴ ในยุคนี้ รัฐเจ้าของทรัพยากรเริ่มกำหนดให้กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมจะโอนไปยังผู้รับสัมปทานก็ต่อเมื่อปิโตรเลียมดังกล่าวได้เข้ามาในปากหลุมแล้วหรือเวลาอื่นตามที่สัมปทานได้กำหนด²⁵ โดยผู้รับสัมปทานยังคงมีหน้าที่ลงทุนและแบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการเช่นเดียวกับสัมปทานในยุคดั้งเดิม

ในยุคนี้ แม้ว่าผู้รับสัมปทานจะยังคงเป็นผู้มีบทบาทหลักในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม แต่สัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่มักจะกำหนดหน้าที่ในการดำเนินการขั้นต่ำของผู้รับสัมปทานภายใต้หัวข้อ “work obligation” ซึ่งหน้าที่ขั้นต่ำดังกล่าวมีเนื้อหาเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับ หน้าที่ในการสำรวจและขุดเจาะตามเงื่อนไขและเวลาที่กำหนดโดยส่วนใหญ่ นอกจากนี้ ยังมักกำหนดให้รัฐเจ้าของทรัพยากรมีส่วนร่วมในการควบคุมกำกับประกอบกิจการของผู้รับสัมปทานผ่านทางกรอบนิติแผนงานและงบประมาณ (work obligations) ภายใต้สัมปทานปิโตรเลียมยุคใหม่นี้ ผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ที่ต้องดำเนินการสำรวจและขุดเจาะตามแผนงานและงบประมาณที่รัฐกำหนด พัฒนาการนี้ส่งผลให้รัฐเจ้าของทรัพยากรสามารถแทรกแซงและควบคุมกำกับการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อีกทั้ง ยังเป็นการจำกัดดุลยพินิจของผู้รับสัมปทานในการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมมิให้กว้างขวางเกินไปดังเช่นกรณีของสัมปทานในยุคดั้งเดิม

นอกจากนี้ ขนาดและระยะเวลาของสัมปทานก็ได้ถูกจำกัดลง แปลงสัมปทานได้ถูกกำหนดให้มีขนาดเล็กลงเมื่อเทียบกับขนาดของแปลงสัมปทานตามสัมปทานแบบดั้งเดิม รัฐเจ้าของทรัพยากรจะหลีกเลี่ยงการให้แปลงสัมปทานมีขนาดครอบคลุมทั่วทั้งดินแดน โดยจะแบ่งสัมปทาน

²⁴ James Stewart, *Corporate War Crimes: Prosecuting the Pillage of Natural Resources* (Open Society Institute 2011) 42.

²⁵ Bernard Traverne, *Petroleum, Industry and Governments: An Introduction to Petroleum Regulation, Economics and Government Policies* (Kluwer Law International 1999) 141.



เป็นแปลงขนาดเล็ก (blocks) หรือแบ่งตามบริเวณ (areas) ที่รัฐเป็นผู้กำหนดขึ้น²⁶ ทั้งนี้ ผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ต้องคืนแปลงสัมปทานที่ได้รับตามเงื่อนไขเกี่ยวกับแผนดำเนินงานและงบประมาณ (work programme and budget)²⁷ เช่น การกำหนดหน้าที่ให้ผู้รับสัมปทานต้องพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมตามแผนดำเนินงานและงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากรัฐแล้ว นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาว่าจะคืนแปลงสัมปทานในส่วนใดและเลือกเก็บแปลงสัมปทานในส่วนใดไว้²⁸ การกำหนดหน้าที่ดังกล่าวส่งผลเป็นการกระตุ้นให้ผู้รับสัมปทานต้องดำเนินการสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมโดยไม่อาจนิ่งเฉยได้²⁹ ในส่วนของระยะเวลาสัมปทานนั้น สัมปทานปิโตรเลียมยุคใหม่ยังมักกำหนดให้สัมปทานสิ้นสุดอายุลงภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด เช่น ภายใน 12 ปีหากผู้รับสัมปทานไม่สามารถผลิตน้ำมันได้³⁰

ในแง่ผลประโยชน์ตอบแทนของรัฐเจ้าของทรัพยากรนั้น สัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่มักจะอาศัยข้อกำหนดเกี่ยวกับผลตอบแทน (fiscal component) ที่ยืดหยุ่นและรักษาสถียรภาพของรัฐบาลยิ่งขึ้นผ่านทางเครื่องมือภาษีอากรหลายชนิดนอกจากค่าภาคหลวงและค่าเช่ารายปี³¹ เช่น การใช้ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล และระบบภาษีปิโตรเลียมพิเศษ (special petroleum tax หรือ SPT) ประกอบกับค่าภาคหลวงในอัตรายืดหยุ่น³² การใช้เครื่องมือภาษีอากรหลายชนิดดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาสถียรภาพของรัฐบาลและเพื่อให้ตอบสนองต่อความผันผวนของราคาน้ำมันในตลาดโลก³³

ในทางปฏิบัติ ค่าภาคหลวงจะมีลักษณะยืดหยุ่นโดยคำนวณตามขั้นบันไดที่กำหนด (sliding scales) โดยขั้นบันไดดังกล่าวมักตั้งอยู่บนฐานของอัตราการผลิตปิโตรเลียม (production rate)³⁴ ในส่วนของภาษีเงินได้นั้น ผู้รับสัมปทานมักถูกกำหนดให้จ่ายภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งคำนวณจากกำไร (progressive profit tax)³⁵ โดยมีหลักการคือผู้รับสัมปทานจะต้องเสียภาษีมากขึ้นหากกิจการมีกำไรมากขึ้น ในส่วนของระบบภาษีปิโตรเลียมพิเศษนั้น รัฐอาจกำหนดให้ผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามกฎหมายภาษีที่ถูกออกแบบมาสำหรับกิจการแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติโดยเฉพาะ (resource rent tax)³⁶ หากพิจารณาข้อแตกต่างของเนื้อหาสัมปทานปิโตรเลียมแล้ว จะเห็นได้ว่า สัมปทานปิโตรเลียมยุคใหม่นั้นได้ถูกปรับปรุงแก้ไขเพื่อจำกัด

²⁶ Duval et al (n2) 64.

²⁷ Park (n4) 77.

²⁸ Smith et al (n2) 449.

²⁹ Ibid.

³⁰ Duval et al (n12) 64.

³¹ Baunsgaard, and Simard (n9) 154.

³² Nakhle (n13) 34

³³ Chukwuka Ochizee, 'Fiscal Stability: To What Extent Can Flexibility Migrate Changing Circumstances in A Petroleum Production Tax Regime' (2006) IELTR 252, 253

³⁴ Johnston (n9) 93

³⁵ Ross Garnaut and Anthony Clunies Ross, *Taxation of Mineral Rents* (Clarendon Press 1983) 95

³⁶ Nakhle (n13) 34

ผลประโยชน์และดุลยพินิจของผู้รับสัมปทานลง และขณะเดียวกันก็มีเนื้อหาในส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณผลประโยชน์ของฝ่ายรัฐที่เอื้อประโยชน์ให้กับคู่สัญญาฝ่ายรัฐมากยิ่งขึ้น

1.2 ระบบใบอนุญาต (Licensing)

ในทางกฎหมาย ใบอนุญาต (license) คือการอนุญาต (permission) ให้ผู้รับใบอนุญาต (licensee) มีสิทธิการทำกิจกรรมบางอย่าง ซึ่งหากไม่ได้ใบอนุญาตแล้วการกระทำดังกล่าวจะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย³⁷ การให้อนุญาตในลักษณะนี้จะต้องเป็นกระทำของรัฐหรือบุคคลที่รัฐได้มอบอำนาจให้เท่านั้น³⁸ จากลักษณะดังกล่าวของใบอนุญาต ระบบใบอนุญาตในกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมจึงมีความหมายว่า รัฐเจ้าของทรัพยากรได้ให้อนุญาตให้ผู้รับใบอนุญาตดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในอาณาบริเวณและภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยผู้รับอนุญาตมีหน้าที่ต้องชำระค่าธรรมเนียมต่าง ๆ และภาษีที่เกี่ยวข้อง³⁹ ในปัจจุบัน ประเทศที่ใช้ระบบใบอนุญาต⁴⁰ เพื่อให้ภาคเอกชนและนักลงทุนเข้ามามีส่วนในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม สามารถยกตัวอย่างได้ เช่น สหราชอาณาจักร และนอร์เวย์ เป็นต้น

ระบบใบอนุญาตตั้งอยู่บนแนวคิดเรื่องกรรมสิทธิ์และการเก็บค่าตอบแทนของรัฐที่คล้ายคลึงกับระบบสัมปทานเป็นอย่างยิ่ง ภายใต้ระบบใบอนุญาตนี้ กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิดนั้นเป็นของรัฐ และจะโอนไปยังผู้รับอนุญาตที่ปากหลุม ด้วยเหตุนี้ การให้ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียมจึงมีลักษณะเป็นการที่รัฐให้สิทธิในความเป็นเจ้าของทรัพยากรไฮโดรคาร์บอน (proprietary right over the hydrocarbons)⁴¹ โดยผู้รับอนุญาตมีหน้าที่ต้องชำระค่าตอบแทนแก่รัฐในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ค่าภาคหลวงเพื่อประกันรายรับขั้นต่ำของรัฐเจ้าของทรัพยากร ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งใช้บังคับกับนิติบุคคลโดยทั่วไป และภาษีทรัพยากร (resource rent tax) เพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐ⁴²

รัฐที่เลือกใช้ระบบใบอนุญาตสามารถออกแบบระบบและเลือกใช้เครื่องมือทางภาษีได้ในหลากหลายรูปแบบ เช่น กรณีของสหราชอาณาจักรที่ใช้เครื่องมือทางภาษีสามชนิด ได้แก่ (1) Petroleum Revenue Tax; (2) Ring fence corporation tax; และ (3) Supplementary charges⁴³ ในส่วนของประเทศนอร์เวย์นั้น รัฐจะเก็บผลประโยชน์ผ่านภาษีเงินได้ของบริษัท

³⁷ Greg Gordon, 'Petroleum Licensing' in Greg Gordon, John Paterson, and Emre Üsenmez (eds), *Oil and Gas Law: Current Practice and Emerging Trends* (2nd edition, Dundee University Press 2011) 67.

³⁸ Ibid.

³⁹ Easo (n22) 76

⁴⁰ กรณีมีข้อสังเกตว่าในบางประเทศระบบการให้อนุญาตเพื่อสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในลักษณะนี้จะถูกกล่าวถึงในชื่อของการเช่า ("lease")

⁴¹ Park (n4) 77.

⁴² Sunley, Baunsgaard, and Simard (n9) 155

⁴³ Mohammad Alramahi, *Oil and Gas in the UK* (Bloombury Profesional 2013), at 53.



(corporation tax) และภาษีพิเศษ (special tax) นอกจากนี้ รัฐบาลนอร์เวย์ยังกำหนดให้มีการเสียภาษีการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ (carbon dioxide tax) และเก็บค่าธรรมเนียมจากใบอนุญาตผลิตปิโตรเลียมภายหลังสิ้นระยะเวลาเริ่มต้น (initial period)⁴⁴ อีกด้วย

ในส่วนประเด็นเรื่องการแบกรับความเสี่ยงและลักษณะการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้น ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องแบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการ เช่น ความเสี่ยงจากภัยธรรมชาติ หรือความเสี่ยงจากการไม่ค้นพบแหล่งปิโตรเลียมสำหรับการผลิตในเชิงพาณิชย์ (ด้วยเหตุนี้ จึงมักมีการอธิบายว่า ระบบใบอนุญาตเป็นระบบที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของกลไกตลาดที่ผู้รับใบอนุญาตจะต้องแบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการ แต่ขณะเดียวกันก็มีสิทธิที่จะได้รับกำไรจำนวนมากหากค้นพบแหล่งปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์⁴⁵)

โดยผู้รับใบอนุญาตมีสิทธิดำเนินการสำรวจและผลิตโดยอิสระ แต่ทั้งนี้ จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าด้วยการรักษาสิ่งแวดล้อม ระยะเวลาของใบอนุญาต และข้อกำหนดอื่นใดที่ใบอนุญาตกำหนดขึ้น⁴⁶ เช่น ใบอนุญาตของสหราชอาณาจักรได้ระบุถึงระยะเวลาของการอนุญาต และหน้าที่ต่าง ๆ ของผู้รับใบอนุญาต ตามกฎหมาย The Petroleum Licensing (Production) (Seaward Areas) Regulations 2008 ได้แบ่งระยะเวลาของการอนุญาตออกเป็น 3 ช่วง ได้แก่ ระยะเวลาเริ่มต้น (initial term); ระยะเวลาที่สอง (second term); และ ระยะเวลาที่สาม (third term)⁴⁷ นอกจากนี้ กฎหมายดังกล่าวยังกำหนดให้ ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องทำหนังสือบอกกล่าวไปยังรัฐในกรณีที่ประสงค์จะดำเนินการขยายเวลาจากระยะเริ่มต้นไประยะที่สอง⁴⁸ เป็นต้น

2. ระบบสัญญา (contractual system)

ระบบสัญญานั้นเป็นการที่รัฐเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียมอนุญาตให้คู่สัญญา เช่น บริษัทน้ำมันข้ามชาติดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยที่คู่สัญญาฝ่ายรัฐยังคงความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้ ในขณะที่คู่สัญญาฝ่ายบริษัทน้ำมันมีสิทธิได้รับค่าตอบแทนในรูปของตัวเงินหรือส่วนแบ่งปิโตรเลียมแล้วแต่กรณี ในปัจจุบัน สัญญาที่เป็นที่นิยมของรัฐเจ้าของทรัพยากร ได้แก่ สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract) สัญญาบริการ (service contract) และสัญญากิจการร่วมค้า (joint venture agreement)

⁴⁴Easo (n22) 32.

⁴⁵Park (n4) 77.

⁴⁶Easo (n22) 29.

⁴⁷The Petroleum Licensing (Production) (Seaward Areas) Regulations 2008, Clause 4.

⁴⁸The Petroleum Licensing (Production) (Seaward Areas) Regulations 2008, Clause 6.

2.1 สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract)

สัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นถูกพัฒนาขึ้นเพื่อใช้แทนที่สัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิมในช่วงปลายทศวรรษที่ 1950 จนถึงต้นทศวรรษที่ 1960 ในประเทศอิหร่านและอินโดนีเซีย⁴⁹ ในทางประวัติศาสตร์ การใช้สัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นเป็นผลพวงจากแนวคิดทางการเมืองและนโยบายรัฐเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยของรัฐและอำนาจของรัฐในการควบคุมอุตสาหกรรมปิโตรเลียมในรัฐ

ภายใต้ระบบสัมปทานแบบดั้งเดิมนั้น กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิดจะตกเป็นของผู้รับสัมปทาน (หรือในกรณีของสัมปทานสมัยใหม่ กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมในปากหลุมจะถูกโอนไปยังผู้รับสัมปทาน) การที่นักลงทุนต่างชาติมีกรรมสิทธิ์เหนือทรัพยากรปิโตรเลียมซึ่งเป็นทรัพยากรที่มีความสำคัญในเชิงยุทธศาสตร์นั้นได้ทำให้รัฐจำนวนมาก (ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบรรดารัฐที่รับเอกราชใหม่) มองว่าอำนาจอธิปไตยเหนือทรัพยากรของตนนั้นได้สูญสิ้นหรือถูกจำกัดลงอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ในแง่ของความมั่นคงทางพลังงาน (energy security) ภายใต้ระบบสัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิม รัฐเจ้าของทรัพยากรยังไม่สามารถควบคุมอัตราการผลิตปิโตรเลียมในรัฐเพื่อตอบสนองต่อนโยบายด้านความมั่นคงทางพลังงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ⁵⁰

จากเหตุผลข้างต้น รัฐเจ้าของทรัพยากรจึงต้องพัฒนารูปแบบการให้อนุญาตการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมที่ยังคงกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิดและที่ผลิตได้เอาไว้ ตลอดจนคงสิทธิของตนในการควบคุมกำกับกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยขณะเดียวกัน ก็มีความจำเป็นที่จะต้องดึงดูดให้นักลงทุนต่างชาติเข้ามาลงทุนเพื่อพัฒนาแหล่งปิโตรเลียม ดังนั้น เพื่อตอบสนองต่อความต้องการทั้งสองด้านดังกล่าวสัญญาแบ่งปันผลผลิตจึงได้ถูกพัฒนาขึ้น

สัญญาแบ่งปันผลผลิตเป็นรูปแบบที่รัฐเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียม อนุญาตให้นักลงทุนสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในอาณาบริเวณและระยะเวลาที่รัฐเจ้าของทรัพยากรกำหนดในรูปของสัญญา โดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับสัญญาสัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่และใบอนุญาตผลิตปิโตรเลียม กล่าวคือ สัญญาแบ่งปันผลผลิตจะกำหนดอาณาบริเวณที่อนุญาตให้มีการสำรวจและผลิต โดยมีการกำหนดระยะเวลาและหน้าที่ในการคืนแปลงสัมปทานให้แก่รัฐ⁵¹ ภายใต้ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต นักลงทุนมีหน้าที่ต้องแบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการและมีหน้าที่ต้องจัดหาทุนที่จำเป็นต่อการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยนักลงทุนจะทำหน้าที่ในการบริหารจัดการและรับผิดชอบในการดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมที่ได้รับอนุญาต⁵²

สัญญาแบ่งปันผลผลิตมักกำหนดให้นักลงทุนดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมตามแผนดำเนินงาน (work programme) และงบประมาณรายจ่ายที่รัฐเจ้าของทรัพยากรได้อนุมัติแล้ว และ

⁴⁹ Ernest E. Smith, 'From Concessions to Service Contracts' (1991-1992) Tulsa L. J. 493, 513.

⁵⁰ Taverne (n8) 90

⁵¹ Bernard Taverne, 'Production Sharing Agreements in Principle and Practice' in M.R. David (ed) *Upstream Oil and Gas Agreements with Precedents* (Sweet & Maxwell 1996) 74.

⁵² Jenik Radon, 'How to Negotiate an Oil Agreement' in Macartan Humphreys, Jeffrey D. Sachs, and Joseph E. Stiglitz (eds), *Escaping the Resource Curse* (Columbia University Press 2007) 100.



มักกำหนดให้นักลงทุนมีหน้าที่ต้องใช้จ่ายตามข้อกำหนดขั้นต่ำในแต่ละช่วงของการดำเนินการ ตัวอย่างเช่น ข้อ 6.1 วรรค 2 ของสัญญาแบ่งปันผลผลิตระหว่าง Myanmar Oil and Gas Enterprise (MOGE) กับบริษัท Total จำกัด (1992) ซึ่งกำหนดให้ บริษัท Total มีหน้าที่ต้องดำเนินการสำรวจ และผลิตปิโตรเลียมตามแผนงานและงบประมาณที่ได้รับการอนุมัติแล้ว (approved Work Programmes and Budgets)⁵³ นอกจากนี้ ข้อ 5.1 วรรค 2 ของสัญญาแบ่งปันผลผลิตดังกล่าว ยังกำหนดให้ บริษัท Total มีหน้าที่ต้องใช้จ่ายเงินอย่างน้อย 10,000,000 ดอลลาร์สหรัฐในช่วงการสำรวจเป็นต้น⁵⁴

เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้นั้นจะไม่โอนไปยังนักลงทุน หากแต่ยังคงเป็นของรัฐ ซึ่งประเด็นเรื่องการรักษากรมสิทธิ์เหนือปิโตรเลียมของรัฐนี้เอง ที่เป็นข้อแตกต่างประการสำคัญของระบบสัมปทานกับระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต⁵⁵ แม้ว่าจะไม่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียม อย่างไรก็ตามนักลงทุนจะได้รับประโยชน์จากการลงทุนในลักษณะของการแบ่งผลผลิต (“sharing the fruits of the venture”)⁵⁶

โดยข้อสัญญาที่เกี่ยวกับการเงินของสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะทำหน้าที่เป็นตัวกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการแบ่งปันผลผลิตดังกล่าว ซึ่งจะประกอบด้วยข้อสัญญาที่สำคัญสองประการอันได้แก่ ข้อสัญญาว่าด้วย “cost oil” และ “profit oil” โดยข้อสัญญาว่าด้วย cost oil มีวัตถุประสงค์คือข้อกำหนดอัตราส่วนแบ่งของปิโตรเลียมที่ผลิตได้เพื่อเป็นการตอบแทนเงินลงทุน หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่า cost recovery⁵⁷ ส่วนข้อสัญญาว่าด้วย profit oil จะเป็นการกำหนดสัดส่วนของปิโตรเลียมในลักษณะของการแบ่งผลกำไร ในทางปฏิบัติ ข้อสัญญาว่าด้วย profit oil มักจะถูกออกแบบให้มีความยืดหยุ่นเพื่อตอบสนองต่อปริมาณการผลิตและราคาน้ำมันที่ผันผวน⁵⁸

นอกเหนือจากข้อสัญญาว่าด้วย cost oil และ profit oil แล้ว สัญญาแบ่งปันผลผลิตยังมักอาศัยเครื่องมือทางการเงินอื่น ๆ เพื่อสร้างสมดุลระหว่างประโยชน์ของรัฐเจ้าของทรัพยากรและนักลงทุน เช่น ค่าภาคหลวง และโบนัส ตลอดจนข้อกำหนดที่ให้นักลงทุนมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ กรณีมีข้อสังเกตว่า สัญญาแบ่งปันผลผลิตของบางประเทศเช่นของประเทศจีน ได้กำหนดให้

⁵³Section 6.1 กำหนดว่า “Unless otherwise provided herein, CONTRACTOR shall conduct Petroleum Operations in accordance with approved Work Programmes and Budgets and shall commence Petroleum Operations hereunder not later than three (3) months after the Effective Date, subject to Section 6.2.

⁵⁴Section 5.1 วรรค 2 ของสัญญาแบ่งปันผลผลิตกำหนดว่า “During the term of Appraisal Period, CONTRACTOR shall spend a total of not less than ten million United States Dollars (US\$ 10,000,000).”

⁵⁵Johnston (n9) 21.

⁵⁶Peter Cameron, *International Energy Investment Law: The Pursuit of Stability* (Oxford University Press 2010) 36.

⁵⁷Johnston (n9) 56

⁵⁸Idornigie Oboarenegbe, ‘What is the Justification for the Proposed Renegotiations of Deep Offshore Production Sharing Contracts in Nigeria’ (2008) IELR 196, 198

นักลงทุนมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาคหลวงตามอัตราที่สัญญากำหนด⁵⁹ นอกจากนี้ สัญญาแบ่งปันผลผลิตส่วนใหญ่มักกำหนดให้นักลงทุนมีหน้าที่ต้องชำระโบนัสแก่รัฐภายหลังการลงนามในสัญญา หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่า signature bonus⁶⁰ และมักกำหนดให้นักลงทุนมีหน้าที่ชำระโบนัสหากมีการผลิตปิโตรเลียมในภายหลังหรือที่เรียกกันว่า production bonus นอกจากนี้ เมื่อนักลงทุนได้รับการแบ่งผลผลิตปิโตรเลียมตามข้อสัญญา profit oil แล้ว กำไรที่เกิดขึ้นจากการแบ่งผลผลิตดังกล่าวมักจะต้องถูกนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย⁶¹

เมื่อพิจารณาเครื่องมือทางการเงินของสัญญาแบ่งปันผลผลิตโดยเปรียบเทียบกับเครื่องมือทางการเงินของระบบสัมปทานปิโตรเลียมแล้ว จะเห็นได้ว่าเครื่องมือที่ทั้งสองระบบใช้นั้นมีรูปแบบที่แตกต่างกัน ระบบสัมปทานและใบอนุญาตอาศัยเครื่องมือทางภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมหรือภาษีทรัพยากรธรรมชาติอื่น ๆ และค่าภาคหลวงเป็นหลัก ในขณะที่ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะอาศัยข้อสัญญาว่าด้วย cost oil และ profit oil เป็นหลัก โดยทั้งสองระบบอาจมีการเรียกเก็บโบนัสในขณะลงนามและเมื่อมีการผลิตได้

อย่างไรก็ตาม รูปแบบที่แตกต่างกันนั้นไม่ได้หมายความว่าระบบสัมปทานจะรักษาประโยชน์ของรัฐเจ้าของทรัพยากรได้น้อยกว่าสัญญาแบ่งปันผลผลิตเสมอไป หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าระบบสัมปทานนั้นไม่ได้ทำให้รัฐเจ้าของทรัพยากรเปรียบนักลงทุนเสมอไป ศาสตราจารย์ Peter Cameron และศาสตราจารย์ Bernard Taverne ได้ให้ข้อสรุปที่ต้องตรงกันว่าประโยชน์สูงสุดในแง่ตัวเงินของรัฐที่เก็บได้ผ่านระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต ก็เป็นสิ่งที่ระบบสัมปทานและระบบใบอนุญาตทำได้เช่นกัน⁶² ภายใต้แนวคิดเรื่องอำนาจอธิปไตยถาวรเหนือทรัพยากรธรรมชาติ รัฐเจ้าของทรัพยากรย่อมสามารถกำหนดฐานและอัตราภาษีที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมให้รัฐได้รายรับเท่าเทียมหรือมากกว่าข้อสัญญาว่าด้วย cost oil และ profit oil ได้⁶³ ส่วนค่าภาคหลวงและโบนัสนั้นไม่ว่าจะใช้ระบบสัมปทานหรือระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตรัฐเจ้าของทรัพยากรย่อมมีอำนาจในการออกแบบและกำหนดอัตราได้โดยอิสระ⁶⁴ ด้วยเหตุนี้ กรณีจึงเป็นการไม่สมเหตุสมผลหากจะด่วนสรุปว่าระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะให้สร้างผลตอบแทนให้กับรัฐเจ้าของทรัพยากรมากกว่าระบบสัมปทานโดยอัตโนมัติ⁶⁵

⁵⁹ Nakhle (n13) 37 Johnston (n9) 53

⁶⁰ Johnston (n9) 52

⁶¹ Model Production Sharing Contract of Republic of Cyprus (2007), Article 9.

⁶² Taverne (n51) 46

⁶³ *Ibid*

⁶⁴ อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์โดยอาศัยฐานทางกฎหมาย (ในกรณีนี้คือกฎหมายมหาชนระหว่างประเทศและกฎหมายมหาชนภายใน) โดยไม่คำนึงปัจจัยอื่น เช่น ความจำเป็นทางเทคนิค และการจูงใจนักลงทุน ย่อมนำมาสู่ข้อสรุปที่ไม่สะท้อนความจริง แม้ว่ารัฐอาจมีอำนาจอธิปไตยและอำนาจมหาชน แต่อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาสดังกล่าวโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อแรงจูงใจของนักลงทุนอาจส่งผลให้บริษัทน้ำมันที่มีความเชี่ยวชาญไม่ประสงค์จะลงทุนและประกอบการในประเทศไทย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความมั่นคงทางพลังงานของประเทศในระยะยาวได้

⁶⁵ ผู้เขียนมีความเห็นว่าปัญหาที่แท้จริงในเรื่องการรักษาผลประโยชน์ของรัฐไม่ว่าในแง่ตัวเงิน หรืออำนาจในการควบคุมกำกับนั้นไม่ได้อยู่ที่ชื่อของระบบ ไม่ว่าจะเป็นสัมปทานปิโตรเลียม หรือ สัญญาแบ่งปันผลผลิตก็ตาม เนื่องจากทั้งสองระบบ



2.2 สัญญาบริการ (Service contract)

ต้นกำเนิดของสัญญาบริการในกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมมีความคล้ายคลึงกับการเกิดขึ้นของสัญญาแบ่งปันผลผลิต กล่าวคือเป็นประเด็นเรื่องทัศนคติในแง่ลบต่อนักลงทุนต่างชาติและความต้องการของรัฐในการจำกัดบทบาทของนักลงทุนต่างชาติ กล่าวคือ รัฐเจ้าของทรัพยากรบางรัฐมองว่าการลงทุนของบริษัทน้ำมันเอกชนข้ามชาติมีลักษณะเป็น “ปิศาจร้ายที่จำเป็น (necessary evil)”⁶⁶ สืบเนื่องจากทัศนคติดังกล่าว รัฐเจ้าของทรัพยากรจึงได้มีการสร้างและพัฒนาสัญญาบริการขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการดึงดูดให้บริษัทน้ำมันข้ามชาติเข้ามาเพื่อจัดหาทุนและจัดหาข้อมูลที่สำคัญต่อการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยที่นักลงทุนนั้นจะมีสิทธิได้เพียงค่าจ้างเป็นการตอบแทน⁶⁷ โดยไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้⁶⁸ ในทางปฏิบัติสัญญาบริการสามารถแบ่งออกได้เป็นสองรูปแบบได้แก่ สัญญาบริการแบบที่ผู้รับจ้างต้องรับความเสี่ยงภัย (risk service contract) และสัญญาบริการที่ผู้รับจ้างไม่ต้องรับความเสี่ยงภัย (pure service contract)

2.2.1 สัญญาบริการแบบที่ผู้รับจ้างต้องรับความเสี่ยงภัย (risk service contract)

ภายใต้สัญญาบริการลักษณะนี้ รัฐเจ้าของทรัพยากรจะว่าจ้างให้บริษัทน้ำมันเอกชนดำเนินการสำรวจบริเวณที่ต้องการโดยเฉพาะและทำหน้าที่พิจารณาความเป็นไปได้ในการค้นพบแหล่งปิโตรเลียม หรือในบางกรณีอาจมีการจ้างให้บริษัททำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตปิโตรเลียมต่อไปด้วยก็ได้⁶⁹ สัญญาบริการมักจะกำหนดให้บริษัทผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องแบกรับความเสี่ยงและรับผิดชอบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสำรวจและพัฒนาดังกล่าว⁷⁰ ยกตัวอย่างเช่น ข้อ 7.1 ของแบบจำลองสัญญาบริการในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของประเทศอาเจนตินาที่ถูกแก้ไขในปี ค.ศ. 1985 ซึ่งกำหนดให้คู่สัญญาฝ่ายผู้ให้บริการมีหน้าที่แบกรับความเสี่ยงทั้งปวง อีกทั้ง ต้องเป็นผู้จัดหาเทคโนโลยี ทุน อุปกรณ์ เครื่องมือ และการลงทุนอื่นใดที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญานี้⁷¹ นอกจากนี้ ข้อ 2.1 และ 2.2 ของสัญญาบริการในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของประเทศบราซิล ซึ่งกำหนดโดยชัดแจ้งว่า บริษัทผู้ให้บริการมีหน้าที่ดำเนินการใด ๆ อันจำเป็นต่อการสำรวจ ประเมินและพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมในบริเวณที่สัญญากำหนด อีกทั้ง มีหน้าที่ในการจัดหาทุนที่จำเป็นต่อ

นั้นมีสาระที่คล้ายคลึงกันเป็นอย่างยิ่ง ประเด็นที่รัฐและผู้เกี่ยวข้องควรให้ความสนใจยิ่งไปกว่าคือชื่อของระบบน่าจะได้แก่ ความโปร่งใสและการถูกตรวจสอบได้ของกระบวนการเปิดประมูลสิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ข้อกำหนดในสัญญาตลอดจนกระบวนการที่รัฐใช้ในการเก็บผลประโยชน์

⁶⁶Smith et al (book) 482.

⁶⁷Smith et al (n2), 482.

⁶⁸Easo (n22) 37.

⁶⁹Smith (n49) 520.

⁷⁰Cameron (n56) 42.

⁷¹แบบจำลองสัญญาบริการของประเทศอาเจนตินาที่ถูกแก้ไขในปี ค.ศ. 1985 กำหนดให้บริษัทผู้ให้บริการมีหน้าที่ “to provide at its own risk and for its exclusive account the technology, capital, equipment, machinery and any investment that may be required for due performance of the contract.” โปรตดู Smith (n49) 520.

การดำเนินการดังกล่าว ทั้งนี้ บริษัทผู้ให้บริการมีหน้าที่แบกรับความเสี่ยงในการดำเนินการดังกล่าวทั้งสิ้น⁷²

หากการสำรวจปิโตรเลียมประสบความสำเร็จและมีความเป็นไปได้ที่จะมีการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมในเชิงพาณิชย์ บริษัทผู้ให้บริการจะได้รับการชดเชยเงินลงทุนและได้รับค่าตอบแทนการให้บริการในรูปของค่าธรรมเนียมอันเป็นเงินจากการขายปิโตรเลียมที่ผลิตได้⁷³ อย่างไรก็ตาม ค่าธรรมเนียมดังกล่าวมีรูปแบบและวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันในหลายรูปแบบ ยกตัวอย่างเช่น สัญญาให้บริการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของประเทศบราซิลกำหนดให้มีการชดเชยค่าใช้จ่ายในการสำรวจโดยปราศจากดอกเบี้ย ในขณะที่การชดเชยค่าใช้จ่ายในการพัฒนาจะถูกจ่ายพร้อมทั้งดอกเบี้ย⁷⁴ ส่วนสัญญาให้บริการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของประเทศอาเจนตินา ได้กำหนดให้รัฐและบริษัทผู้ให้บริการมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งผลผลิตที่ผลิตได้ในส่วนที่เหลือจากการชำระค่าภาคหลวงให้กับรัฐในอัตราร้อยละ 12 แล้ว⁷⁵ ซึ่งไม่ว่ารูปแบบและวิธีการคำนวณค่าตอบแทนดังกล่าวจะแตกต่างกันอย่างไร สำคัญของการให้ค่าตอบแทนแก่ผู้ให้บริการภายใต้สัญญาบริการก็คือการที่ บริษัทผู้ให้บริการจะไม่ได้รับสิทธิในทางทรัพย์สินใด ๆ เหนือปิโตรเลียมที่ผลิตได้ โดยปิโตรเลียมที่ผลิตได้จะตกเป็นของรัฐเจ้าของทรัพยากรทั้งสิ้น⁷⁶

กรณีมีข้อสังเกตว่า รัฐที่เลือกใช้ระบบสัญญาบริการนี้ มักเป็นรัฐที่มีแนวคิดชาตินิยมเข้มข้น และมักเป็นรัฐที่มีข้อห้ามตามรัฐธรรมนูญให้เงินลงทุนต่างชาติมีสิทธิในการควบคุมหรือมีกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมของอย่างเด็ดขาด เช่น ประเทศซาอุดีอาระเบีย คูเวต และอิหร่าน ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วรัฐเหล่านี้ มักมีทรัพยากรปิโตรเลียมอุดมสมบูรณ์ หากแต่ต้องการความเชี่ยวชาญทางด้านเทคนิคของนักลงทุนต่างชาติ⁷⁷ ศาสตราจารย์ Peter Cameron ได้ให้ข้อสังเกตเอาไว้ว่า สัญญาบริการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมลักษณะนี้มักถูกใช้กับกลุ่มประเทศที่ความเป็นไปได้ในการค้นพบแหล่งปิโตรเลียมมีค่อนข้างสูง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือมีความเสี่ยงในแง่การค้นพบแหล่งปิโตรเลียมใน

⁷² สัญญาให้บริการของประเทศบราซิลข้อ 2.1 กำหนดให้ “The object of this Contract is the rendering by CONTRACTOR to PETROBRAS of the following services: 2.1.1 *Technical Services*: CONTRACTOR shall carry out all the Operations necessary to Exploration, Evaluation and Development of Petroleum Commercial Fields in the Service Area, under the provisions of this Contract. 2.1.2 *Financial Services*: CONTRACTOR shall furnish all funds required for the performance of the Exploration and Evaluation Operations and, in the event of a Commercial Field, all the funds necessary to the Development expenses and any other funds whatsoever necessary to the execution of this Contract, in accordance with the provisions hereof. 2.2 The Exploration and Evaluation Operations shall be carried out at the sole cost and risk of CONTRACTOR. ” โปรดดู Smith et al (n2), 483

⁷³ David Johnston, ‘How to Evaluate the Fiscal Terms of Oil Contracts’ in Macartan Humphreys, Jeffrey D. Sachs, and Joseph E. Stiglitz (eds), *Escaping the Resource Curse* (Columbia University Press 2007) 62.

⁷⁴ Smith (n49) 520.

⁷⁵ Ibid 521.

⁷⁶ Cameron (n56) 42.

⁷⁷ Easo (n22) 38.



ระดับต่ำ เพียงแต่รัฐเจ้าของทรัพยากรยังไม่ได้ดำเนินการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมเนื่องจากขาดเงินทุนและเทคโนโลยี เช่น ประเทศในแถบตะวันออกกลางและละตินอเมริกา⁷⁸

2.2.2 สัญญาบริการที่ผู้รับจ้างไม่ต้องรับความเสี่ยงภัย (pure service contract)

ในกรณีของสัญญาที่ผู้รับจ้างไม่ต้องรับความเสี่ยงภัยนั้น รัฐเจ้าของทรัพยากรซึ่งรวมถึงบริษัทน้ำมันแห่งชาติจะเป็นผู้รับความเสี่ยงทั้งปวง แต่ขณะเดียวกันรัฐหรือบริษัทน้ำมันแห่งชาติก็มีสิทธิได้รับปิโตรเลียมที่ผลิตได้ทั้งหมดเช่นกัน⁷⁹ โดยภายใต้เงื่อนไขสัญญาบริการชนิดนี้ บริษัทผู้ให้บริการจะทำหน้าที่ให้บริการรัฐในเรื่องเฉพาะเจาะจงต่าง ๆ เช่น การให้คำปรึกษา การดำเนินการทางวิศวกรรม การก่อสร้าง หรือการบริหารจัดการ ค่าตอบแทนของการให้บริการดังกล่าวจะอยู่ในรูปของค่าธรรมเนียมซึ่งเป็นจำนวนที่ถูกกำหนดไว้ตายตัวโดยมีพิกัดอิงถึงปริมาณน้ำมันที่ผลิตได้หรือความผันผวนของราคาน้ำมัน⁸⁰ โดยที่บริษัทผู้ให้บริการนั้นไม่ได้มีส่วนในความเป็นเจ้าของในกิจการผลิตปิโตรเลียม⁸¹ โดยที่การตัดสินใจเกี่ยวกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นหน้าที่ของคู่สัญญาฝ่ายรัฐ

2.3 สัญญากิจการร่วมค้า (joint venture)

สัญญากิจการร่วมค่านั้นมิได้มีความหมายที่แน่นอนและตายตัว⁸² อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วสัญญากิจการร่วมค้าหมายถึงความตกลงระหว่างคู่สัญญาเพื่อจัดตั้งวิสาหกิจขึ้นเพื่อดำเนินกิจการเป็นรายกรณี โดยคู่สัญญาทุกฝ่ายมีหน้าที่ต้องร่วมกันแบกรับความเสี่ยงจากการประกอบกิจการ⁸³ สาระสำคัญของสัญญากิจการร่วมค้าคือการที่คู่สัญญาทุกฝ่ายได้นำทรัพยากรที่จำเป็นต่อการประกอบกิจการมาเข้าร่วมกัน โดยที่คู่สัญญาทุกฝ่ายมีหน้าที่ร่วมกันประกอบกิจการกันอย่างต่อเนื่องและใกล้ชิดกัน (“continued close co – operation”)⁸⁴ ทั้งนี้ หากการประกอบกิจการประสบผลสำเร็จ คู่สัญญาทุกฝ่ายย่อมมีสิทธิร่วมกันแบ่งกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการร่วมดังกล่าว⁸⁵

สัญญากิจการร่วมค้าที่ตกลงกันเพื่อสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นสัญญาที่รัฐเจ้าของทรัพยากรได้ตกลงที่จะร่วมมือกับบริษัทน้ำมันเพื่อร่วมกันสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในอาณาบริเวณ

⁷⁸Cameron (n56) 42.

⁷⁹Easo (n22) 38

⁸⁰Radon (n52) 102.

⁸¹Easo (n22) 38.

⁸²Terence Daintith and Geoff Hewitt, *Daintith, Willoughby and Hill United Kingdom Oil & Gas Law* (3rd edition, Sweet & Maxwell 2011), para 1 - 617

⁸³Gerard M D Beans, *Fiduciary Obligations and Joint Ventures: The Collaborative Relationship* (Clarendon Press 1995) 19

⁸⁴*Ibid* 11

⁸⁵John Wilkinson, *Introduction to Oil and Gas Joint Ventures Volume one United Kingdom Continental shelf* (Oilfield Publications 1997) 39

ที่กำหนด โดยทั้งฝ่ายรัฐและบริษัทน้ำมันต่างร่วมดำเนินการอย่างจริงจัง⁸⁶ รัฐบาลของรัฐเจ้าของทรัพยากรจะไม่ต้องตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการอย่างโดดเดี่ยว หากแต่ที่บริษัทน้ำมันซึ่งเป็นคู่สัญญากิจการร่วมค้าทำหน้าที่ให้คำปรึกษาและช่วยเหลืออย่างใกล้ชิด ด้วยเหตุนี้ คู่สัญญาฝ่ายรัฐย่อมสามารถได้รับความช่วยเหลือทางเทคนิคจากบริษัทน้ำมันข้ามชาติที่มีความเชี่ยวชาญในการประกอบกิจการ⁸⁷ หากการร่วมประกอบกิจการประสบความสำเร็จกล่าวคือมีการค้นพบและผลิตปิโตรเลียมได้ คู่สัญญาทั้งฝ่ายรัฐและนักลงทุนจะเป็นเจ้าของปิโตรเลียมที่ผลิตได้ร่วมกัน ฉะนั้นรัฐจะได้รับประโยชน์ในแง่ของการร่วมเป็นเจ้าของปิโตรเลียมที่ผลิตได้ นอกจากนี้ ยังสามารถเลือกที่จะเก็บภาษีปิโตรเลียม หรือค่าภาคหลวงจากนักลงทุนเพิ่มเติมได้อีกด้วย⁸⁸

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ สัญญากิจการร่วมค้าเป็นทางเลือกที่ได้รับความนิยมน้อยกว่าสัญญาสัมปทานสมัยใหม่ ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียม และสัญญาแบ่งปันผลผลิต เนื่องจากเหตุผลสำคัญสองประการ ประการที่หนึ่ง รัฐเจ้าของทรัพยากรมีหน้าที่ต้องร่วมลงทุนและแบกรับความเสี่ยงในการประกอบกิจการ (ในกรณีของสัมปทาน ใบอนุญาต สัญญาแบ่งผลผลิต นักลงทุนจะเป็นผู้ลงทุนและแบกรับความเสี่ยง) ประการที่สอง ได้แก่ลักษณะที่ไม่แน่นอนของสัญญากิจการร่วมค้า กล่าวคือ คู่สัญญาทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายนักลงทุนจะต้องมีการตกลงและเจรจากันในรายละเอียดของสัญญาในประเด็นต่าง ๆ เช่น กำหนดว่าวัตถุประสงค์ของสัญญาว่าจะครอบคลุมถึงกิจการสำรวจพัฒนา และการดำเนินการหรือไม่ ความร่วมมือของคู่สัญญาและฝั่งเอกชนจะมีลักษณะอย่างไร การแบ่งผลผลิตที่ได้จากการร่วมประกอบกิจการมีลักษณะอย่างไร⁸⁹

บทสรุป

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์และเนื้อหาของเครื่องมือทางกฎหมายที่ถูกสร้างและพัฒนาขึ้นเพื่ออนุญาตให้บริษัทน้ำมันไม่ว่าจะเป็นบริษัทน้ำมันเอกชนหรือบริษัทน้ำมันแห่งชาติแล้ว จะเห็นได้ว่าเครื่องมือทางกฎหมายนั้นไม่ว่าที่อยู่ในรูปของสัมปทานปิโตรเลียมยุคใหม่ (modern petroleum concession) ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียม (exploration and production license) สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract) สัญญาบริการแบบที่ผู้ให้บริหารต้องแบกรับความเสี่ยง (risk service contract) และสัญญากิจการการร่วมค้า (joint venture agreement) ล้วนมีสาระสำคัญที่คล้ายคลึงกัน

⁸⁶Kirsten Bindemann, Production-Sharing Agreements: An Economic Analysis (Oxford Institute for Energy Studies October 1999) 10.

⁸⁷Jenik Radon, 'The ABCs of Petroleum Contracts: License-Concession Agreements, Joint Ventures, and Production-sharing Agreements' in Svetlana Tsalik and Anya Schiffrin (eds), *Covering Oil: A Reporter's Guide to Energy and Development* (Open Society Institute 2005)

⁸⁸Bindemann (n) 10 – 11.

⁸⁹Radon (n) 87 66.



ประการที่หนึ่ง เครื่องมือทางกฎหมายเหล่านี้ทำหน้าที่ให้อนุญาตแก่ผู้รับสัมปทาน ผู้รับใบอนุญาต หรือคู่สัญญาในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในเขตอำนาจของรัฐเจ้าของทรัพยากร โดยเรียกร้องให้บริษัทน้ำมันดังกล่าวจัดหาทุนไม่ว่าในรูปตัวเงินหรือความเชี่ยวชาญทางเทคนิค ที่จำเป็นต่อการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียม และที่สำคัญคือกำหนดให้ผู้รับสัมปทาน ผู้รับใบอนุญาต หรือคู่สัญญาเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการประกอบกิจการ⁹⁰ ในขณะเดียวกันรัฐเจ้าของทรัพยากรไม่ว่าจะอยู่ในสถานะผู้ให้สัมปทาน ผู้ให้อนุญาต หรือคู่สัญญา จะยังคงมีอำนาจในการควบคุมการประกอบกิจการของบริษัทน้ำมันได้ตามที่กำหนดในสัมปทาน ใบอนุญาต และสัญญา ผ่านข้อกำหนดเช่นการอนุมัติแผนดำเนินงานและงบประมาณ (work programmes and budgets) เป็นต้น

ในแง่ของผลประโยชน์ตอบแทน เครื่องมือทางกฎหมายแต่ละรูปแบบต่างมีวัตถุประสงค์ในการสร้างสมดุลระหว่างประโยชน์ของทั้งฝ่ายรัฐเจ้าของทรัพยากรและบริษัทน้ำมัน อย่างไรก็ตาม เครื่องมือแต่ละแบบอาจมีเงื่อนไขและข้อตกลงเกี่ยวกับผลตอบแทนของฝ่ายรัฐและบริษัทน้ำมัน (fiscal components) ที่แตกต่างกัน เช่น สัมปทานปิโตรเลียมและใบอนุญาต รัฐเจ้าของทรัพยากรจะได้รับประโยชน์ผ่านทางเครื่องมือและมาตรการทางภาษี เช่น ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม หรือภาษีทรัพยากรอื่น ๆ ในขณะที่ภายใต้ระบบสัญญานั้น การแบ่งผลประโยชน์ระหว่างรัฐและนักลงทุนจะถูกกำหนดโดยข้อสัญญาเป็นหลัก เช่น ข้อสัญญาว่าด้วย cost oil และ profit oil ของสัญญาแบ่งปันผลผลิต เป็นต้น อนึ่ง ไม่ว่าภายใต้ระบบภาษีหรือระบบสัญญา รัฐก็อาจกำหนดให้บริษัทน้ำมันมีหน้าที่ชำระโบนัสหรือค่าธรรมเนียมในรูปแบบอื่น ๆ ได้

ความแตกต่างประการสำคัญของเครื่องมือทางกฎหมายเหล่านี้ ได้แก่ กรรมสิทธิ์ ในทรัพยากรปิโตรเลียมที่ผลิตได้ ภายใต้ระบบสัมปทาน/ภาษี นักลงทุนจะได้รับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อปิโตรเลียมที่ผลิตได้เข้ามาในปากหลุม ในขณะที่ภายใต้ระบบสัญญานั้น บริษัทจะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในน้ำมันที่ผลิตได้ในลักษณะดังกล่าว (กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้อาจถูกโอนให้บริษัทน้ำมันในภายหลังได้) อย่างไรก็ตาม ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมนั้นไม่ได้ปัจจัยชี้ขาดอำนาจของรัฐเหนือทรัพยากรปิโตรเลียมเพียงประการเดียว ในขั้นตอนของการสำรวจและผลิตรัฐมีอำนาจควบคุมกำกับกำกับการดำเนินการของบริษัทน้ำมันผ่านทางเงื่อนไขที่กำหนดในสัมปทาน ใบอนุญาต หรือข้อสัญญาที่เกี่ยวข้อง ส่วนขั้นตอนหลังจากนั้น รัฐยังมีอำนาจมหาชนเหนือปิโตรเลียมที่ผลิตในเขตอำนาจรัฐตามกฎหมายอีกด้วย

ในเชิงประวัติศาสตร์ ประเด็นเรื่องความเป็นเจ้าของทรัพยากรปิโตรเลียมและการเกิดขึ้นของสัญญาแบ่งปันผลผลิตและสัญญาจ้างสำรวจและผลิตปิโตรเลียม นั้น เป็นผลพวงจากทัศนคติในแง่ลบของรัฐเจ้าของทรัพยากรต่อบริษัทน้ำมันข้ามชาติ ซึ่งรัฐเจ้าของทรัพยากรมักถูกเอารัดเอา

⁹⁰ อย่างไรก็ตาม สัญญาบางชนิดเช่น สัญญาบริการแบบที่ผู้ให้บริการไม่ต้องรับความเสี่ยง (pure service agreement) และสัญญากิจการร่วมค้า (joint venture agreement) รัฐไม่ได้โอนความเสี่ยงในการสำรวจและผลิตไปให้บริษัทน้ำมันทั้งหมด ในกรณีของสัญญาบริการแบบที่ผู้ให้บริการไม่ต้องรับความเสี่ยง รัฐเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงเอง ส่วนสัญญากิจการร่วมค้านั้น รัฐ “ร่วม” แบกรับความเสี่ยงกับบริษัทน้ำมันที่เป็นคู่สัญญา

เปรียบผ่านทางสัมปทานปิโตรเลียมแบบดั้งเดิม อนึ่ง ผู้เขียนได้จัดทำตารางแสดงความคล้ายคลึงและความแตกต่างของระบบและรูปแบบการให้อนุญาตบริษัทน้ำมันในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมตามตารางที่ 2 ด้านล่างนี้

ตารางที่ 2: ความเหมือนและความแตกต่างของระบบและรูปแบบการให้อนุญาตบริษัทน้ำมันในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม					
ประเด็นพิจารณา/รูปแบบของเครื่องมือทางกฎหมาย	สัมปทานปิโตรเลียมสมัยใหม่ (modern petroleum concession)	ใบอนุญาตสำรวจและผลิตปิโตรเลียม (exploration and production license)	สัญญาแบ่งปันผลผลิต (production sharing contract)	สัญญาบริการแบบที่ผู้ให้บริการต้องแบกรับความเสี่ยง (risk service contract)	สัญญากิจการร่วมค้า (joint venture agreement)
กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมในแหล่งกำเนิด (petroleum <i>in situ</i>)	เป็นของรัฐ	เป็นของรัฐ	เป็นของรัฐ	เป็นของรัฐ	เป็นของรัฐ
กรรมสิทธิ์ปิโตรเลียมที่ผลิตได้	เป็นของผู้รับสัมปทาน	เป็นของผู้รับใบอนุญาต	เป็นของรัฐ (อาจมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้บริษัทน้ำมันในภายหลัง)	เป็นของรัฐ	เป็นเจ้าของร่วมกันระหว่างรัฐและบริษัทน้ำมัน
ความเสี่ยงในการประกอบกิจการ	โอนไปยังบริษัทน้ำมัน	โอนไปยังบริษัทน้ำมัน	โอนไปยังบริษัทน้ำมัน	โอนไปยังบริษัทน้ำมัน	รัฐและบริษัทน้ำมันร่วมกันแบกรับความเสี่ยง
การควบคุมกำกับของรัฐและความร่วมมือระหว่างรัฐกับบริษัทน้ำมัน	บริษัทน้ำมันมีหน้าที่ประกอบกิจการตามเงื่อนไขและระยะเวลาที่สัมปทานกำหนด อีกทั้งตามแผนงานและงบประมาณที่รัฐอนุมัติ	บริษัทน้ำมันมีหน้าที่ประกอบกิจการตามเงื่อนไขและระยะเวลาที่ใบอนุญาตกำหนด อีกทั้งตามแผนงานและงบประมาณที่รัฐอนุมัติ	บริษัทน้ำมันมีหน้าที่ประกอบกิจการตามเงื่อนไขและระยะเวลาที่สัญญากำหนด อีกทั้งตามแผนงานและงบประมาณที่รัฐอนุมัติ	บริษัทน้ำมันอยู่ในฐานะผู้รับจ้างและดำเนินการตามที่สัญญากำหนดเป็นเงื่อนไขโดยรัฐเป็นผู้มีบทบาทตัดสินใจในเรื่องสำคัญ ๆ	รัฐและบริษัทน้ำมันร่วมกันประกอบกิจการอย่างใกล้ชิด



ประเด็น พิจารณา/ รูปแบบของ เครื่องมือทาง กฎหมาย	สัมปทาน ปิโตรเลียม สมัยใหม่ (modern petroleum concession)	ใบอนุญาต สำรวจและผลิต ปิโตรเลียม (exploration and production license)	สัญญาแบ่งปัน ผลิต (production sharing contract)	สัญญาบริการ แบบที่ผู้ให้ บริการต้องแบกรับความเสี่ยง (risk service contract)	สัญญากิจการ ร่วมค้า (joint venture agreement)
การแบ่ง ผลประโยชน์ ระหว่างรัฐ และบริษัท น้ำมัน	ค่าภาคหลวง, โบนัส, ภาษีเงิน ได้นิติบุคคล, ภาษีเงินได้ ปิโตรเลียม, ภาษีพิเศษหรือ ภาษีทรัพยากร อื่น ๆ	ค่าภาคหลวง, โบนัส, ภาษีเงินได้ นิติบุคคล, ภาษี เงินได้ปิโตรเลียม, ภาษีพิเศษหรือ ภาษีทรัพยากร อื่น ๆ	ค่าภาคหลวง, โบนัส, cost oil, profit oil, ภาษี เงินได้นิติบุคคล	ค่าธรรมเนียม การให้บริการ	รัฐและบริษัท น้ำมันร่วมกัน แบ่งปันผลิตที่ได้ จากการประกอบ กิจการ ตามที่ สัดส่วนที่สัญญา กำหนด

ทฤษฎีกับการจัดเก็บภาษีมรดก ในประเทศไทย

จิรนนท์ ไชยบุปผา*

บทคัดย่อ

การจัดตั้งทฤษฎีเป็นหนึ่งในวิธีการจัดการทรัพย์สินและวางแผนภาษีมรดกที่ได้รับความนิยมในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ สำหรับประเทศไทยแม้จะยอมรับให้นิติบุคคลสามารถจัดตั้งทฤษฎีได้ตามพระราชบัญญัติทฤษฎีเพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 ก็ตาม แต่กฎหมายดังกล่าวมิได้ยอมรับให้บุคคลธรรมดาจัดตั้งทฤษฎีได้แต่อย่างใด ประกอบกับกฎหมายภาษีการรับมรดกมิได้กำหนดให้ผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทฤษฎีมีหน้าที่เสียภาษี จึงอาจส่งผลให้บุคคลธรรมดาที่เป็นนักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีโอนทรัพย์สินของตนไปจัดตั้งทฤษฎีในต่างประเทศเพื่อหลบเลี่ยงภาษีมรดก จนอาจก่อให้เกิดการไหลออกของความมั่งคั่งและทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่เป็นธรรมสมดังเจตนารมณ์ที่แท้จริง

*น.บ. (เกียรตินิยมอันดับสอง) มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, น.ม. (สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, น.บ.ท. สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยทักษิณ.



Abstract

Trust is one of the property management and inheritance tax planning instruments that has become well-known in common law system countries. In Thailand, there is the Transactions in Capital Market Act B.E. 2550 that has been established by juristic persons, but it does not recognize trust set up by individuals. Moreover, inheritance tax law does not acknowledge trust as tax entity under Thai law. Accordingly, it affects the millionaire or business person tend to transfer their assets to abroad for establishing trust outside the country in order to shuffle their inheritance tax. It causes the outflow of the wealth which is an unfair tax collecting.

บทนำ

การจัดตั้งทรัสต์เป็นหนึ่งในวิธีที่ได้รับการยอมรับในแง่ของการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล โดยการจัดตั้งทรัสต์เกิดจากการที่บุคคลแสดงเจตนาเพื่อกำหนดความสัมพันธ์ของบุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่ ผู้ก่อตั้ง ทรัสต์ (Settlor) ทรัสต์ (Trustee) และผู้รับประโยชน์ (Beneficiary) ภายใต้หลักการว่าผู้ก่อตั้งทรัสต์จะมอบกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในทรัพย์สินของตนให้แก่ทรัสต์เพื่อให้ทรัสต์ถือกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิต่าง ๆ แทนผู้ก่อตั้ง ทรัสต์ รวมทั้งบริหารจัดการทรัพย์สินและมอบผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์¹ ซึ่งโดยทั่วไป การจัดตั้งทรัสต์มักได้รับการยอมรับในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา แต่อย่างไรก็ดี ในบางประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ (Civil Law) เช่น เยอรมัน ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น ได้มีการยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินด้วยเช่นกัน²

สำหรับประเทศไทยนั้น ก่อนประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับยังคงมีการยอมรับการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยโดยอาศัยหลักตามกฎหมายอังกฤษ จนกระทั่งในวันที่ 1 ตุลาคม 2478 เป็นต้นมา³ การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยไม่อาจกระทำได้อีกต่อไป เนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 1686 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า ***“อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดี หรือเมื่อตายแล้วก็ดีหาไม่มีผลไม่”*** อย่างไรก็ตาม ในปี พ.ศ. 2551 ได้มีการประกาศใช้ ***“พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550”***⁴ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อระดมทุนในตลาดทุน ประกอบกับได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในมาตรา 1686 โดยใช้คำว่า ***“อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วย นิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดี หรือเมื่อตายแล้วก็ดี หาไม่มีผลไม่ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อก่อตั้งทรัสต์นั้น”***⁵ ซึ่งการบัญญัติกฎหมายใหม่และการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ครั้งดังกล่าวสะท้อนถึงการยอมรับหลักการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นอีกครั้งแต่ยังคงจำกัดเฉพาะการทำธุรกรรมในตลาดทุนเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยจะกระทำได้ที่หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวมาข้างต้นก็ตาม แต่การจัดตั้งทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินโดยพินัยกรรมยังมีอาจกระทำได้⁶ และเมื่อปลายปี พ.ศ. 2558 ที่ผ่านมารัฐบาลได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมรดก

¹ สุชาติ ศิริวัฒนา. “กฎหมายทรัสต์ในประเทศไทย”. *วารสารการออมและการลงทุน*. ปีที่ 2 ฉบับที่ 37 (สิงหาคม, 2558), หน้า 1.

² กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. *ภาษีมรดกกับกฎหมายทรัสต์ของประเทศไทย: สิ่งที่ต้องหาไป*. หน้า 2, เข้าถึงข้อมูลได้ที่ <http://library.dip.go.th/multim6/edoc/2557/23361.pdf>, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

³ วันที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ใช้บังคับ

⁴ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 125 ตอนที่ 9 ก. วันที่ 14 มกราคม 2551

⁵ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 125 ตอนที่ 9 ก. วันที่ 14 มกราคม 2551

⁶ พินัย ณ นคร, *คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก*, (พิมพ์ครั้งที่ 4), (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2558). หน้า 387.



ในประเทศไทยส่งผลให้คนไทยบางส่วนวางแผนจัดการภาษีโดยการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นภายใต้กฎหมายต่างประเทศ ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้เองอาจส่งผลให้มีการไหลออกของความมั่งคั่งทางการเงินและทรัพย์สินของพลเมืองไทยไปยังต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น⁷ จนอาจกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยที่จะเกิดขึ้นได้ในอนาคต

บทความฉบับนี้ จึงมุ่งศึกษาประเด็นการจัดตั้งทรัสต์กับปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย โดยผู้เขียนได้แบ่งประเด็นในการศึกษาเป็น 4 ส่วน ได้แก่ ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับทรัสต์ ทรัสต์กับการวางแผนภาษีมรดก ปัญหาการจัดตั้งทรัสต์กับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย และบทส่งท้าย

1. ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับทรัสต์

1.1 ประวัติความเป็นมา

ทรัสต์เกิดขึ้นครั้งแรกในยุคโรมัน โดยเป็นทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นตามพินัยกรรม (testamentary trusts)⁸ ส่วนทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นในระหว่างที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ยังมีชีวิตอยู่ (inter vivos trust) ถูกพัฒนามาจากหลัก “Use” (ภาษาละตินใช้คำว่า “ad opus”) ของประเทศอังกฤษ⁹ ที่เกิดจากการก่อดินสัมพันธในลักษณะของการโอนทรัพย์สินให้แก่คนในครอบครัว¹⁰ ซึ่งเริ่มจากกลุ่มทหารที่ปราบในช่วงสงครามทำการโอนที่ดินให้แก่ผู้ที่ตนไว้วางใจซึ่งผู้รับโอนทราบเจตนาของเจ้าของที่ดินดีว่าเป็นการโอนไปเพื่อให้บุคคลนั้นจัดการผลประโยชน์แก่คนในครอบครัวของเจ้าของที่ดิน โดยที่ผู้รับโอนมิได้รับประโยชน์แต่อย่างใด¹¹ อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดปัญหาจากการที่ผู้รับโอนไม่ปฏิบัติตามคำมั่นสัญญาที่ให้ไว้แก่ผู้โอน กฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) กลับไม่สามารถเยียวยาความเป็นธรรมได้ เนื่องจากหลักกฎหมาย ณ ขณะนั้นยอมรับเฉพาะหลักกรรมสิทธิ์ (Ownership) ของผู้รับโอนเท่านั้น ส่วนผู้รับประโยชน์ไม่มีสิทธิในที่ดินดังกล่าวแต่อย่างใด¹² ส่งผลให้ศาลชานเซอร์ (Court of Chancery)¹³ ซึ่งได้ชื่อว่าเป็นศาลที่สร้างความเป็นธรรมได้นำเอาหลักเอคควิตี้ (Equity)¹⁴ มา

⁷ กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 1*, หน้าเดียวกัน.

⁸ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, *ความรู้เกี่ยวกับทรัสต์*, หน้า 4, เข้าถึงข้อมูลที่ https://www.set.or.th/th/products/listing/files/Know_trusts.pdf, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

⁹ Gilbert Paul Verbit. *The origins of the trust*. (Xlibris Corporation, 2002), p. 24.

¹⁰ Jone H. Langbein. “The Contractarian Basis of the Law of Trust”, *The Yale Law Journal*. [vol. 105: 625], p. 632.

¹¹ Paul S. Davies and Graham Virgo, *Equity & Trust: Text, Case, and Materials*, (Oxford: Oxford University Press, 2013), pp. 24 – 25.

¹² David J. Seipp. “Trust and fiduciary duty in the early common law”. *Boston university law review*. [Vol.91: 1011], p. 1014.

¹³ ศาลชานเซอร์ (Court of Chancery) บางท่านเรียกว่า ศาลเอคควิตี้ (Court of Equity) เป็นศาลที่ตัดสินคดีที่ศาลคอมมอนลอว์ในประเทศอังกฤษไม่สามารถให้การเยียวยาหรือสร้างความเป็นธรรมได้ โดยหลักเกณฑ์ที่ศาลชานเซอร์

ปรับใช้เพื่อปกป้องสิทธิของครอบครัวผู้โอนและผู้รับประโยชน์ โดยกำหนดให้ผู้รับประโยชน์ซึ่งไม่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอาจได้รับประโยชน์บางประการเหนือทรัพย์สินภายใต้ความตกลงเสมือนเป็นเจ้าของทรัพย์สิน โดยถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามหลักความเป็นธรรม (Equitable owner)¹⁵

จากหลักการดังกล่าวนี้เองส่งผลให้ทรัสต์เกิดขึ้นในเวลาต่อมา¹⁶ ซึ่งทำให้ทรัสต์มีลักษณะเฉพาะที่สำคัญ คือ การแบ่งแยกความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ประกอบด้วย เจ้าของกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย (legal ownership) และเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์ (beneficial ownership)¹⁷ และนิติสัมพันธ์ในลักษณะนี้เองได้ถูกนำมาใช้ในการบริหารจัดการทรัพย์สินอย่างแพร่หลายในกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ ไม่ว่าจะเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้กับคนในครอบครัว การจัดตั้งทรัสต์ในรูปขององค์กรธุรกิจ ตลอดจนการใช้ทรัสต์เพื่อการระดมทุนในตลาดทุน

1.2 ความหมายและประเภทของทรัสต์

อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยกฎหมายที่ใช้บังคับและการรับรองทรัสต์ (Convention on the law applicable to trusts and on their recognition) ได้ให้นิยามความหมายของ “ทรัสต์” ว่าเป็นความสัมพันธ์ทางกฎหมาย (Legal relationship) ที่เกิดขึ้นระหว่างมีชีวิต (inter vivos) หรือเมื่อถึงแก่ความตาย (on death) โดยบุคคล ซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งทรัสต์” (Settlor) มอบกองทรัพย์สินให้อยู่ภายใต้การควบคุมของ “ทรัสต์ตี” (Trustee) เพื่อประโยชน์หรือวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะอย่างหนึ่งอย่างใดแก่ “ผู้รับประโยชน์” (Beneficiary)¹⁸

สร้างขึ้นเรียกว่าหลักความเป็นธรรม (Equitable Rule) ซึ่งในอดีตคดีที่ต้องนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ต้องฟ้องต่อศาลชานเซอร์เท่านั้น แต่ในปัจจุบัน มิได้มีการแบ่งแยกระหว่างศาลคอมมอนลอว์และศาลชานเซอร์แต่อย่างใด โดยแต่ละศาลสามารถปรับใช้ทั้งหลักกฎหมายคอมมอนลอว์และหลักกฎหมายเอ็กคิวิตี้, โปรดดูเพิ่มเติมใน ฟินัย ณ นคร, **คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก**, (พิมพ์ครั้งที่ 4), (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2558), หน้า 383.

¹⁴ หลัก “เอ็กคิวิตี้” (Equity) หรือหลักความเป็นธรรมทางกฎหมาย เป็นหลักกฎหมายที่พัฒนาในอังกฤษและเวลส์ในยุคกลาง โดยอาศัยหลักสามัญฐานอันดั้งเดิม หลักศีลธรรม หลักศาสนา และหลักกฎหมายมาใช้ในการตัดสินคดีเพื่อแก้ไขปัญหาคือข้อบกพร่องที่กฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) ไม่สามารถบรรเทาความเดือดร้อนหรือสร้างความเป็นธรรมได้ โปรดดูเพิ่มเติมใน David J. Seipp, *supra note* 12, pp. 1014 -1016.

¹⁵ Ife Mark A., **The basis of the resulting trust: Academic theory and the courts**. Durham theses, Durham University. p.1, [Available at] Durham E – Theses Online <http://etheses.dur.ac.uk/4253/>, [Online] 20 May, 2016.

¹⁶ William Searle Holdsworth. *An Historical Introduction to the Land Law*. (London : Oxford University Press, 2008), pp.140 – 141.

¹⁷ Gilbert Paul Verbit, *supra note* 9.

¹⁸ Article 2 of Convention on the application on the law applicable to trusts and on their recognition



จากนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่าทรัสต์มีลักษณะเป็นนิติสัมพันธ์ในทางทรัพย์สินที่เกิดจากความไว้วางใจ¹⁹ (fiduciary relationship) โดยอาจจัดเป็นสัญญาเพื่อประโยชน์ของบุคคลที่สาม²⁰ (third party beneficiary contract) ซึ่งมีลักษณะเฉพาะดังต่อไปนี้²¹

1) กองทรัสต์แห่งทรัสต์ถูกตั้งขึ้นเป็นกองทุนต่างหากโดยไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งในทรัพย์สินของทรัสต์

2) กรรมสิทธิ์ในกองทรัสต์แห่งทรัสต์อยู่ในนามของทรัสต์หรือในนามบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่แทนทรัสต์

3) ทรัสต์มีอำนาจและหน้าที่ในการจัดการหรือจำหน่ายกองทรัสต์ให้เป็นไปตามข้อกำหนดในการจัดตั้งทรัสต์และมีหน้าที่พิเศษตามที่กฎหมายกำหนดตลอดจนต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นตามอำนาจและหน้าที่ทั้งหลายเหล่านั้น

4) ข้อสงวนที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์กำหนดเกี่ยวกับสิทธิและอำนาจบางประการ ตลอดจนการกำหนดให้ทรัสต์มีสิทธิต่าง ๆ ในฐานะผู้รับประโยชน์ต้องไม่ขัดแย้งกับการมีอยู่ของทรัสต์

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการก่อตั้งทรัสต์จะมีการแบ่งความรับผิดชอบและความเสียหายอย่างชัดเจน ซึ่งส่งผลให้กองทรัสต์ห่างไกลจากการล้มละลาย²² ทำให้การจัดตั้งทรัสต์ได้รับความนิยมในแง่ของการบริหารจัดการทรัพย์สิน

สำหรับการจัดแบ่งประเภทของทรัสต์นั้น อาจแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้หลายประเภท²³ ขึ้นอยู่กับว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดเป็นเกณฑ์ในการแบ่ง เช่น เกณฑ์การเกิดขึ้น เกณฑ์วัตถุประสงค์ในการก่อตั้ง เกณฑ์การมีอยู่จริง เกณฑ์หน้าที่ของทรัสต์ เป็นต้นอย่างไรก็ดีบทความนี้มุ่งอธิบายประเภทของทรัสต์โดยอาศัยเกณฑ์การเกิดขึ้น ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท²⁴ ได้แก่

1) **ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของผู้สัญญา** ได้แก่ ทรัสต์โดยชัดแจ้ง (Express trusts) และทรัสต์โดยปริยาย (Implied trust)

ทรัสต์โดยชัดแจ้ง คือ ทรัสต์ที่ผู้ก่อตั้งแสดงเจตนาที่ตั้งขึ้นโดยชัดแจ้งซึ่งอาจกระทำด้วยวาจาหรือกระทำด้วยลายลักษณ์อักษร²⁵ โดยที่ผู้ก่อตั้งอาจประกาศตั้งตนเองเป็นทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้อื่น หรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ทรัสต์เพื่อให้ยึดถือเป็นประโยชน์

¹⁹ John H. Langbein. *supra* note 10, p. 627.

²⁰ *Ibid*, p. 646.

²¹ Article 2 of Convention on the application on the law applicable to trusts and on their recognition

²² John H. Langbein. *supra* note 10, pp.667-668.

²³ บัญญัติ สุชีวะ, ทรัสต์, หน้า 31, เข้าถึงข้อมูลที่ http://elib.coj.go.th/Article/d9_1_4.pdf, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

²⁴ George P. Costigan, "The Classification of Trust as Express, Resulting, and Constructive", *Harvard Law Review*, (Vol. 27 : NO. 5), Mar. 1914, p. 437.

²⁵ *Ibid*.

แก่ผู้อื่น²⁶ เช่น ดำทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่ขาว เพื่อให้ขาวยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของเขียว หรือแดงมีที่ดินหนึ่งแปลง แต่ประกาศอย่างแข็งขันว่าตนจะยึดถือที่ดินนั้นเพื่อประโยชน์ของม่วง เป็นต้น

ทรัสต์โดยปริยาย คือ ทรัสต์ที่ถูกสันนิษฐานจากถ้อยคำในเอกสารหรือพฤติการณ์ว่า เจ้าของทรัพย์สินประสงค์จะให้ทรัสต์เกิดขึ้น แต่เจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้แสดงเจตนาก่อตั้ง ทรัสต์ขึ้นโดยแจ้งชัด²⁷ เช่น คำซื้อรถยนต์หนึ่งคัน แต่ระบุให้ใส่ชื่อขาวเป็นเจ้าของ ดังนี้ จะเห็นได้ว่าดำมิได้แสดงเจตนาจัดตั้งทรัสต์โดยชัดแจ้งแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ตามหลักเหตุผลที่ถือว่าดำเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์แสดงเจตนาตั้งตนเองเป็นทรัสต์โดยตนจำต้องถือรถยนต์ในฐานะของทรัสต์โดยต้องกระทำการเพื่อประโยชน์ของขาว เป็นต้น

2) **ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (Trusts arising by operation of law)** เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน (Resulting trust) หรือทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการตีความ (Constructive trust)

ทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (operation of law) หรือเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาโดยปริยาย (an implied intention) หรือเกิดจากทั้งสองกรณีก็ได้²⁸ โดยทรัสต์ประเภทนี้เกิดจากความไม่สมบูรณ์ในการจัดตั้งทรัสต์โดยชัดแจ้ง หรือความไม่สมบูรณ์ในการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ศาลจึงยอมรับให้เกิดทรัสต์อีกประเภทหนึ่งที่ผลประโยชน์ย้อนกลับไปสู่ตัวผู้ประสงค์จะก่อตั้งทรัสต์หรือเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมในทรัพย์สิน²⁹ เพื่ออุดช่องว่างทางกฎหมายบางประการ ด้วยเหตุนี้ จึงมีนักกฎหมายบางท่านเรียกทรัสต์ประเภทนี้ว่า “ทรัสต์ที่กลับมาเป็นประโยชน์ของผู้ก่อตั้งทรัสต์เอง”³⁰ ตัวอย่างทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน เช่น การที่บุคคลหนึ่งโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งโดยไม่ค่าตอบแทน แต่ไม่มีถ้อยคำใดในเอกสารแสดงว่าเป็นการให้โดยเสนหา หรือกรณีที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ไม่ได้มีการระบุการแสดงเจตนาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในกองทรัสต์ไว้ในตราสารเลย³¹ เช่นนี้ ย่อมสันนิษฐานว่าเป็นการก่อตั้งทรัสต์เพื่อประโยชน์ของตัวเอง

ทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการตีความ คือ ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการตีความตามหลักเหตุผลที่โดยไม่คำนึงถึงเจตนาของเจ้าของทรัพย์สินว่าประสงค์จะให้ทรัสต์ขึ้นหรือไม่ หรืออาจเปรียบได้ว่าเป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามสถานการณ์ (equity's chameleon)³² ทั้งนี้

²⁶ บัญญัติ สุชีวะ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 24*, หน้าเดียวกัน.

²⁷ George P. Costiga, *supra note 26*, pp. 437-438.

²⁸ Ife Mark A. *supra note 17*, p.2.

²⁹ สิริพันธ์ พลรบ, “รีซัลท์ทรัสต์ (Resulting Trusts หลักความเป็นธรรมที่น่าสนใจ”, *AJUL*, (Vol. III), August 2012, หน้า 143.

³⁰ บัญญัติ สุชีวะ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 24*, หน้า 32

³¹ ไพโรตดู สิริพันธ์ พลรบ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 30*, หน้า 147-148 เพิ่มเติม

³² GE Dal Pont, “Equity's Chameleon – Unmasking the Constructive Trust”, (1997), *Australian Bar Review*, p. 46.



เนื่องจากหลักเอคควิตีถือว่าหากปล่อยให้ผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินนั้นยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของตนเองแล้ว จะเป็นการทำลายความไว้นั้นที่เจ้าของทรัพย์สินมีต่อตน และเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรม ด้วย หลักเอคควิตีจึงสมมติว่าผู้นั้นยึดถือทรัพย์สินไว้ในฐานะเป็นทรัสต์ ทรัสต์เช่นนี้อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ก. มอบรถยนต์หนึ่งคันให้ ข. ยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของ ค. ถ้า ข. โดยสมยอมโอนทรัพย์สินนั้น ให้ ง. โดยมีได้รับความยินยอมจาก ค. และ ง. รู้ว่ารถยนต์นั้นตกอยู่ภายใต้ทรัสต์ ถือว่า ง. เป็นทรัสต์ ของรถยนต์คันนั้นเพื่อ ค. โดยการสมมติตามหลักเอคควิตี³³

นอกจากนี้ ทรัสต์ประเภทดังกล่าวนี้อาจเกิดขึ้นได้โดยการที่ทรัสต์ใช้ตัวทรัพย์สิน ภายใต้ทรัสต์เพื่อหากำไรให้ตนเอง ถ้าไรที่ได้มาก็ต้องยึดถือไว้ในฐานะเป็นทรัสต์เช่นกัน หรือเมื่อ ผู้ขายตกลงขายทรัพย์สินให้ผู้ซื้อ ระหว่างที่การซื้อขายยังไม่สมบูรณ์ ถือว่าผู้ขายเป็นทรัสต์ของ ทรัพย์สินที่ตกลงขายนั้นและยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อ หรือเมื่อผู้รับจ้างของขายทรัพย์สินที่จ้าง ได้เงินเกินกว่าหนี้จ้าง ก็นับว่าต้องยึดถือเงินส่วนที่เกินนั้นในฐานะเป็นทรัสต์แทนผู้จ้างหรือผู้รับ จ้างในลำดับหลัง³⁴

2. ทรัสต์กับการวางแผนภาษีมรดก

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปด้วยความ มีประสิทธิภาพและสร้างความเสมอภาคให้กับบุคคล³⁵ ซึ่งโดยทั่วไปแบ่งเป็น 2 รูปแบบ คือ การจัดเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate tax) การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก (Inheritance) ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีแต่ละรูปแบบมีหลักการที่แตกต่างกัน ดังนี้

(1) **การจัดเก็บภาษีจากกองมรดก** เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกทั้งหมด ของเจ้ามรดก และเป็นทรัพย์สินมรดกที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีจะ เกิดขึ้นเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น ภาระภาษีจึงตกอยู่กับกองมรดกของผู้ตาย³⁶

(2) **การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก** เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์สิน มรดกให้แก่ทายาท³⁷

³³ บัญญัติ สุขีวะ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 21*, หน้า 33.

³⁴ เรื่องเดียวกัน.

³⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 445.

³⁶ Rebecca S. Rudnick and Richard K. Gordon, "Taxation of Wealth", *Tax Law Design and Drafting*, (volume 1: International Monetary Fund: Victor Thuronyi, ed, 1996), p.1.

³⁷ *Ibid.*

นอกจากนี้ ในประเทศที่มีจัดเก็บภาษีมรดกมักมีการจัดเก็บภาษีจากการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ควบคู่กันไป³⁸ โดยภาษีจากการให้โดยเสน่หา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้รับได้รับจากผู้อื่นโดยเสน่หา ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันเจ้าของทรัพย์สินโยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินมรดกให้แก่ผู้อื่นในขณะที่ตนเองยังมีชีวิตอยู่เพื่อการหลบเลี่ยงภาระภาษีมรดกที่จะเกิดขึ้นหลังจากที่ตนถึงแก่ความตาย

อย่างไรก็ดี แม้ภาครัฐจะป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดกโดยการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปด้วย ก็ตาม แต่นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐียังมีช่องทางในการวางแผนภาษีอีกหลายช่องทาง และหนึ่งในนั้นก็คือ การจัดตั้งทรัสต์เพื่อการวางแผนภาษีมรดกนั่นเอง

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

สำหรับภาษีมรดกที่จัดเก็บในประเทศไทยในปัจจุบัน³⁹ ใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้⁴⁰

(1) บุคคลธรรมดาผู้มีสัญชาติไทย ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินครึ่งหนึ่งของคณะบุคคล ซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยด้วยเช่นกัน

(2) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

(3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกอาศัยหลักสัญชาติ ถิ่นที่อยู่ และสถานที่ตั้งของทรัพย์สินเป็นจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) ที่ทำให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

ส่วนทรัพย์สินมรดกที่จะใช้คำนวณเป็นฐานภาษีนั้นต้องเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งได้แก่

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

³⁸ *Ibid.*

³⁹ ประเทศไทยได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนที่ 72 ก ลงวันที่ 5 สิงหาคม 2558. โดยจะมีผลใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา

⁴⁰ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558



โดยหากผู้เสียภาษีเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยหรือบุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองให้เสียภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ ส่วนบุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เสียภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวง⁴¹

ส่วนกรณีที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย โดยนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ

นอกจากนี้ หลักการเสียภาษีมรดกได้กำหนดให้บุคคลที่ได้รับมรดกมาในคราวเดียวหรือหลายคราวรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมรดก โดยจะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท⁴² ในอัตราร้อยละ 10 แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะลดอัตราร้อยละเหลือร้อยละ 5⁴³ และหากผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด⁴⁴ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเสียภาษีการรับมรดกนั้นมิได้ส่งผลกระทบต่อผู้รับมรดกทุกคน แต่จะมีเพียงบุคคลบางกลุ่มเท่านั้นที่จะต้องแบกรับภาระภาษี

อย่างไรก็ดี มีผู้รับมรดกบางประเภทมิได้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี เช่น นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้มีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือคณะบุคคลที่มีได้มีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่ง หรือทรัสต์ เป็นต้น

2.3 การจัดตั้งทรัสต์เพื่อการวางแผนภาษีมรดก

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าทรัสต์เป็นนิติสัมพันธ์ที่ถูกนำมาใช้ในการวางแผนภาษีมรดก ซึ่งอาจอยู่ในรูปของทรัสต์ที่ตั้งขึ้นตามพินัยกรรม (testamentary trusts) หรือทรัสต์ที่ตั้งขึ้นขณะที่ผู้ก่อตั้งมีชีวิตอยู่ (inter vivos trust) เนื่องจากการจัดตั้งทรัสต์ค่อนข้างมีลักษณะยืดหยุ่น (flexibility) จึงง่ายต่อการจัดการทรัพย์สินเพื่อเป็นเกราะกำบัง (Offshore) ฐานภาษี⁴⁵ โดยลักษณะของทรัสต์ที่ถูกนำมาใช้เพื่อวางแผนภาษีมรดก เช่น ทรัสต์โดยเปิดเผย (Bare Trust) ทรัสต์เพียงสิทธิ

⁴¹ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

⁴² การคำนวณมูลค่าฐานภาษี ให้คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

⁴³ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

⁴⁴ มาตรา 3 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

⁴⁵ Elise Lin, Ron Shoemaker and Debra Kaweeiki. *Trust Primer*. p.1, [Available at] <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic01.pdf>, [Online] 25 June, 2016.

ครอบครอง (Possession Trust) ทรัสต์ตามความปรารถนา (Discretionary trust)⁴⁶ เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของคู่สัญญา

ทรัสต์โดยเปิดเผย เป็นทรัสต์ที่มีรูปแบบเรียบง่าย โดยที่ผู้รับประโยชน์จะมีสิทธิโดยสมบูรณ์ในกองทรัสต์ ซึ่งส่วนใหญ่จะนำมาใช้สำหรับการจัดการการลงทุนสำหรับผู้เยาว์หรือบุคคลบกพร่องในความสามารถ นอกจากนี้ ทรัสต์โดยเปิดเผยยังถูกนำมาใช้สำหรับผู้ที่ต้องการถือครองทรัพย์สินโดยไม่เปิดเผยชื่อเนื่องจากเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปอยู่ในกองทรัสต์ ชื่อเจ้าของกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย (Legal Ownership) จะปรากฏเป็นชื่อของทรัสต์ มิใช่ชื่อของผู้รับประโยชน์ ซึ่งต่างจากการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทซึ่งจะปรากฏชื่อของผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน⁴⁷

ทรัสต์เพียงสิทธิครอบครอง เป็นทรัสต์ที่ผู้รับประโยชน์มีสิทธิได้รับเงินได้สุทธิ (net income) จากกองทรัสต์ ซึ่งเงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว โดยทรัสต์ประเภทนี้มักถูกนำมาใช้เป็นพินัยกรรมมอบทรัพย์สินมรดกให้แก่ผู้อยู่ในความอุปการะซึ่งมักเป็นคู่สมรสเพื่อให้เขามีรายได้ตลอดช่วงเวลาที่มิชีวิตอยู่ และเมื่อคู่สมรสถึงแก่ความตายผลประโยชน์ดังกล่าวก็จะถูกถ่ายโอนไปยังบุตรหลานซึ่งเป็นทายาท⁴⁸

ทรัสต์ตามความปรารถนา เป็นทรัสต์ที่ทรัสต์มีอำนาจในการควบคุมและจัดการทรัพย์สินให้แก่ผู้รับประโยชน์ตามความปรารถนาของผู้ก่อตั้งทรัสต์ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์หรือจำนวนผลประโยชน์ที่ผู้รับประโยชน์จะได้รับ ซึ่งผู้ก่อตั้งทรัสต์อาจแสดงเจตนาต่อทรัสต์ด้วยบันทึกข้อตกลงที่ไม่เป็นทางการ (informal memorandum) หรือหนังสือแสดงเจตนาโดยชัดแจ้ง (letter of wishes) โดยทั่วไปทรัสต์ประเภทนี้มักเปลี่ยนแปลงไปตามบริบทหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อตัวผู้ก่อตั้งทรัสต์⁴⁹ เช่น เพื่อปกป้องทรัพย์สินจากการบังคับคดีของเจ้าหนี้ การรักษาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ไร้ความสามารถ และการวางแผนภาษี เป็นต้น

จากหลักการจัดเก็บภาษีและลักษณะของทรัสต์แต่ละประเภทดังกล่าวข้างต้น ส่งผลให้นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีที่อาศัยอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีพยายามหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือการแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นของสะสมหรือทรัพย์สินไม่มีทะเบียน เช่น เครื่องเพชร ทองคำ พระเครื่อง งานศิลปะที่มีชื่อเสียง เพื่อให้ฐานภาษีสำหรับคำนวณภาษีการรับมรดกในประเทศมีจำนวนลดลง⁵⁰ รวมไปถึงการ

⁴⁶ Trust & Inheritance tax planning. pp. 4-6, [Available at] http://www.taylorbracewell.co.uk/pdfs/Trust_And_Inheritance_Tax_Planning.pdf, [Online] 25 June, 2016.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม”, *Assumption University Law Journal*, ปีที่ 6 ฉบับที่ 1, (มกราคม – มิถุนายน, 2558), หน้า 54 – 55.



จัดตั้งทรัสต์เพื่อเป็นเกราะกำบังการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในประเทศอังกฤษและกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์⁵¹

4. ปัญหาการจัดตั้งทรัสต์กับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

จากหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเท่านั้นที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงทรัสต์ ซึ่งเป็นวิสาหกิจ (entity) ที่ได้รับการยอมรับในทางธุรกิจ อย่างไรก็ตาม แม้ประเทศไทยจะมีการยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์ภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุนก็ตาม แต่ไม่ได้ยอมรับให้มีการจัดตั้ง ทรัสต์ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา (party autonomy) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด จึงมีปัญหาน่าพิจารณาว่า หากบุคคลซึ่งมีสัญชาติไทยหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้จัดตั้งทรัสต์ขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ จะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศได้หรือไม่ อย่างไร

ต่อประเด็นปัญหาดังกล่าว พบว่า การจัดเก็บภาษีมรดกต่อผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทรัสต์ มีปัญหาเบื้องต้นในการตีความที่สำคัญ 2 ประการ ดังนี้

1. ปัญหา “สถานะทางกฎหมายของทรัสต์” (Status of trust)

เมื่อศึกษากฎหมายภายในของไทย พบว่า พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุนมิได้กำหนดให้ทรัสต์มีสถานะเป็นนิติบุคคล⁵² ทรัสต์จึงเป็นเพียงกองทรัพย์สินที่เกิดขึ้นตามสัญญาเท่านั้น ประกอบกับประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องมิได้รับรู้สถานะของทรัสต์ในฐานะของหน่วยภาษีแต่อย่างใด ซึ่งการขาดการรับรู้สถานะทางกฎหมายของทรัสต์ที่ชัดเจนอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีมรดก กล่าวคือ ในกรณีที่บุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ทรัสต์ที่ตั้งขึ้นในต่างประเทศหลังจากที่ตนถึงแก่ความตาย หากระบบกฎหมายภายในมิได้รับรองสถานะของทรัสต์ในทางกฎหมายหรือมิได้กำหนดให้ทรัสต์เป็นองค์กรธุรกิจที่มีสถานะเป็นหน่วยภาษี (Tax entity) ย่อมอาจส่งผลต่อปัญหาในการตีความว่าผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทรัสต์อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีมรดกตามกฎหมายไทยได้หรือไม่ อย่างไร

อย่างไรก็ดี เมื่อศึกษากฎหมายภายในและแนวปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นหนึ่งในประเทศต้นแบบที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ พบว่า ในอดีตประเทศฝรั่งเศส มิได้รับรู้สถานะของทรัสต์ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่งแต่อย่างใด⁵³ แต่ในทางปฏิบัติ ศาลฝรั่งเศสได้รับรองการจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ (foreign trust) โดยอาศัยหลักการที่

⁵¹Thomas P. Gallanis, “The trust in continental Europe: A Brief comment from a U.S. observer”, *Columbia Journal of European law online*, (Vol 18, 2), p.i.

⁵²สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 8*, หน้า 3.

⁵³Article 1130 of the Civil Code

บัญญัติไว้ในอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (Hague trust Convention) ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมิได้ลบล้าง บทบัญญัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ (mandatory rule)⁵⁴ แต่อย่างใด

สำหรับคดีตัวอย่างที่เกี่ยวกับการรับรองทรัสต์ในประเทศฝรั่งเศส เช่น คดี *Courtois and others v. De Gannay Heirs* ซึ่งตัดสินในปี ค.ศ. 1970 โดยศาลได้วางหลักว่า ทรัสต์เป็นข้อตกลงสองฝ่าย (bi-lateral agreement) ที่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของคู่สัญญาภายใต้หลักเสรีภาพในการทำสัญญาโดยการบังคับคดีให้เป็นไปตามเจตนาอาจอาศัยหลักการที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (Hague trust Convention)⁵⁵ เนื่องจากเป็นนิติสัมพันธ์ในทางระหว่างประเทศ

นอกจากนี้ ศาลได้วางหลักเพิ่มเติมว่า การก่อตั้งทรัสต์เป็นสิทธิในทางกฎหมายที่คู่สัญญาสามารถเลือกกฎหมายต่างประเทศ (foreign law) มาบังคับกับนิติสัมพันธ์ที่คู่สัญญาตกลงกันได้⁵⁶ สำหรับการบังคับคดีที่มีนิติสัมพันธ์เกี่ยวกับทรัสต์นั้น เนื่องจากการจัดตั้งทรัสต์เป็นไปตามหลักกฎหมายต่างประเทศจึงเปรียบเสมือนเป็นข้อตกลงทางกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ (Specific legal arrangement) ที่คู่สัญญาสามารถกำหนดเจตจำนงในทรัพย์สินของตนเองได้อย่างเสรี ดังนั้น การบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายจึงต้องอาศัยหลักกฎหมายต่างประเทศที่คู่สัญญาเลือก (chosen by the parties)⁵⁷ โดยที่บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่ลบล้างบทบัญญัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ ตลอดจนการจัดตั้งทรัสต์ที่จะได้รับการรับรองจะต้องมิใช่ทรัสต์ที่เกิดจากการฉ้อฉลซึ่งเป็นไปตามหลัก “*unefraude à la loi*” (Frauslegis)⁵⁸

ต่อมา ในปี ค.ศ. 2007 ฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติหลักเกี่ยวกับ “Fiducie” ไว้ใน Article 2011 ของประมวลกฎหมายแพ่ง โดยนำหลักการ “ความไว้นื้อเชื่อใจของกฎหมายโรมัน” (The Roman concept of fiducia) และเทียบเคียงหลักที่ใกล้เคียงกันของประเทศในกลุ่มซีวิลลอว์ เช่น ลักแซมเบิร์ก มาเป็นแนวทางในการร่างกฎหมาย โดยยังคงอยู่ภายใต้หลักการเดิมของทรัสต์ตามระบบคอมมอนลอว์⁵⁹

ทั้งนี้ ในประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศสให้นิยามคำว่า “Fiducie” ว่าหมายถึง การที่บุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งสิทธิ” หรือ “*Constituant*” (Settler) โอนทรัพย์สิน สิทธิใดหรือหลักประกัน หรือจัดตั้งกองทรัพย์สิน สิทธิหรือผลประโยชน์ในปัจจุบันหรืออนาคตให้แก่ผู้ที่ดินไว้วางใจ หรือ “*Fiduciaire*” (Trustee) เพื่อให้ผู้ที่ดินไว้วางใจถือครองไว้ต่างหากจากทรัพย์สินของตน และกระทำการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์อันมีลักษณะเฉพาะต่อ “ผู้รับประโยชน์” หรือ “*Beneficiaries*”

⁵⁴Step Bahamas. *The Legal and tax treatment of trusts in France*. p.2, Available at http://www.step.org/sites/default/files/Branches/treatment_france_trustsDec2002.pdf [Online] 26 June, 2016.

⁵⁵*Ibid.*

⁵⁶*Ibid.*

⁵⁷*Ibid.*

⁵⁸*Ibid*, p.3.

⁵⁹James Koessler, *Is there room for the trust in a civil law system? The French and Italian perspective*, Creative Commons Attribution-Noncommercial-NoDerivs 2.0 UK: England & Wales March 2012. p.7.



รายใดรายหนึ่งหรือหลายรายรวมกัน⁶⁰ โดย Fiducie จะต้องก่อตั้งโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือการแสดงเจตนาโดยชัดแจ้ง อย่างไรก็ตาม หาก Fudicie ก่อตั้งขึ้นโดยมีเจตนาเพื่อการบริจาคทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ให้แก่ผู้รับประโยชน์ การจัดตั้ง Fudicie ดังกล่าวตกเป็นโมฆะ⁶¹ ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าความหมายของ “Fiducie” ของฝรั่งเศสมีลักษณะใกล้เคียงกับทรัสต์ในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์

อย่างไรก็ดี จากการที่ฝรั่งเศสเริ่มยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์นี้เอง ส่งผลให้พลเมืองของฝรั่งเศสหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้จัดตั้งทรัสต์เพื่อหลบเลี่ยงภาษีมากขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภายในปี ค.ศ. 2011 เพื่อให้ทันกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น โดยได้บัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติภาษี (The General Tax Code) ใน Article 792-0 bis เกี่ยวกับการนิยามความหมายของทรัสต์ว่าหมายถึง “นิติสัมพันธ์ใดๆ ที่ก่อตั้งขึ้นตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายฝรั่งเศสหรือกฎหมายอื่นใด โดยบุคคลซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งสิทธิ” (Constituent) โอนทรัพย์สินหรือสิทธิหน้าที่ไปยัง “กรรมการ” (Director) เพื่อให้กรรมการจัดการเพื่อประโยชน์ของผู้รับประโยชน์ (Beneficiaries) หรือเพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ”⁶²

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวสอดคล้องกับนิยามของทรัสต์ใน Article 2 ของอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (The Law Application to trusts and on their Recognition) ซึ่งประเทศฝรั่งเศสได้รับรองไว้แต่ยังมีได้ให้สัตยาบัน⁶³ โดยผู้ก่อตั้งสิทธิเปรียบเสมือนเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์ ส่วนกรรมการเปรียบเสมือนเป็นทรัสต์

นอกจากนี้ ใน Article 990 Section D ของพระราชบัญญัติภาษี (The General Tax Code) ได้กำหนดให้ทรัสต์ที่สร้างขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอยู่ภายใต้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษี หากผู้ก่อตั้ง ทรัสต์หรือผู้รับประโยชน์มีสัญชาติฝรั่งเศสหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส⁶⁴

จึงอาจกล่าวได้ว่า ในปัจจุบันประเทศฝรั่งเศสได้ยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์ได้ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิในการแสดงเจตนาแต่คงจำกัดไว้เพียงบางประเภทเท่านั้น และในขณะเดียวกัน ได้มีการกำหนดให้ทรัสต์อยู่ภายใต้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกันบุคคลในทางกฎหมายประเภทอื่น ๆ ซึ่งแสดงถึงการยอมรับนิฐานะของทรัสต์ในระบบกฎหมายฝรั่งเศสนั่นเอง

⁶⁰โปรดดู the text of Senate No. 178 (2004-2005), Report No. 11 (2006-2007) โดย Henri de Richemont, on behalf of the Judiciary Committee and the minutes of proceedings of Senate of 17 October 2006. The plan of the trust is the subject of Title XIV of Book III of the Civil Code.

⁶¹Ibid.

⁶²Article 792-0 bis “all the legal relations created in the right of a State other than France, for a person who is a constituent, by act inter vivos or on death, in order to place the goods or duties under the supervision of a director, in the interests of one or more beneficiaries or for achieving a specific objective.”

⁶³Pateick Michaud, Tax treatment of trust in France, Available at <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/tax-treatment-of-trust-in-france-taxation-of-trust-in-france.html>, [Online] 7 July 2016.

⁶⁴Ibid.

2. ปัญหาเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สินหรือในผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์ (legal ownership)

สำหรับประเด็นความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์เป็นอีกหนึ่งประเด็นปัญหาเบื้องต้นในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยจะจัดเก็บจากผู้รับมรดก ดังนั้น หากบุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินของตนไปยังทรัสต์ที่ตนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ อาจมีปัญหาในการตีความว่า บุคคลใดเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมรดกให้แก่ประเทศไทยระหว่างทรัสต์กับผู้รับประโยชน์หรือทายาทตามหลักกฎหมายมรดก

ต่อประเด็นปัญหาดังกล่าว เมื่อพิจารณากฎหมายภายในของไทย พบว่า พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน ได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของทรัสต์ว่า เมื่อก่อตั้งทรัสต์ขึ้นแล้ว ทรัสต์ย่อมมีสิทธิตามกฎหมายเหนือกองทรัสต์ในฐานะผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้มีสิทธิเหนือกองทรัพย์สินและมีหน้าที่จัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และพระราชบัญญัตินี้⁶⁵ ส่วนผู้รับประโยชน์ย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการจัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และสิทธิอื่น ๆ ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และพระราชบัญญัตินี้⁶⁶ ซึ่งจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ทรัสต์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สิน ส่วนผู้รับประโยชน์เป็นเพียงผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์จากการจัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์หรือตามกฎหมายเท่านั้น ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อปัญหาในการตีความการจัดเก็บภาษีมรดกว่าหากทรัสต์อยู่ในสถานะที่ต้องเสียภาษีมรดก ภาระภาษีมรดกควรจะตกอยู่ที่บุคคลใด

เมื่อพิจารณากฎหมายภายในและแนวปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศส พบว่า ประเทศฝรั่งเศสมีแนวการตีความว่าผู้ก่อตั้งทรัสต์ยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์ เนื่องจากใน Article 544 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง (The Civil Code) ของประเทศฝรั่งเศสได้วางหลักเกี่ยวกับสิทธิในความเป็นเจ้าของว่า เจ้าของย่อมมีสิทธิโดยบริบูรณ์แต่เพียงผู้เดียวในทรัพย์สินที่ตนเองเป็นเจ้าของ (unitary and absolute type of ownership)⁶⁷ ดังนั้น การแบ่งแยกสิทธิในความเป็นเจ้าของตามหลักคอมมอนลอว์ (duality of ownership of trust assets) จึงไม่อาจรับรองได้ภายใต้กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส⁶⁸ ด้วยเหตุนี้ผู้รับประโยชน์จึงเป็นเพียงผู้รับประโยชน์จากกองทรัพย์สินของทรัสต์เท่านั้น หากเจ้าของกรรมสิทธิ์ตามหลักความเป็นธรรมตามนัยของกฎหมายคอมมอนลอว์แต่อย่างใด ส่งผลให้ผู้ก่อตั้งทรัสต์ ยังคงอยู่ในสถานะของเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์เช่นเดิม

อย่างไรก็ดี ฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศฝรั่งเศสได้พยายามนำหลักความเป็นเจ้าของในกองทรัพย์สินแห่งทรัสต์มาบังคับใช้ โดยกำหนดให้ทรัสต์เปรียบเสมือนเป็นตัวแทนผู้ก่อตั้งทรัสต์ที่มีสิทธิ

⁶⁵ มาตรา 18 (2) ของพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550

⁶⁶ มาตรา 18 (2) ของพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550

⁶⁷ Pateick Michaud *supra* note 63.

⁶⁸ *Ibid.*



ในการจัดการทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์ในขณะที่กองทรัพย์สินในทรัสต์จึงยังคงเป็นของผู้ก่อตั้งทรัสต์⁶⁹

สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส ยังคงคำนึงถึงบริบทของหลักเกณฑ์ข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดตั้งทรัสต์ โดยกำหนดว่าหากผู้ก่อตั้งทรัสต์ถึงแก่ความตายให้ถือว่ากองทรัพย์สินในกองทรัสต์ตกเป็นของผู้รับประโยชน์ตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ในการจัดตั้งทรัสต์ หากใช้ตกแก่ทายาทตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งทั่วไป ส่งผลให้ผู้รับประโยชน์มีหน้าที่ในการเสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินในกองทรัสต์จะตั้งอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ⁷⁰ แต่หากกองทรัพย์สินของทรัสต์ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ผู้รับประโยชน์จะถูกเรียกเก็บภาษีหากเข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้⁷¹

- 1) ผู้ก่อตั้งทรัสต์เป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในฝรั่งเศส (French – domiciled) หรือ
- 2) ผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในฝรั่งเศส (French – resident) ซึ่งหมายถึง ผู้ที่อยู่ในประเทศ

ฝรั่งเศส 6 – 10 ปี

ทั้งนี้ ทรัสต์จะเป็นผู้ทำหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม หากการก่อตั้งทรัสต์ได้มีการบริหารจัดการภายในรัฐ ผู้รับประโยชน์ย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั่นด้วยตนเอง⁷²

จะเห็นได้ว่า ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมรดกในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินไปยังทรัสต์ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งถือเป็นการขจัดปัญหาการตีความและลดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีมรดกในกรณีที่บุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินไปยังองค์กรธุรกิจที่ลักษณะเฉพาะและมีได้อยู่ในสถานะเป็นนิติบุคคล ซึ่งสะท้อนถึงการบัญญัติหลักกฎหมายที่พยายามสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นอย่างแท้จริง

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าปัญหาสถานะทางกฎหมายของทรัสต์และความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากทรัสต์ถือเป็นปัญหาเบื้องต้นในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยในกรณีที่บุคคลใดโอนทรัพย์สินไปอยู่ในกองทรัสต์ที่ได้จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือแนวการตีความที่ชัดเจนในการรับรองสถานะทางกฎหมายของทรัสต์ ตลอดจนนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งทรัสต์แต่อย่างใด ซึ่งอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Robert Anthony and Patrick Michaud, *Tax regime of trusts in france Article 14 of the rectified finance law on 2011*, Available at <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/3136919497.pdf>, [Online] 7 July, 2016.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

บทส่งท้าย

การจัดการทรัพย์สินโดยการจัดตั้งทรัสต์เป็นรูปแบบการจัดการทรัพย์สินที่ได้รับการยอมรับในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์แต่สำหรับประเทศที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ยังไม่ปรากฏหลักกฎหมายทรัสต์บัญญัติไว้อย่างชัดเจนเป็นรูปธรรม อย่างไรก็ตาม การรับรู้ถึงสถานะและนิติสัมพันธ์ในทางกฎหมายของทรัสต์เป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อประเทศที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ เพราะในปัจจุบัน นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีต่างให้ความสนใจในการจัดตั้งทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินของตนเอง ส่วนหนึ่งเพราะต้องการผู้เชี่ยวชาญในการเพิ่มมูลค่าสินทรัพย์และความมั่นคงของธุรกิจที่ตนเป็นเจ้าของ แต่อีกนัยหนึ่งคือการวางแผนการภาษีที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ด้วยเหตุนี้เอง บางประเทศในกลุ่มซีวิลลอว์ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ได้หันมาให้ความสำคัญกับหลักกฎหมายเกี่ยวกับทรัสต์เพื่อรองรับพัฒนาการในการจัดการทรัพย์สินของพลเมืองในประเทศของตน

สำหรับประเทศไทยนั้น แม้การจัดตั้งทรัสต์จะมีอาชกรกระทำได้ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ก็ปฏิเสธไม่ได้ว่าภายหลังจากที่รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ส่งผลให้นักธุรกิจและมหาเศรษฐีเป็นจำนวนไม่น้อยไปจัดตั้ง ทรัสต์ภายใต้หลักกฎหมายต่างประเทศ จึงมีปัญหาคือที่น่าพิจารณาว่า หากศาลไทยจะต้องพิจารณาประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่โอนทรัพย์สินไปยังกองทรัสต์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ศาลไทยจะมีทัศนะต่อประเด็นดังกล่าวอย่างไร ด้วยเหตุนี้เอง ประเทศไทยควรจะต้องมีการทบทวนถึงหลักเกณฑ์ทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมรดกต่อวิสาหกิจที่มีได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลภายใต้ระบบกฎหมายไทย เช่น ทรัสต์ หรืออีกนัยหนึ่ง อาจต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมและความเป็นไปได้ในการเข้าเป็นภาคีในอนุสัญญาว่าด้วยการบังคับใช้และรับรองทรัสต์ (the Law Applicable to Trusts and on their Recognition) ซึ่งเป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศที่กล่าวถึงกฎหมายที่ใช้บังคับตลอดจนการรับรองทรัสต์ที่มีนิติสัมพันธ์ในทางระหว่างประเทศ อันจะเป็นการขยายฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่มีชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีความเป็นธรรมสมดังเจตนารมณ์ที่แท้จริง