



วารสารนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
THAMMASAT LAW JOURNAL

ชื่อเรื่อง: ข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ปัญหาและแนวปฏิบัติในบริบทกฎหมายไทย

ชื่อผู้แต่ง: สรรค์ ตันติจิตตานนท์

การอ้างอิงที่แนะนำ: สรรค์ ตันติจิตตานนท์, ‘ข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ปัญหาและแนวปฏิบัติในบริบทกฎหมายไทย’ (2566) 52(4) วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์ 1080.

ผู้สนับสนุนหลัก

Tax and Legal Counsellors

Seri Manop & Doyle



**SATYAPON
& PARTNERS**

THAILAND Intellectual Property Law Firm

CHANDLER MHM

ผู้สนับสนุนร่วม



DS&B DOMNERN
SOMGIAT
& BOONMA

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHINNAVAT & PARTNERS LTD.

โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง

เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2109 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

ข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน :
ปัญหาและแนวปฏิบัติในบริบทกฎหมายไทย*
Article 7 “Business Profit” under Double Taxation
Agreement: Practice and Problems in the Context
of Thai Law

สรרך ตันติจิตตานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

Sann Tantichattanont

Assistant Professor, School of Laws, Mae Fah Luang University

วันที่รับบทความ 3 กรกฎาคม 2566; วันแก้ไขบทความ 26 สิงหาคม 2566; วันตอบรับบทความ 31 สิงหาคม 2566

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาดำเนินการและได้รับเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น ตามหลักที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน^{*} คือให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่แยกต่างหากจากบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ต่างประเทศแม้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นไม่ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแยกออกมาต่างหาก เห็นได้ว่าโดยเนื้อหาคำความเป็นจริงนั้นสถานประกอบการถาวรเป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งของธุรกิจทั้งหมดของวิสาหกิจนั้นโดยมีการควบคุมการดำเนินการทั้งหมดมาจากกลุ่มเดียวกัน แต่เมื่อยอมรับให้

* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัยเรื่อง “การจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ในบริบทกฎหมายไทย” เสนอต่อ สำนักงานปลัดกระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม ประจำปีงบประมาณ (2563).

แยกส่วนผลกำไรที่ได้รับผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว จึงมีปัญหาว่ากำไรส่วนไหนที่ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บ รวมถึงรายจ่าย และต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นควรจะถือว่าเกิดขึ้นในอัตราสัดส่วนเท่าไรในประเทศแหล่งเงินได้ เพราะกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้น แม้จะได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวรแต่รายจ่ายและต้นทุนในการดำเนินการนั้นส่วนหนึ่งย่อมมาจากการดำเนินการร่วมกันที่เกิดขึ้นในสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ซึ่งในเรื่องนี้ในกฎหมายไทยพบว่ายังไม่มีกฎหมายมารองรับอีกทั้งแนวปฏิบัติก็มีความคลุมเครือ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาความไม่แน่ชัดในการเสียภาษีของบริษัทข้ามชาติ

การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจเป็นเรื่องพบถึงปัญหาอยู่เสมอเนื่องจากโดยสภาพแล้วเป็นการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาได้รับเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งจะมีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีของบริษัทท้องถิ่นของประเทศแหล่งเงินได้ ในขณะที่กฎหมายไทยใช้บทบัญญัติเดียวกันในการคำนวณเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยและบริษัทต่างประเทศอันก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนสำหรับการเสียภาษีของบริษัทต่างประเทศที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังนั้น ในการบังคับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ภายใต้บริบทกฎหมายของประเทศไทยจึงเป็นเรื่องที่ควรจะต้องศึกษาเพื่อหาแนวทางในการนำเสนอถึงข้อกฎหมายและแนวปฏิบัติมารองรับโดยสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และแนวปฏิบัติที่ยอมรับกันระหว่างประเทศ

คำสำคัญ : อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ, สถานประกอบการถาวร, กำไรจากธุรกิจ

Abstract

Taxing foreign companies conducting business in a source country through a permanent establishment is considered operating as a separate entity according to the Double Taxation Agreement. The permanent establishment functions as a part of the overall enterprise controlled by the head office, but its profits are treated independently, generated from the source country. The difficulty lies in determining deductible expenses and taxing profits since the permanent establishment's profits stem from the source country, while expenses are incurred by the head office or elsewhere. Unfortunately, there are currently no regulations in place in Thailand to address this issue. Taxing business profits, especially for a permanent establishment, is always a complex matter. While Thailand's revenue code treats domestic and foreign



companies equally, the tax obligations for foreign companies remain unclear. It is crucial to conduct a thorough study of how business profits are taxed under the Double Taxation Agreement in order to propose new regulations that align with it.

Keywords: double taxation agreement, permanent establishment, business profits

1. บทนำ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ โดยภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นมีข้อบทที่กำหนดถึงประเภทของเงินได้หลายประเภท เช่น เงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ กำไรจากธุรกิจ เป็นต้น ในแต่ละข้อบทนั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีไว้แตกต่างกัน โดยทั่วไปการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศต่าง ๆ นั้นจะยึดตามแบบร่างต้นแบบของ OECD และของ UN

กรณีวิสาหกิจต่างประเทศจะเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่นั้น โดยหลักการแล้วจะต้องพิจารณาตามข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร หากมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้วประเทศแหล่งเงินได้จะได้สิทธิการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่วิสาหกิจนั้นได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวร คำถามสำคัญที่จะต้องพิจารณาประการต่อมาคือสถานประกอบการถาวรมานั้นจะเสียภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินได้เพียงใดนั้นเป็นเรื่องที่จะต้องพิจารณาตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ

ประวัติศาสตร์เรื่องสถานประกอบการถาวรมันมีมานานนับตั้งแต่เริ่มมีการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจก็เป็นเรื่องที่เกิดขึ้นพร้อมกับข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรเช่นกันซึ่งจะพบถึงการพัฒนาเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาตามช่วงเวลาจากการแก้ไข เปลี่ยนแปลงทั้งในร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และตามคำอธิบายต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

2. ข้อความคิดเบื้องต้น

ตามโครงสร้างต้นแบบของ OECD ก่อนปี 2010 และโครงสร้างต้นแบบของ UN จะพบว่าบัญญัติไว้โดยคล้ายคลึงกันแต่มีข้อแตกต่างบางประการคือ ตามต้นแบบของ UN วรรคที่ 3 จะมีรายละเอียดที่มากกว่าและจะตัดความในวรรคที่ 5 ตามต้นแบบของ OECD ออก ดังนั้นความตามต้นแบบของ UN จะมีเพียง 6 วรรค ส่วนต้นแบบของ OECD จะมี 7 วรรค ซึ่งจะพบว่าบทบัญญัติที่ใช้นั้นเป็นรูปแบบเดียวกันมาตลอดนับตั้งแต่ต้นแบบ OECD ปี 1963 จนกระทั่งต้นแบบ OECD ปี 2008

ข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ ตามโครงสร้างต้นแบบของ OECD¹ บัญญัติว่า²

¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD 2008) 26-27.

² 1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.



1. กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น

2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State *be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.*

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น

4. หากเป็นประเพณีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่จะกำหนดกำไรอันถือเป็นของสถานประกอบการถาวร โดยอาศัยมูลฐานแห่งการปันส่วนผลกำไรทั้งสิ้นของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่าง ๆ ของวิสาหกิจ มิให้ข้อความในวรรค 2 ตัดหนทางของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นจากการกำหนดกำไรเพื่อเสียภาษีโดยวิธีการปันส่วนผลกำไรอันอาจถือเป็นประเพณี อย่างไรก็ตาม วิธีการปันส่วนผลกำไรนั้นจะต้องเป็นวิธีที่มีผลตามหลักการต่าง ๆ ซึ่งกำหนดไว้ในข้อนี้

5. มิให้ถือว่ากำไรใด ๆ เป็นของสถานประกอบการถาวรโดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

6. เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติวรรคก่อน ๆ กำไรที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวร ให้กำหนดโดยวิธีเดียวกันเป็นปี ๆ ไป เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น

7. ในกรณีที่กำไรรวมไว้ซึ่งรายการเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญานี้ มิให้บทบัญญัติของข้ออื่นเหล่านั้นถูกระทบกระเทือนโดยบทบัญญัติของข้อนี้

โดยแต่ละวรรคของโครงสร้างต้นแบบของ OECD จะมีความหมายและวัตถุประสงค์โดยสังเขป คือ

ข้อบทที่ 7 วรรคแรก เป็นการกำหนดบทบัญญัติสำหรับการแบ่งสันปันส่วนสำหรับกำไรธุรกิจที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปในรัฐถิ่นที่อยู่ ยกเว้นในกรณีที่มิสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้จะกำหนดให้รัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และดำเนินกิจการถูกจัดเก็บภาษีตามผลกำไรที่แบ่งสันปันไปยังสถานประกอบการถาวรนั้น

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 กำไรที่แบ่งสันปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวรนั้นถือว่าเป็นกำไรที่ควรจะได้หากเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากและเป็นอิสระดำเนินการในกิจกรรมที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน สมมติฐานตามกฎหมายนั้นจะถือปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยที่แยกต่างหากและเป็นอิสระโดยวางบนพื้นฐานของหลัก arm's length

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 เป็นการกำหนดถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากวิสาหกิจระหว่างประเทศสำหรับสถานประกอบการถาวรที่จะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 4 กำหนดข้อยกเว้นข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 แต่โดยสถานการณ์ที่จำกัดเฉพาะคือให้ใช้เพียงในสถานการณ์ที่มีประเพณีในรัฐสามารถให้ใช้ได้ แต่ทั้งนี้จะต้องได้ผลลัพธ์ที่เป็นไปตามหลัก arm's length ด้วย

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 5 เป็นบทบัญญัติเพิ่มเติมถึงกำไรที่จะไม่แบ่งปันส่วนไปยังสถานประกอบการถาวรสำหรับการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 6 อธิบายถึงวิธีในการแบ่งส่วนของกำไรไปยังสถานประกอบการถาวรที่กำหนดว่าจะต้องเป็นวิธีเดียวกันในแต่ละปีภาษี ยกเว้นมีเหตุอันสมควรในการเปลี่ยนแปลง

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 7 กล่าวถึงความสัมพันธ์ในการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 กับข้อบทอื่น

ในการตีความและการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 นี้หากพิจารณาตามบทบัญญัติโดยละเอียดจะเห็นได้ว่าตีความยาก โดยเฉพาะในเรื่องความสัมพันธ์ในการบังคับใช้ระหว่างวรรคต่าง ๆ หากบทบัญญัติมีความขัดแย้งกันเกิดขึ้นจะมีปัญหาว่าความในวรรคใดอยู่ในฐานะที่ต้องบังคับเหนือกว่า กล่าวคือ หากบทบัญญัติตามความในวรรคแรกมีความขัดแย้งกับความในวรรคที่ 2 จะถือว่าความในวรรคแรกนั้นอยู่ในบังคับที่อยู่เหนือกว่าความในวรรคที่ 2 หรือจะต้องตีความว่าความในวรรคที่ 2 อยู่ในฐานะที่บังคับเฉพาะและเหนือกว่าความในวรรคแรก ซึ่งปัญหาการตีความในเรื่องนี้ได้นำไปสู่การบังคับใช้ที่ไม่สอดคล้อง และไม่ลงรอยกันระหว่างประเทศมาตลอดในช่วงก่อนปี 2008

3. ความหมายและความสัมพันธ์ระหว่างความในวรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 กับปัญหาในการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 ในช่วงก่อนปี 2010

หากพิจารณาถึงบทบัญญัติในต้นแบบข้อบทที่ 7 ที่บัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”

และข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 ที่บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น”

เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ในข้อบทที่ 7 ระหว่างความในวรรคแรก และวรรคที่สอง อาจเห็นได้ว่ามีความกำกวม และพบการตีความที่อาจเกิดขึ้นหลายแนวทาง ซึ่งพบว่าบางแห่งมีแนวความเห็น

ความในสองวรรคนี้มีความสอดคล้องกันโดยความในวรรคแรกนั้นถือเป็นหลักการสำคัญส่วนความในวรรคที่สองเป็นบทบัญญัติที่เสริมให้เกิดความชัดเจน แต่ในบางแห่งมีความเห็นอีกทางหนึ่งโดยมองว่าความในวรรคแรกและวรรคที่สองนี้ไม่มีความสอดคล้องกันโดยความในวรรคที่สองนั้นอยู่ในฐานะที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะซึ่งทำให้ต้องตีความในฐานะที่เห็นว่าความในวรรคแรก การตีความที่เกิดขึ้นโดยไม่สอดคล้องกันนี้สะท้อนต่อมาถึงการบังคับใช้หลักในการแบ่งปันผลกำไร และการคำนวณผลกำไรของสถานประกอบการถาวรที่แตกต่างกัน

3.1 คำอธิบายต้นแบบก่อนปี 2008 และวิธีการที่แตกต่างกันสองวิธีที่ถูกใช้ในการตีความในข้อบทที่ 7 วรรคแรก และวรรคที่ 2

ตามคำอธิบายต้นแบบของข้อบทที่ 7 ในช่วงก่อนปี 2008 พบว่ามีการให้แนวทางเกี่ยวกับการตีความความหมายของคำว่า “กำไรของวิสาหกิจ” เพียงเล็กน้อย แต่จะพบถึงการยืนยันในประเด็นที่ว่า “สิทธิในการจัดเก็บภาษีจะไม่ขยายไปถึงกำไรที่วิสาหกิจอาจได้รับจากรัฐนั้นนอกเหนือจากที่ผ่านทางสถานประกอบการถาวร” ในเรื่องนี้จึงเห็นได้ว่าตามแนวทางของ OECD นั้นจำกัดถึงขอบเขตการจัดเก็บภาษีของประเทศที่รับการลงทุนว่าไม่มีการใช้หลัก “force of attraction” ตามแนวทางต้นแบบของ UN แต่อย่างไรก็ตาม ยังคงมีคำถามที่เกิดขึ้นคือ “กำไรของวิสาหกิจ” ตามที่บัญญัติไว้นี้มีข้อกำหนดสำหรับสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศที่รับการลงทุนเพียงใด จากการศึกษาประวัติศาสตร์พบว่าแนวปฏิบัติที่มีมานั้นมีพัฒนาการในการตีความแยกเป็น 2 แนวทางหลักที่ใช้กันในประเทศสมาชิก คือ วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน (relevant business activity approach) และวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน (functionally separate entity approach) ซึ่งแต่ละแนวทางนั้นจะมีความแตกต่างกันในการตีความถึงความหมายของคำว่า “กำไร” ตามรายงานในปี 2008 จะพบถึงการวิเคราะห์ถึงการตีความใน 2 แนวทางดังกล่าว และการอภิปรายถึงความแตกต่างที่เกิดขึ้นในการตีความคำว่า “กำไร” ต่อมาในรายงานปี 2010 เมื่อทาง OECD ได้ให้การยอมรับถึงวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน ว่าถือว่าเป็นวิธีแบบทางการของ OECD (Authorized OECD Approach) และไม่ได้มีการกล่าวถึงวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันอีก

วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน³ คือวิธีที่ใช้ในการหาคำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 7 โดยตีความในวรรคที่ 2 ว่าอยู่ในฐานะที่ต้องบังคับใช้เหนือกว่าวรรคแรก

³ วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน (functionally separate entity approach) อาจพบชื่อเรียกต่างกัน ในหลายแห่ง เช่น วิธีหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก (separate entity method) หรือ วิธีแบ่งปันปันส่วนทางบัญชี (the allocation approach).

ซึ่งจากการตีความในวรรคที่ 2 ในส่วนที่บัญญัติว่า “..ให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรในส่วนที่พึงคาดหวังว่าสถานประกอบการถาวรมันจะได้รับถ้าสถานประกอบการถาวรมันเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระ.....” ถือว่าเป็นส่วนใจความสำคัญที่กำหนดให้สถานประกอบการถาวรมันเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากจากส่วนอื่นของวิสาหกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการคิดกำไรที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร

ส่วนวิธีการกรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน⁴ คือวิธีที่ถูกนำมาใช้โดยอ้างการตีความว่าความในวรรคแรกนั้นเป็นหลักสำคัญในการเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจและดังนั้นความในวรรคที่ 2 จะถูกตีความในทางที่ขัดหรือแย้งกับความในวรรคแรกไม่ได้ แนวทางนี้ยึดหลักจากการตีความในส่วนวรรคแรกในส่วนที่บัญญัติว่า “.... กำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรมัน” ซึ่งเห็นว่างั้นแล้วหากวิสาหกิจไม่มีกำไรเกิดขึ้นจะจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรไม่ได้

วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานและวิธีการกรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันเป็นวิธีในการใช้เพื่อกำหนดสมมุติฐานเบื้องต้นเพื่อคำนวณเงินได้จากกำไรธุรกิจ โดยทั้งสองวิธีนั้นเกิดขึ้นพร้อมกัน และได้ถูกนำไปใช้ในการใช้แบ่งส่วนของกำไรและค่าใช้จ่ายให้กับสถานประกอบการถาวรในช่วงระยะเวลา ก่อนคำอธิบายต้นแบบปี 2008⁵ ซึ่งการมีวิธีในการกำหนดเงินได้ถึงสองวิธีทำให้เกิดความแตกต่างกันในการตีความของประเทศสมาชิก OECD ในข้อบทที่ 7 แต่อย่างไรก็ดีเมื่อทั้งสองแนวทางต่างใช้หลัก arm's length และเมื่อผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นนั้นยังเป็นไปตามหลัก arm's length เช่นเดียวกัน ดังนั้นทั้งสองแนวทางนี้จึงต่างได้รับการยอมรับ⁶ แต่การตีความในสองลักษณะที่แตกต่างกันเช่นนี้ ทำให้เกิดปัญหาการไม่ลงรอยกันระหว่างประเทศต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจ

3.2 รายงานของ OECD ปี 2008 และรายงานของ OECD ปี 2010

พัฒนาการของแนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจของ OECD นั้นอาจแบ่งได้เป็นสองช่วง คือ ช่วงแรกตามร่างต้นแบบฉบับเดิมของ OECD ที่ได้ใช้ตลอดนับตั้งแต่ร่างต้นแบบ OECD ฉบับแรกในปี 1963 จนกระทั่งถึงก่อนปี 2010 ซึ่งตามร่างนี้จะพบว่าเหมือนกับต้นแบบของ UN ซึ่งได้

⁴ วิธีการกรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน (relevant business activity approach) กันอาจพบชื่อเรียกว่าวิธีหน่วยทางภาษีแบบเดี่ยว (single entity method) หรือ วิธีตามพื้นฐานทางบัญชี (the account -based approach).

⁵ Michael Kobetsky, *International taxation of Permanent Establishment* (Cambridge University Press 2011) 194.

⁶ เพิ่งอ้าง 219-221.

ใช้มาตลอดจนกระทั่งปัจจุบัน ซึ่งในระหว่างปี 2008-2010 OECD ได้ออกรายงานเรื่องการแบ่งปันปันส่วน ผลกำไรให้กับสถานประกอบการถาวร 2 ฉบับ คือ รายงานปี 2008⁷ และ รายงานปี 2010⁸ ภายหลังจากรายงานปี 2010 OECD จึงได้ออกร่างต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบฉบับใหม่ที่มีบทบัญญัติและคำอธิบายแตกต่างจากฉบับก่อนหน้าปี 2008 คือต้นแบบ OECD ปี 2010 ที่มีบทบัญญัติต่างจากร่างต้นแบบเดิม เพื่อให้สอดคล้องกับรายงานปี 2010 และดังนั้นจะเห็นว่าร่างต้นแบบของ OECD และ UN จะมีความแตกต่างกันนับตั้งแต่ปี 2010 นี้

(1) วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน (The relevant business activity approach)

การตีความในข้อบทที่ 7 ตามแนวทางแรกคือ “วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน” ตามแนวทางนี้ได้ให้คำจำกัดความถึง “กำไรของวิสาหกิจ” โดยอ้างถึงเฉพาะเพียงกำไรของกิจกรรมทางธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรได้มีส่วนร่วม ดังนั้น จึงใช้คำว่า “กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน” (relevant business activity) คำนี้ไม่มีปรากฏตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 7 และในคำอธิบายต้นแบบ แต่เป็นวิธีที่เกิดขึ้นจากแนวปฏิบัติของประเทศต่าง ๆ ที่ตีความถึงความหมายของถ้อยคำว่า “กำไรของวิสาหกิจ” ในข้อบทที่ 7 วรรคแรก ภายใต้วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนั้นถือว่าผลกำไรที่จะแบ่งปันปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องเป็นกำไรที่ปันส่วนโดยจะต้องไม่เกินกว่าผลกำไรที่ทั้งหมดของวิสาหกิจที่ได้รับจากกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันกับที่สถานประกอบการถาวรนั้นดำเนินการ กำไรของวิสาหกิจทั้งหมดจะถือว่าเป็นกำไรที่ได้รับจากธุรกรรมต่าง ๆ ที่ทำกับบุคคลภายนอกหรือเป็นกำไรที่ได้รับจากธุรกรรมที่ทำกับวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ทั้งนี้ ธุรกรรมที่ถือว่าทำขึ้นกับวิสาหกิจในเครือจะต้องถูกปรับปรุงไปตามหลักการเรื่องราคาโอนด้วย หากเห็นว่าราคาจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นไม่ได้สะท้อนไปตามหลัก arm's length⁹

สำหรับวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนั้นจะไม่ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยย่อยภายในวิสาหกิจระหว่างประเทศ เหตุผลในการใช้วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน คือ สามารถสะท้อนตามความจริงทางเศรษฐกิจว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นส่วนหนึ่งของวิสาหกิจอันเป็นหนึ่งเดียวกันทั้งหมดซึ่งเหตุผลนี้เป็นไปตามความเป็นจริงที่ไม่อาจจะมองข้ามได้เมื่อมีการแบ่งปันผลกำไรภายในวิสาหกิจ ภายใต้วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนี้เมื่อมีการกำหนดถึงค่าใช้จ่ายที่จะถือว่าตกเป็นของสถานประกอบการถาวร เมื่อมีการติดต่อทำธุรกรรมกับหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจจะไม่ได้รับอนุญาตให้คิดผลกำไรจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยภายในวิสาหกิจเมื่อติดต่อทำธุรกรรม

⁷ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (OECD 2008).

⁸ OECD, *2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments* (OECD 2010).

⁹ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (เชิงอรธ 7), para 61-62, 23.

กับสถานประกอบการถาวรนั้น ซึ่งการใช้วิธีการนี้จะมีประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้ วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันจะปันส่วนค่าใช้จ่ายให้กับสถานประกอบการถาวรตามต้นทุนที่บันทึกในประวัติดำเนินงานซึ่งหมายความว่าสามารถสับย้อนหลังไปได้ถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างวิสาหกิจระหว่างประเทศกับวิสาหกิจภายนอกได้

ตามมุมมองเดิมนั้นเห็นว่าสถานประกอบการถาวรยังมีสถานะที่ไม่เป็นอิสระซึ่งทำให้ไม่อาจตกลงทำสัญญากับสำนักงานใหญ่หรือหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจได้ ดังนั้น การบวกกำไรส่วนเพิ่ม (profit mark-up) สำหรับธุรกรรมการเข้าภายในวิสาหกิจ หรือการจ่ายเพื่ออนุญาตใช้สิทธิเป็นการชั่วคราวในสินทรัพย์ที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างที่เกิดขึ้นภายในวิสาหกิจนั้นโดยปกติแล้วจะไม่ถูกนำมาพิจารณาเพราะสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรนั้นถือเป็นวิสาหกิจเดียวกันจึงไม่สามารถที่จะตกลงทำสัญญากับตัวเองได้¹⁰

ประเด็นข้อพิจารณาที่สำคัญประการหนึ่งสำหรับกำไรของวิสาหกิจนั้น กำไรของวิสาหกิจทั้งหมดจะถูกนำมาพิจารณารวมกันทั้งในผลกำไรและผลขาดทุนที่ได้รับจากกิจกรรมทางธุรกิจนั้นภายในวิสาหกิจทั้งหมด การจำกัดสำหรับผลกำไรที่แบ่งปันให้กับสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 7 วรรคแรกนี้จะถูกกำหนดโดยต้องสัมพันธ์เฉพาะกับกำไรของกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์เกี่ยวข้องกันกับสถานประกอบการถาวรเท่านั้น หาก ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ นั้นได้รวมถึงการปฏิบัติงานโดยส่วนอื่นของวิสาหกิจด้วย และหากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นในส่วนอื่นนั้นเกิดผลขาดทุนขึ้น ผลขาดทุนนั้นจะทำให้ผลกำไรที่ได้รับลดน้อยลงและจะมีผลกระทบต่อกำไรของสถานประกอบการถาวรด้วย เพราะผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจะทำให้ผลกำไรที่มีทั้งหมดของวิสาหกิจจากกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนั้นลดลง แต่ทั้งนี้ หากผลขาดทุนจากกิจกรรมธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้นเห็นว่าเป็นส่วนหนึ่งของ ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ กับที่สถานประกอบการถาวรได้ดำเนินการก็จะมีผลทำให้กำไรที่แบ่งปันปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวรนั้นลดน้อยลง¹¹

ในทางปฏิบัติพบว่าการใช้ วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน ในประเทศต่าง ๆ ก็ยังคงมีแนวทางความเห็นที่แตกต่างกัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจะกำหนดถึงการใช้วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์ให้มีขอบเขตโดยกว้างหรือแคบเพียงใดในทางทฤษฎีจะส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการจำกัดถึงผลกำไรที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ กล่าวคือ หากการดำเนินการในส่วนอื่นของวิสาหกิจนั้นกำหนดถึงการแบ่งปันปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรโดยยังกำหนดถึงความหมายของคำว่า ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ ไว้โดยกว้าง เช่น วิสาหกิจมีผลิตภัณฑ์ใหม่ซึ่งผลิตโดยสำนักงานใหญ่และสถาน

¹⁰ Andres Waltrich, *Cross-Border Taxation of Permanent Establishments* (Kluwer Law International 2016) 29-30.

¹¹ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (เชิงอรรถ 7), para 63, 23.

ประกอบการถวาทำหน้าที่เพียงการกระจายสินค้า ในกรณีเช่นนี้หากพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อการค้นคว้าพัฒนาตัวสินค้าว่าถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสายการผลิตสินค้า ซึ่งหากสินค้าไม่ได้รับการตอบรับที่ดีในตลาดและต้องเลิกขายสินค้านี้ ถ้าถือว่า ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ นั้นเกี่ยวข้องกับรายการผลิตสินค้าสำหรับกิจกรรมทางธุรกิจนั้นทั้งหมด ก็จะต้องพิจารณารวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการค้นคว้าและพัฒนาผลิตภัณฑ์ด้วย ดังนั้นแล้วในการกำหนดกำไรจะไม่แบ่งปันส่วนในผลกำไรให้เฉพาะเพียงกิจกรรมการกระจายสินค้าเท่านั้น

หากกำหนดถึง ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ ให้นิยามแคบลงโดยไม่อิงรวมถึงสายการผลิต กรณีนี้เห็นได้ว่าจะทำให้ส่วนที่ทำงานร่วมกันในกิจกรรมโดยส่วนอื่นของวิสาหกิจลดน้อยลง ซึ่งในทางหนึ่งอาจจะทำให้ผลกำไรลดน้อยลง ตามตัวอย่างข้างต้น หากเปลี่ยนข้อกำหนดถึงความหมายของคำว่า ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน’ ให้แคบลง โดยกำหนดให้การแบ่งปันส่วนในผลกำไรให้กับสถานประกอบการถวาทำหน้าที่เฉพาะเพียงหน้าที่การกระจายสินค้า ผลกำไรของสถานประกอบการถวาทำหน้าที่อาจลดต่ำลง และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันก็อาจจะลดน้อยลง เพราะจะไม่รวมไปถึงบัญชีที่เกิดขึ้นจากการค้นคว้าและพัฒนาผลิตภัณฑ์

อย่างไรก็ดีในการกำหนดถึง ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน’ จะเริ่มมีความซับซ้อนยิ่งขึ้น เมื่อมีทั้งสถานประกอบการถวาทำหน้าที่และส่วนอื่นภายในวิสาหกิจได้เข้ามามีส่วนดำเนินการในกิจกรรมที่มีความคล้ายคลึงกัน ยกตัวอย่างเช่น วิสาหกิจมีสถานประกอบการถวาทำหน้าที่กระจายสินค้าใน 2 รัฐ เมื่อได้มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุมที่สร้างขึ้นโดยผู้กระจายสินค้าที่เป็นอิสระในแต่ละรัฐแล้วได้ผลลัพธ์ว่า มีผลกำไรที่แบ่งปันส่วนไปให้กับรัฐแรกในราคา 10 หน่วย และเกิดผลขาดทุนในรัฐที่สองในราคา 15 หน่วย เมื่อรวมผลกำไรในกิจกรรมธุรกิจที่เกิดขึ้นทั้งหมดเท่ากับเกิดผลขาดทุน 5 หน่วย กรณีเช่นนี้จะเกิดประเด็นขึ้นว่ารัฐแรกอาจกำหนดจำกัดนิยามของคำว่า ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน’ ให้อยู่เพียงในขอบเขตเฉพาะแต่ในหน้าที่งานการกระจายสินค้าในรัฐนั้น และไม่รวมพิจารณาถึงกิจกรรมการกระจายสินค้าที่เกิดขึ้นในรัฐที่สองเพื่อให้สถานประกอบการถวาทำหน้าที่ในรัฐแรกนั้นได้รับผลกำไรเพื่อจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้นหรือไม่

ในประเด็นนี้พบตามประวัติศาสตร์ว่าประเทศที่เป็นผู้รับการลงทุนเช่นรัฐแรกในกรณีนี้ มักแสดงให้เห็นว่าจะไม่ค่อยเต็มใจต่อการกำหนดถึงการแบ่งปันส่วนในผลกำไรโดยรวมถึงกิจกรรมที่สัมพันธ์กันในสถานประกอบการถวาทำหน้าที่อื่น เพราะจะทำให้เกิดผลรวมของกำไรลดน้อยลง¹²

อีกประเด็นหนึ่งที่พบว่ามีปัญหาเกิดขึ้นในวิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน คือช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมถึง ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน’ นั้นจะกำหนดอย่างไร ในประเด็นนี้จะพบ

¹² เฟ็งอ้าง, para 65, 24.

ความเห็นบางความเห็นเห็นว่าไม่ควรประเมินช่วงระยะเวลาเพียงปีเดียวกับสถานการณ์ที่เกิดกิจกรรมขึ้นทั้งหมด เพราะหากกิจกรรมธุรกิจมีผลขาดทุนเกิดขึ้นในปีหนึ่งอาจทำให้ไม่เกิดผลกำไรที่แบ่งกันไปยังสถานประกอบการถาวรในปีนั้น แต่ ‘กิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน’ นั้นอาจมีผลกำไรเกิดขึ้นเมื่อดำเนินการในช่วงระยะเวลาหลายปี นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่ยังอาจเกิดขึ้นอีกเมื่อประเทศที่รับการลงทุนกำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนบนสมมุติฐานว่ากิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กันนั้นควรกำหนดช่วงระยะเวลาที่นานมากกว่าหนึ่งปีเพื่อให้เกิดกำไรอย่างเหมาะสมซึ่งก็อาจมีผลกลายเป็นว่าสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศที่รับการลงทุนก็จะกว้างมาก และในบางกรณีจะพบได้ว่าบางประเทศได้กำหนดให้ “ผลกำไรของวิสาหกิจ” นั้นจะต้องถูกกำหนดแบ่งปันส่วนแก่สถานประกอบการถาวรด้วยแม้ว่าจะเกิดเหตุการณ์ขึ้นในช่วงระยะเวลาแตกต่างกันและอาจเกิดจากส่วนคนละส่วนภายในวิสาหกิจนั้นก็ตาม ซึ่งการต้องกำหนดผลกำไรจากช่วงเวลาที่แตกต่างกันเช่นนี้สืบเนื่องมาจากวงจรของธุรกิจและเศรษฐกิจนั้นอาจมีความแตกต่างกัน การกำหนดแบ่งปันผลกำไรที่เกิดขึ้นจึงคำนึงถึงความแตกต่างในข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมในแต่ละปีด้วย

ทั้งนี้ ในบางประเทศมีการกำหนดจำกัดถึง “กิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน” โดยอ้างอิงกับกำไรขั้นต้น บางประเทศกำหนดโดยจำกัดแยกกันระหว่างรายได้และรายจ่าย บางประเทศใช้การกำหนดจำกัดผลกำไรโดยวางบนกิจกรรมธุรกิจที่อ้างอิงกับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นร่วมกันกับส่วนอื่น ๆ ของวิสาหกิจ

เห็นได้ว่า วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนี้ เป็นแนวทางการตีความถึงกำไรของวิสาหกิจ ประกอบกับคำว่ากำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรตามความในข้อบทที่ 7 วรรคแรก โดยถือว่าความในวรรคแรกนี้สำคัญมากกว่าความในวรรคที่สอง ซึ่งจะพบว่า ในแต่ละรัฐตีความบังคับถึงกำไรของวิสาหกิจโดยมีขอบเขตที่แตกต่างกันไป ข้อดีของวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนี้เห็นว่าจะสะท้อนถึงผลกำไรของวิสาหกิจโดยรวมได้อย่างถูกต้องแม่นยำกว่า แต่ก็ยังคงมีข้อเสียในหลายประการ คือในการคิดกำไรของสถานประกอบการถาวรมันจะต้องรอการทำธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจของสถานประกอบการถาวรมันเกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกก่อน เพราะจะไม่มีแนวคิดกำไรสำหรับการติดต่อทำธุรกรรมภายในวิสาหกิจ และการกำหนดถึงกำไรนั้นอาจมีความยากลำบากยิ่งขึ้นหากมีกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กันกับสถานประกอบการถาวรมันเป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นในหลายประเทศ

(2) วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน (The functionally separate activity approach)

การตีความในข้อบทที่ 7 ตามแนวทางที่สองคือ ‘วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน’ (The functionally separate activity approach) วิธีนี้ยึดหลักการตีความตามบทบัญญัติที่ปรากฏ

ตามข้อบทที่ 7 วรรคที่สอง ซึ่งระบุว่า “.....ถ้าไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น” ตามวิธีการนี้จะไม่มีการจำกัดส่วนที่แบ่งปันปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวรโดยอิงกับผลกำไรทั้งหมดของวิสาหกิจ หรือเฉพาะธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรได้เข้าไปมีส่วนร่วม ซึ่งการใช้วิธีนี้จะมีผลทำให้ช่วยลดการเกิดภาษีซ้อนได้อย่างมีนัยสำคัญ ภายใต้วิธีการนี้จะตีความตามข้อบทที่ 7 วรรคแรก โดยให้ความสำคัญเฉพาะในบทบัญญัติที่กำหนดว่า “ถ้าไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น” ซึ่งเท่ากับว่าตามหลักการนี้จะไม่ยอมรับการใช้หลัก ‘force of attraction’

มีข้อโต้แย้งในเรื่องขอบเขตในการใช้สมมติฐานสำหรับวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานตามข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 ในคำอธิบายต้นแบบของช่วงก่อนปี 2008 โดยมีความเห็นว่าหลัก arm’s length นำมาใช้แบ่งปันผลกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรโดยถือเสมือนว่าเป็นหน่วยทางภาษีแบบแยกตามกฎหมาย ซึ่งตกลงทำธุรกรรมตามราคา arm’s length กับหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจ ซึ่งภายใต้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน การโอนที่เกิดขึ้นภายในวิสาหกิจจะถูกปฏิบัติโดยถือว่าธุรกรรมนั้นเกิดขึ้นโดยเป็นไปตามราคา arm’s length โดยมีการแบ่งปันผลกำไรให้กับหน่วยภายในวิสาหกิจที่ได้ทำการโอนตามที่ควรจะต้องถือว่าเกิดผลกำไรขึ้นได้ตามนั้นหากได้มีการโอนให้กับวิสาหกิจอิสระ ดังนั้น ตามวัตถุประสงค์เพื่อการแบ่งปันผลกำไรภายใต้ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 สถานประกอบการถาวรควรจะถูกปฏิบัติเช่นเดียวกันกับกรณีที่เป็นบริษัทลูก แต่ในความเป็นจริงแล้วสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นส่วนหนึ่งของวิสาหกิจซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน และขับเคลื่อนด้วยผลกำไรร่วมกัน ดังนั้น สำหรับวิสาหกิจระหว่างประเทศซึ่งต้องมีความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานภายในวิสาหกิจอย่างแน่นแฟ้น เช่น กรณีธนาคาร ซึ่งเห็นได้ว่าเกิดปัญหาในการนำวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานมาใช้ในทางปฏิบัติ

วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานที่นำมาใช้กับสถานประกอบการถาวรพบว่าได้รับการยอมรับนับตั้งแต่สมัย League of Nations ในปี 1933¹³ ซึ่งตามรายงานระบุว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีสถานประกอบการถาวรจะต้องถูกปฏิบัติในทางเดียวกับวิสาหกิจอิสระที่ได้ดำเนินงานภายใต้เงื่อนไขที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน และผลที่สืบเนื่องตามมามีการเก็บภาษีเงินได้ของสถานประกอบการถาวรนั้นจะถูกประเมินบนพื้นฐานบัญชีแบบแยก”

¹³ League of Nations, Report to the council on the fourth session at the committee (1933) 2.

การโอนสินทรัพย์และเงินทุนทั้งเข้าหรือออกจากสถานประกอบการถาวรนั้นเห็นว่าไม่ใช่ธุรกรรมทุกธุรกรรมที่จะใช้หลัก arm's length มากำหนดได้ทั้งหมด ปัญหาที่เกิดจากการใช้ข้อบทที่ 7 พบว่ามีข้อโต้แย้งในการบังคับใช้ในอุตสาหกรรมที่ควบคุมโดยวิสาหกิจระหว่างประเทศที่มีลักษณะความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานภายในอย่างแน่นแฟ้นกับการหาราคา arm's length เพราะการทำธุรกรรมระหว่างหน่วยงานภายในนั้นหาราคาที่เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระภายนอกนั้นทำได้ยาก กรณีเช่นนี้จะพบข้อโต้แย้งอย่างมากว่าหลัก arm's length เป็นวิธีที่ไม่มีความเหมาะสมในการนำมาใช้ปันส่วนกำไรและค่าใช้จ่ายไปยังหน่วยต่าง ๆ ภายในกิจการของวิสาหกิจระหว่างประเทศเพราะว่าตามหลักการที่ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากนั้นมีความขัดแย้งกับเหตุผลพื้นฐานในความสัมพันธ์ของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจระหว่างประเทศที่แท้จริงนั้นเป็นองค์ประกอบของวิสาหกิจเดียวกัน

กฎหมายสำคัญในการทำความเข้าใจถึงวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานคือ¹⁴ ในเรื่องความสัมพันธ์ของการรับรู้ผลกำไรกับเวลา เมื่อผลกำไรนั้นอาจแบ่งปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรในประเทศที่รับการลงทุน คำอธิบายต้นแบบของ OECD ข้อบทที่ 7 ได้กล่าวถึง “รัฐหลายรัฐพิจารณาแล้วเห็นว่าจะต้องมีการรับรู้ถึงผลกำไรที่เกิดขึ้นเมื่อสินทรัพย์ของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอาณาเขตรัฐได้ถูกโอนไปยังสถานประกอบการถาวรแห่งอื่น หรือสำนักงานใหญ่ของวิสาหกิจเดียวกันที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง” ตามวิธี ‘หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากตามหน้าที่งาน’ จะให้มีการแบ่งปันส่วนในผลกำไรนั้นให้กับสถานประกอบการถาวร แม้ว่าวิสาหกิจโดยรวมจะยังไม่รับรู้กำไรก็ตาม ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรได้ทำการผลิตสินค้าเสร็จสิ้น และโอนสินค้านั้นไปยังส่วนอื่นของวิสาหกิจเพื่อทำการกระจายสินค้าหรือทำการประกอบสินค้าต่อไป สถานประกอบการถาวรจะถือว่าได้มีการทำธุรกรรมเกิดขึ้น และรับรู้กำไรแล้ว ดังนั้นจะเห็นว่าการใช้วิธีนี้จะต้องมีการปรับปรุงการรับรู้เงินได้ตลอดเวลา

ประเด็นเรื่องการรับรู้ผลกำไรนี้เห็นได้ว่าเป็นความแตกต่างสำคัญระหว่างวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน และ วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันโดยทั่วไปแล้วจะไม่มีกำหนดยให้ผลกำไรนั้นจะต้องแบ่งปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวรจนกว่าวิสาหกิจจะติดต่อทำธุรกรรมกับวิสาหกิจอื่นจึงรับรู้ผลกำไร

กฎหมายสำคัญอีกประการหนึ่ง¹⁵ ที่จะทำให้เกิดความเข้าใจในวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานคือ ความสัมพันธ์ในการคำนวณผลกำไรที่แบ่งปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรว่า

¹⁴ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (เชิงอรรถ 7), para 70, 25.

¹⁵ เพิ่งอ้าง, para 71, 25.

กำหนดอย่างไร การใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานจะเริ่มต้นจากการติดต่อทำธุรกรรมของสถานประกอบการถาวรซึ่งจะรวมถึงการติดต่อทำธุรกรรมกับส่วนอื่นภายในวิสาหกิจของสถานประกอบการถาวรนั้นด้วย ซึ่งประเด็นนี้จะเห็นได้ว่าเป็นความแตกต่างกับวิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน เพราะในส่วนที่ถือเป็น ‘กำไรของวิสาหกิจ’ นั้นจะพิจารณาจากกิจกรรมทางธุรกิจที่วิสาหกิจทั้งหมดนั้นได้ดำเนินการ

อย่างไรก็ดี ในทางทฤษฎีแล้วการใช้วิธีทั้งสองวิธีที่กล่าวถึงนั้นควรจะต้องได้ผลลัพธ์ของ “กำไรของวิสาหกิจ” ที่เท่ากัน เพราะภายใต้ข้อบทที่ 7 วรรคที่สอง กำหนดให้ใช้หลัก arm's length กับทั้งสองวิธี แต่ในทางปฏิบัติเมื่อประเทศที่ลงทุนและประเทศที่รับการลงทุนสองประเทศใช้วิธีที่แตกต่างกันในการคำนวณผลกำไร ผลลัพธ์ของกำไรของวิสาหกิจก็อาจไม่เท่ากับและทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการเกิดภาษีซ้อนขึ้น

3.3 การยอมรับถึงแนวทางในการกำหนดถึงกำไรจากธุรกิจร่วมกัน : วิธีแบบทางการของ OECD

การใช้หลักการสองหลักการคือทั้งวิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน และวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน ตามคำอธิบายต้นแบบในช่วงก่อนปี 2008 ทำให้เกิดความสับสนในการตีความในข้อบทที่ 7 และเกิดความไม่แน่นอนขึ้น ประเด็นนี้ได้เคยถูกกล่าวถึงว่า¹⁶

“ตามข้อเท็จจริงยังคงมีอยู่ว่าการยอมรับถึงการใช้หลักการถึงสองหลักการนั้นนำไปสู่ความไม่แน่นอนอันอาจนำไปสู่ผลลัพธ์ที่ไม่ลงรอยกันว่าจะยึดหลักการใดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งมีขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงสถานการณ์เก็บภาษีซ้อนและปันส่วนการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างประเทศ เมื่อประเทศที่โอนจัดเก็บภาษีการโอนสินค้าหรือบริการบนพื้นฐานของราคาซึ่งบวกรวมผลกำไรซึ่งเป็นไปตามราคา arm's length ในขณะที่ประเทศที่รับโอนบันทึกบัญชีเพียงมูลค่าตามบัญชีท้องถิ่น หรือราคาต้นทุนตามบันทึกที่อยู่ในประวัติของสถานประกอบการถาวร

ปัญหายังทวีความรุนแรงขึ้นเมื่อประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจให้การบรรเทาภาระภาษีที่ถูกจัดเก็บโดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้นโดยการยกเว้นภาษีจากเงินกำไรทั้งหมดในสถานการณ์เช่นนี้การคิดคำนวณในผลกำไรที่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจ และการคำนวณในผลกำไรที่จะถูกเก็บภาษีโดยประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้นจะไม่สอดคล้องกัน ซึ่งจะนำไปสู่ภาวะการจัดเก็บภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์หรือภาวะที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเลยเกิดขึ้นได้”

¹⁶ OECD, *Issue in International Taxation no.5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments* (OECD 1994) 7-8.

โดยสรุปแล้วข้อบทที่ 7 เดิมใช้พื้นฐานตามหลัก arm's length ในการปฏิบัติต่อสถานประกอบการถาวรว่าถือเสมือนกับเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก แต่มีข้อโต้แย้งถึงขอบเขตของสถานประกอบการถาวรนั้นว่าจะถูกปฏิบัติในฐานะที่เป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากเพื่อวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันเงินได้และค่าใช้จ่ายให้กับสถานประกอบการถาวร ในข้อโต้แย้งนี้สะท้อนถึงทฤษฎีในหลัก arm's length ต่อการแบ่งแยกส่วนหนึ่งออกต่างหากจากส่วนรวมทั้งหมดที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานและวิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันทั้งสองวิธีมีความเป็นไปได้ที่เกื้อหนุนกัน แต่ถูกนำมาใช้อย่างไม่สอดคล้องกันทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ในข้อบทที่ 7 เดิม

แนวทางในการตีความข้อบทที่ 7 ในช่วงก่อนปี 2008 ได้ถูกตีความบังคับใช้โดยประเทศต่าง ๆ ในแนวทางที่แตกต่างกัน เห็นได้ว่าการตีความตามแนวคิดที่แตกต่างกันสองลักษณะนั้นส่งผลให้เกิดความสับสนและความไม่ลงรอยกันในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ แม้ว่าต่างใช้บังคับข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในบทบัญญัติเดียวกัน แต่เมื่อยังไม่มีการใช้วิธีการที่สอดคล้องกันตามมาตรฐานเดียวกันก็ย่อมทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการเกิดภาษีซ้อนหรือภาวะที่ไม่มีการถูกจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น และแม้ในกรณีที่สองประเทศใช้วิธีเดียวกันแต่กำหนดถึงขอบเขตรายละเอียดที่แตกต่างกันก็ย่อมที่จะทำให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน หากยังเป็นเฉพาะในกรณีที่สองรัฐใช้วิธีแตกต่างกัน คือเมื่อรัฐหนึ่งใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน แต่อีกรัฐหนึ่งใช้วิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน ความสับสนในการปฏิบัติและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นยังทำให้เกิดความเบี่ยงเบนมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าการทำธุรกิจในโลกสมัยใหม่กับการพัฒนาการค้าโลกที่มีการลงทุนในหลายประเทศของวิสาหกิจข้ามชาติจะยิ่งทำให้เผชิญกับการบังคับใช้วิธีการในการกำหนดถึงกำไรของวิสาหกิจที่แตกต่างกันเช่นนี้ ดังนั้น จึงเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดถึงมาตรฐานร่วมกันซึ่งเมื่อได้ตรวจสอบถึงแนวนโยบายด้านภาษี แนวทางในด้านการบริหาร และความสะดวกในการบังคับใช้แล้วเห็นว่าเพื่อให้บรรลุถึงมาตรฐานในการนำมาใช้ปฏิบัติร่วมกันจำเป็นที่จะต้องเลือกวิธีการหนึ่งในสองวิธีการตามที่กล่าวมาข้างต้น

ประเทศที่ใช้วิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันในการกำหนดถึงการเสียภาษีกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรเห็นว่าวิธีการนี้เป็นวิธีการที่ถูกกำหนดให้อยู่ในข้อบทที่ 7 วรรคแรก และเห็นว่าเป็นการบังคับตามถ้อยคำที่บัญญัติไว้อย่างชัดเจนตามต้นแบบของ OECD แต่ทว่าวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานนั้นถูกมองว่าเป็นวิธีที่น่าจะถูกนำมาใช้มากกว่าเพราะมีข้อสนับสนุนในการบังคับใช้อยู่ตามคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 7 ซึ่งหลายประเทศเชื่อว่าวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานควรถูกนำมาใช้มากกว่าเพราะมันสอดคล้องกับภาษามาตรับบัญญัติที่ปรากฏในข้อบทที่ 7 วรรคที่สอง และเป็นไปตามหลัก arm's length ที่บังคับใช้อยู่ตามข้อบทที่ 9 ด้วย หากมองจากมุมมอง

ว่าวิธีในการแบ่งปันในผลกำไรจากธุรกิจนั้นควรจะต้องเป็นวิธีที่สอดคล้องกับหลัก arm's length แล้วจะเห็นว่าวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานนั้นเหมาะสมกว่าเพราะจะไม่มีกำกวมในผลกำไรที่ได้แบ่งปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 7 วรรคที่สอง¹⁷

วิธีการทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนั้นต้องมีการกำหนดถึงผลกำไรรวมทั้งหมดที่ได้รับจากการลงทุนในทุกประเทศ แต่วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานนั้นพิจารณาเฉพาะธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรได้ทำการติดต่อซึ่งอาจจะเป็นธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรนั้นทำกับหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจ หรือธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรทำกับวิสาหกิจอื่น วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานจึงไม่มีการประเมินซ้ำว่าวิสาหกิจนั้นได้มีการทำธุรกรรมกับบุคคลภายนอกหรือไม่¹⁸ แต่วิธีการทางธุรกิจที่สัมพันธ์กันนั้นจะต้องมีการประเมินซ้ำซึ่งอาจเป็นช่วงระยะเวลาหลายปีในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับที่สถานประกอบการถาวรได้ดำเนินการนั้น

วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานจึงเป็นวิธีที่ถูกยอมรับมากกว่าเพราะสะท้อนถึงคุณลักษณะของการวิเคราะห์ที่ควรใช้หากสถานประกอบการถาวรนั้นถือเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหาก นอกจากนั้น การใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานยังแบ่งปันส่วนในผลกำไรในกิจกรรมทางธุรกิจที่มีความแตกต่างกันระหว่างวิสาหกิจถิ่นที่อยู่ และวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ได้อย่างเหมาะสมด้วย¹⁹

ภายหลังจากได้พิจารณาถึงข้อดีของทั้งสองวิธีการแล้ว ประเทศสมาชิก OECD ได้ตัดสินใจที่จะเลือกใช้ “วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน” ให้เป็น “วิธีแบบทางการของ OECD” (authorized OECD approach)²⁰ ซึ่งในเรื่องนี้เห็นได้ว่าวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานนี้ได้รับการสนับสนุนอย่างกว้างขวางจากความเห็นสาธารณะด้วย

วิธีแบบทางการของ OECD กำหนดผลกำไรให้แบ่งปันส่วนสู่สถานประกอบการถาวร โดยต้องเป็นกำไรที่สถานประกอบการถาวรควรจะได้รับในราคา arm's length หากสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากตามกฎหมายและดำเนินการในหน้าที่งานที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน ซึ่งเป็นการบังคับไปตามหลัก arm's length ภายใต้อธิบายข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 สำหรับในส่วนถ้อยคำที่ว่า ‘กำไรของวิสาหกิจ’ ตามข้อบทที่ 7 วรรคแรก นั้นมีความเห็นว่าจะไม่ควรถูกตีความโดยกระทบต่อจำนวน

¹⁷ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (เชิงอรรถ 7), para 73-74, 26.

¹⁸ ทั้งนี้ ยกเว้นในกรณีที่มีการใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานโดยใช้วิธี profit split method มากำหนดถึงผลกำไรอาจต้องแสดงถึงข้อมูลผลกำไรรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากทุกประเทศ.

¹⁹ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (เชิงอรรถ 7), para 77-78, 26-27.

²⁰ เพิ่งอ้าง, para 78, 27.

ผลกำไรที่ได้แบ่งปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวร ตามแนวทางนี้ยังคงยืนยันถึงประเด็นว่า ไม่ยอมรับหลัก force of attraction โดยถือว่า “สิทธิในการจัดเก็บภาษีจะไม่ขยายถึงกำไรที่วิสาหกิจได้รับจากรัฐนั้นนอกเหนือจากที่ผ่านสถานประกอบการถาวร”

3.4 การกำหนดกำไรของวิสาหกิจกับหลัก arm's length

หากพิจารณาถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 2 ของข้อบทที่ 7 ที่บัญญัติว่า “.....ในส่วนที่พึงคาดหวัง ได้ว่าสถานประกอบการถาวรมันจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรมันเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหาก และประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรมัน” ดังนั้นจึงเห็นว่า ผลกำไรที่จะแบ่งปันส่วนไปให้กับสถานประกอบการถาวรมันควรจะเป็นกำไรที่สถานประกอบการถาวร ได้รับในราคา arm's length เช่นเดียวกับว่าสถานประกอบการถาวรมันเป็น ‘วิสาหกิจที่แยกต่างหาก’ และประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน²¹

ตามถ้อยคำที่ปรากฏตามบทบัญญัติพบว่า มีจุดเริ่มต้นขึ้นนับตั้งแต่ร่างอนุสัญญาของ League of Nation ในปี 1933 ซึ่งได้ระบุถึงการให้หลัก arm's length ในบริบทของสถานประกอบการถาวร ตามที่ยังคงปรากฏในคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 7 ในปัจจุบัน ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า การใช้หลัก arm's length ถือว่าเป็นหัวใจสำคัญสำหรับข้อบทที่ 7 มาโดยตลอดนับตั้งแต่เริ่มใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และ ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวรจนกระทั่งปัจจุบันที่ยอมรับวิธีแบบทางการของ OECD ก็ยังคงใช้หลัก arm's length ซึ่งได้อ้างอิงถึงข้อบทที่ 9 เป็นจุดเชื่อมสำหรับแนวปฏิบัติเพื่อใช้ในการ แบ่งส่วนปันส่วนกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรอันเป็นไปตามบทบัญญัติข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2

อย่างไรก็ดี การนำหลัก arm's length โดยอ้างอิงถึงข้อบทที่ 9 เรื่องวิสาหกิจในเครือมาใช้กับ สถานประกอบการถาวรมันยังคงทำให้เกิดปัญหาขึ้นเพราะในการบังคับใช้ข้อบทที่ 9 เรื่องวิสาหกิจ ในเครือ นั้น เป็นการกำหนดให้ใช้สำหรับวิสาหกิจที่แยกต่างหากอย่างแท้จริงในทางกฎหมาย แตกต่างกับ กรณีของสถานประกอบการถาวรที่เป็นความจริงแล้วยังคงเป็นส่วนหนึ่งภายในวิสาหกิจนั้นอยู่²² ดังนั้น ตามคำแนะนำตามรายงานของ OECD คือ วิธีแบบทางการของ OECD นั้นควรนำมาใช้โดย การเทียบเคียงเพื่อแบ่งปันส่วนในผลกำไรไปให้กับสถานประกอบการถาวร และจะประยุกต์ใช้ โดยปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมสำหรับข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นตามข้อเท็จจริงระหว่างการเป็นสถาน ประกอบการถาวรที่เป็นส่วนหนึ่งของวิสาหกิจ กับการเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากตามกฎหมาย ดังนั้น

²¹ เฟ็งอ้าง, para 69, 25.

²² เฟ็งอ้าง, para 83, 27-28.

แล้วผลลัพธ์ระหว่างการเป็นสถานประกอบการถาวรกับการเป็นบริษัทในเครือนั้นอาจไม่ได้กำไรที่เท่าเทียมกันเพราะโดยทั่วไปแล้วจะเห็นว่ามีความแตกต่างในทางเศรษฐกิจระหว่างบริษัทในเครือกับสถานประกอบการถาวร จึงเห็นได้ว่าการเลือกวิธีการดำเนินงานในอีกประเทศหนึ่งของวิสาหกิจข้ามชาติบางกรณีจะเลือกดำเนินการโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรเพราะโครงสร้างของการเป็นสถานประกอบการถาวรมันจะเอื้ออำนวยประโยชน์ต่อด้านทุน ความเสี่ยงในทางเศรษฐกิจดีกว่า และทำให้เกิดผลกำไรโดยรวมมากกว่า แต่ในบางกรณีจะตั้งเป็นบริษัทลูกเพราะเหตุผลในทางด้านความเสี่ยงและลักษณะของการปฏิบัติการของการเป็นบริษัทจะมีรูปแบบที่สมบูรณ์ในรัฐนั้น

3.5 ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 : ข้อกำหนดถึงการหักค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวร

ข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 เป็นบทบัญญัติที่กำหนดถึงการหักค่าใช้จ่ายจากกำไรของสถานประกอบการถาวรซึ่งกำหนดว่า “ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรมัน รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรมันตั้งอยู่หรือที่อื่น”²³

ตามบทบัญญัตินี้ชี้ให้เห็นถึงการแบ่งส่วนของค่าใช้จ่ายให้กับสถานประกอบการถาวร ซึ่งไม่ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้นที่สถานที่ไหนโดยเป็นไปตามบัญชีตามจริงระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวร แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในรัฐแหล่งเงินได้นั้นด้วยว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องใช้เป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายจริงในทางธุรกิจและสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมาย

เห็นได้ในเบื้องต้นว่าความในวรรคที่ 2 จึงเป็นการกำหนดถึงเงื่อนไขของผลกำไรของสถานประกอบการถาวรมันว่าจะต้องสอดคล้องกับกำไรที่วิสาหกิจที่แยกต่างหากควรที่จะทำขึ้นได้ ส่วนความในวรรคที่ 3 กำหนดถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดถึงผลกำไรของสถานประกอบการถาวร²⁴ แต่จะเห็นได้ว่าการตีความเช่นนี้จะมีผลทำให้เกิดการใช้หลักการที่ไม่สอดคล้องกันเพราะวรรคที่ 2 นั้นวางหลักการให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากจากหน่วยอื่น แต่ความใน

²³ ตามประวัติของเนื้อหาในบทบัญญัตินี้ตามความวรรคนี้นพบว่าไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนับตั้งแต่ร่างต้นแบบฉบับปี 1963 ยกเว้นแต่ได้มีการแก้ไขคำว่า “In the determination of” จากร่างต้นแบบเดิมในปี 1963 เป็นคำว่า “In determining” ในปี 1977.

²⁴ Michael Kobetsky (เชิงอรรถ 5) 223.

วรรคที่ 3 กลับให้ถือเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากส่วนอื่นมาลงเป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรที่ถือแยกจากส่วนอื่นนั้น

อาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติในข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 มุ่งประสงค์ต่อการใช้ในประเด็นสำคัญสองประเด็น คือ *ประเด็นแรก* ตามบทบัญญัตินี้ถือเป็นพื้นฐานสำหรับการหักค่าใช้จ่ายสำหรับกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรว่าจะยอมให้ได้แต่เพียงตามเหตุผลที่สมควร สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และไม่ได้เกิดขึ้นเพื่อสำหรับสถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะนั้นไม่ควรจะยอมให้ลงเป็นรายจ่ายได้ *ประเด็นที่สอง* ตามข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 เป็นหลักการที่ต่อเนื่องจากข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 ซึ่งต้นทุนที่แบ่งสันให้กับสถานประกอบการถาวรควรจะสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามเงื่อนไขแม้ว่าจะเกินกว่าราคา arm's length ก็ตาม ในขณะที่ส่วนอื่นของวิสาหกิจจะไม่อาจได้รับขดเชยในต้นทุนที่เกินไปกว่าที่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์สำหรับสถานประกอบการถาวร²⁵

3.6 แนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายหลังปี 2010

ในคำอธิบายต้นแบบปี 2008 ของ OECD แสดงให้เห็นถึงจุดยืนในการใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานว่าเป็นวิธีแบบทางการของ OECD โดยตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นี้ปฏิเสธหลัก force of attraction ที่กำหนดให้ประเทศที่รับการลงทุนที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่อาจจะเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่สำหรับเงินได้ทั้งหมดที่วิสาหกิจได้รับในประเทศนั้นแม้ว่าเงินได้นั้นได้รับโดยไม่ได้ผ่านทางสถานประกอบการถาวรก็ตาม และภายหลังจากที่ออกรายงานของ OECD ปี 2010²⁶ ทาง OECD ได้ออกร่างต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบปี 2010²⁷ ตามมาซึ่งตามร่างต้นแบบฉบับใหม่นั้น

²⁵ OECD, *Discussion Draft on the attribution of profits to permanent establishment* (OECD 2001), para 169, p.38.

²⁶ ในรายงานของปี 2010 ของ OECD รวมทั้งต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD จะพบการใช้คำว่า “วิสาหกิจที่แยกต่างหากและเป็นอิสระ” (separate and independent enterprise) ถูกนำมาใช้แทนคำว่า “วิสาหกิจที่แยกต่างหาก” (distinct and separate enterprise) ที่ใช้มาแต่เดิม.

²⁷ OECD Model 2010. Article 7

“1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

ได้แก้ไข เปลี่ยนแปลงข้อความในข้อบทที่ 7 เหลือเพียง 4 บรรทัด เท่านั้น เพื่อให้บทบัญญัติในข้อบทที่ 7 สอดคล้องกับรายงานของ OECD ปี 2010 ที่ใช้วิธีแบบทางการของ OECD เป็นวิธีในการหากำไรจากธุรกิจ²⁸

ในขณะที่ฝั่ง UN ในปี 2011 ได้ออกร่างต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบที่ได้กำหนดทิศทางใหม่ ว่าให้การยอมรับตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ปี 2008 และโน้มเอียงไปในทางที่ยอมรับวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกต่างหากว่าเป็นแนวปฏิบัติที่ยอมรับเช่นกัน แต่ไม่ยอมรับตามรายงานของ OECD ทั้งนี้ ร่างต้นแบบของ UN นั้นยังคงมีจุดยืนในเรื่องการใช้หลัก force of attraction อันเป็นประเด็นสำคัญ ประเด็นหนึ่งที่ตามรายงานของ OECD นั้นแสดงว่าไม่สอดคล้องตามหลักการในวิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งาน

ความแตกต่างของร่างต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN จึงเห็นได้ชัดว่ามีความแตกต่างหากจากกันนับตั้งแต่ปี 2010 นี้ สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นจะปรากฏถึงการใช้นำแนวทางตามต้นแบบ OECD ก่อนปี 2010 และตามต้นแบบของ UN แต่จะไม่พบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงตามร่างต้นแบบของ OECD ฉบับใหม่หลังปี 2010

2. For the purposes of this Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting State and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.”.

²⁸ ปัจจุบันประเทศไทยได้ทำการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศอื่นทั้งสิ้น 61 ฉบับ แต่ยังไม่ปรากฏเนื้อหาในข้อบทที่ 7 ฉบับที่ตกลงทำการเจรจาตามแนวทางข้อบทที่ 7 ตามร่างต้นแบบฉบับใหม่ของ OECD นี้.

4. ปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

การเสียภาษีเงินได้จากการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยปัจจุบันยังคงมีความคลุมเครืออยู่มาก ด้วยเหตุว่าประเทศไทยนั้นใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัทที่จดทะเบียนขึ้นที่ต่างประเทศและดำเนินกิจการในประเทศไทย เช่นเดียวกับบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศไทย ตามมาตรา 66 และบริษัทต่างประเทศที่อยู่ภายใต้บังคับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นอาจได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งจากการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทที่ 5 และการเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจตามข้อบทที่ 7 ที่ปัจจุบันยังไม่แน่วปฏิบัติในเรื่องการเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ออกมาเป็นเฉพาะ นอกจากนี้จากการศึกษาพบว่าที่ผ่านมาประเทศไทยยังไม่เคยวินิจฉัยตีความในข้อบทที่ 7 และให้คำอธิบายถึงการจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจอย่างเป็นระบบและการบังคับใช้โดยแสดงถึงความเชื่อมโยงสัมพันธ์กันระหว่างบทบัญญัติในวรรคต่าง ๆ อีกทั้งไม่มีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ออกมาใช้บังคับกับการถือการเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรและกำไรจากธุรกิจเป็นเฉพาะด้วย จุดยืนในการตีความและบังคับใช้ในเรื่องนี้จึงเห็นได้ว่ามีความคลุมเครืออย่างมาก อันจะปรากฏสะท้อนให้เห็นจากคำพิพากษาในบางเรื่องที่จะยกมาในที่นี้

4.1 คำพิพากษาบางเรื่องเกี่ยวกับการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจาก ธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 ธนาคารดอยซ์แบงก์ โจทก์

คดีนี้มีประเด็นเรื่องการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่ศาลได้ให้คำวินิจฉัยว่า โจทก์ได้นำสืบถึงวิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายเฉลี่ยจากค่าใช้จ่ายที่มีผู้สอบบัญชีรับรองมา โดยใช้รายจ่ายของสำนักงานสาขาในประเทศไทยที่จ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับพนักงานและต้นทุนในการบริหารงานอื่นที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของสาขาต่าง ๆ ทั่วโลกที่เฉลี่ยมาตามปริมาณงานที่ทำตามความเป็นจริงให้แก่แต่ละสาขา (Working Capacity หรือ Time Spent Basis) ส่วนจำเลยอ้างเพียงว่าฝ่ายโจทก์ไม่มีพยานมานำสืบแสดงให้เห็นว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีขึ้นเพื่อประโยชน์ของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งในคำชี้แจงของฝ่ายโจทก์แสดงถึงส่วนค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่อ้อยละ 97.76 ที่เหลือร้อยละ 2.24 ในปีภาษี 2533 และร้อยละ 97.88 และเหลือร้อยละ 2.12 ในปี 2534 ซึ่งในส่วนที่เหลือได้ส่งเฉลี่ยให้สาขาทั่วโลก รวมทั้งสาขาในประเทศไทย โดยค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่เฉลี่ยมายังสถานประกอบการถาวรใน

ประเทศไทยเหลือไม่ถึงร้อยละหนึ่ง ซึ่งน้อยมาก ศาลจึงเห็นว่าค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่โจทก์นำมาหักจากการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์จึงสมเหตุผลแล้ว

ความเห็นของผู้เขียนต่อคำพิพากษาของศาลและข้อสังเกตบางประการในคดีนี้ ศาลได้ให้การยอมรับถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่เกิดขึ้นที่อื่นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ โดยศาลให้การวินิจฉัยยอมรับถึงการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายของฝ่ายโจทก์ เพราะศาลเห็นว่าค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่เฉลี่ยมายังสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยไม่ถึงร้อยละหนึ่งซึ่งน้อยมาก ผู้เขียนเห็นว่าการยอมรับถึงการให้เฉลี่ยค่าใช้จ่ายนั้นควรต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการคำนวณ และวินิจฉัยว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือไม่ ไม่ใช่พิจารณาด้วยเหตุผลว่ามีค่าใช้จ่ายน้อย จึงยินยอมให้เฉลี่ยค่าใช้จ่ายได้ เพราะการให้เหตุผลเช่นนี้จะยังคงทำให้เกิดปัญหาคำถามต่อไปอีกว่า จำนวนมากน้อยเพียงใด จึงจะเป็นจำนวนที่ยอมรับให้นำมาเฉลี่ยหักค่าใช้จ่ายได้ ในคดีนี้ถึงทางฝ่ายโจทก์ธนาคารดอยซ์แบงก์ จะเป็นฝ่ายชนะในคดี แต่ประเทศไทยยังคงไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนถึงหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปตามข้อบทที่ 7 (3) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพียงแต่ศาลได้ให้การยอมรับว่าสามารถจะหักค่าใช้จ่ายได้

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ธนาคารดอยซ์แบงก์ โจทก์

คดีนี้เป็นคดีที่มีคู่ความเดียวกันกับคดีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 โดยสรุปแล้วศาลเห็นว่า จำนวนค่าใช้จ่ายปันส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 ในคดีนี้ มีจำนวนที่แตกต่างจากในคดีเดิมเป็นจำนวนมากทั้งที่โจทก์อ้างหลักเกณฑ์เดียวกัน พยานฝ่ายโจทก์ไม่มีน้ำหนักรับฟังได้ตามข้ออ้างของโจทก์ และพยานของโจทก์ไม่ใช่พยานที่จะยืนยันถึงความเหมาะสมของวิธีการคำนวณและจำนวนค่าจ่ายปันส่วน โจทก์จึงไม่มีสิทธินำค่าใช้จ่ายมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิต้องบวกกลับเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิใหม่

ปัญหาในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในข้อบทที่ 7 ประการสำคัญอยู่ที่ว่า ประเทศไทยนั้นไม่มีหลักเกณฑ์ หรือแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้เฉพาะเพื่อให้ปฏิบัติสำหรับการคิดกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวร ยิ่งโดยเฉพาะประเด็นสำคัญในคดีที่ยกขึ้นมาของธนาคารดอยซ์แบงก์ ทั้งสองคดี คือ ประเด็นเรื่องการลงค่าใช้จ่ายตามข้อบทที่ 7 (3) ที่ทั้งฝ่ายศาล และกรมสรรพากร ยอมรับถึงการบังคับใช้ข้อบทที่ 7 (3) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ประเทศไทยกลับไม่มีแนวปฏิบัติในการลงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯว่าจะถือปฏิบัติอย่างไร

ผู้เขียนเห็นว่าการวินิจฉัยตั้งแต่คดีแรกในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 ว่าค่าใช้จ่ายที่โจทก์อ้างว่าเป็นจำนวนน้อยจึงยินยอมให้เป็นค่าใช้จ่ายได้ และในคดีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ที่ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เพราะเห็นว่าสูงเกินกว่าคดีแรกไปมากนั้นไม่ควรยกเป็นเหตุผลในการวินิจฉัย

เพราะการให้ลงรายจ่ายนั้นจะต้องพิจารณาว่าเป็นไปตามหลักการเงื่อนไขที่กำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่ ไม่ใช่พิจารณาถึงจำนวนค่าใช้จ่ายว่ามากหรือน้อย เพราะหากถือตามแนววินิจฉัยว่าการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่มีขึ้นหากเกิดขึ้นน้อยจะให้ลงเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่หากมากจะไม่ให้ลงเป็นค่าใช้จ่าย เช่นนี้ ย่อมไม่สามารถนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติสำหรับวิสาหกิจอื่นในภายหลังได้ เพราะยังคงไม่สามารถกำหนดถึงเส้นแบ่งว่าจำนวนว่าจำนวนเท่าใดจึงจะยอมรับว่าน้อยและให้ลงเฉลี่ยค่าใช้จ่ายได้ และเท่าใดที่ถือว่ามากจะไม่ให้ลงเฉลี่ยค่าใช้จ่ายได้ อีกทั้งการถือกำหนดว่าน้อยหรือมากในการให้ลงเฉลี่ยค่าใช้จ่ายนั้นไม่มีปรากฏอยู่ในคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังนั้น สำหรับเหตุผลในการวินิจฉัยในประเด็นนี้ไม่ควรถือมาใช้เป็นบรรทัดฐานต่อไป²⁹

4.2 แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดกำไรของวิสาหกิจต่างประเทศบางกรณี

ตามกฎหมายภายในของประเทศไทยปัจจุบันนั้นไม่มีแนวปฏิบัติสำหรับกรณีของสถานประกอบการถาวรโดยตรง แต่มีแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องบางประการที่ยกมาแสดงในที่นี้ คือ

(1) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีการค้า กรณีดอกเบียร์ระหว่างธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ กับธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ

ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีการค้า กรณีดอกเบียร์ระหว่างธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ กับธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 กำหนดให้กรณีธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ ได้รับดอกเบียร์เงินฝากจากธนาคารสำนักงานใหญ่ ดอกเบียร์เงินฝากดังกล่าวย่อมถือเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการของธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรฉบับนี้มีข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับการนำมาบังคับใช้ประกอบกับข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือ แม้ว่าคณะกรรมการฯ จะพิจารณาว่าดอกเบียร์ที่ธนาคารสาขากรุงเทพฯ ได้รับนั้นถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่มีคำถามที่เกิดขึ้นตามมาอีกว่า จำนวนเงินได้ที่จะต้องให้นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้นจะยอมรับที่จำนวนใด ระหว่างจำนวนเงินได้ที่ได้

²⁹ สรรค์ ดันติจิตตานนท์, 'การเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจภายใต้ข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ : กรณีศึกษา คดี NATWEST I' (2565) 2 วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง 157, 173-175.

รับจริง กับเงินได้ที่ควรได้รับตามราคา arm's length ซึ่งตามคำวินิจฉัยไม่ได้ระบุถึงประเด็นนี้ไว้เพียงแต่กำหนดว่าให้ถือเป็นเงินได้

หากมองจากการบังคับใช้ตามข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้วจะเห็นว่าจำนวนเงินที่ได้รับนั้นควรจะต้องถือตามราคา arm's length ซึ่งเป็นไปตามแนวปฏิบัติตามคำอธิบายต้นแบบและรายงานของ OECD ในปี 2010 โดยจะถือตามจำนวนเงินที่ได้รับจริงไม่ได้ เพราะไม่เช่นนั้นจะเป็นการเปิดช่องให้ทำการตั้งราคาโอนและถ่ายเทกำไร ในทางกลับกันหากเป็นกรณีที่ธนาคารสาขากรุงเทพฯ ได้มีการจ่ายดอกเบี้ยให้กับสำนักงานใหญ่ กรณีนี้ไม่ได้ถูกวินิจฉัยไว้ตามคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 นี้โดยตรง ซึ่งกรณีการจ่ายดอกเบี้ยให้กับสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นของธนาคาร กรณีเช่นนี้อาจมีผลทำให้เป็นการตั้งรายจ่ายที่สูงและเกิดภาระภาษีที่ลดน้อยลงได้ ประเด็นเรื่องนี้จะพบการโต้แย้งต่อสู้กันระหว่างธนาคารและกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตลอด³⁰ แต่อย่างไรก็ดี สำหรับประเทศไทยยังไม่มีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรในเรื่องนี้

(2) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 เรื่อง ภาษีเงินได้ กรณี รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 เรื่อง ภาษีเงินได้กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรมีข้อสังเกตว่าเป็นคำวินิจฉัยที่ใช้เฉพาะกับกรณีของสำนักงานใหญ่หรือสาขา ตามบทบัญญัตินั้นไม่ได้กำหนดรวมถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่น แต่ขอบเขตการบังคับใช้นั้นเห็นว่าเป็นการใช้เป็นการทั่วไปโดยไม่กำหนดเฉพาะกับกรณีสาขาหรือสำนักงานใหญ่ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย

นอกจากนั้นตามข้อ 4 ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 กำหนดถึงหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไปและต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ หากย้อนกลับไปพิจารณาประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 และ 7323/2560 ในคดีดอยซ์แบงก์จะเห็นว่า รายจ่ายที่ฝ่ายโจทก์ ธนาคารดอยซ์แบงก์อ้างนั้น ทางกรมสรรพากรไม่ได้ยอมรับตามรายการจ่ายที่ฝ่ายโจทก์นำมาแสดง ดังนั้น จึงมีคำถามที่ตามมาว่าแล้วหลักฐานหรือหนังสือเช่นไร และเพียงใดกันแน่ที่สรรพากรจะยอมรับสำหรับการลงรายจ่ายได้

จากที่กล่าวมาข้างต้นในการกำหนดถึงรายจ่ายของสาขา และสถานประกอบการถาวรลักษณะอื่นนั้นควรต้องกำหนดโดยสอดคล้องกับข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

³⁰ โดยหลักการแล้วการกู้ยืมหรือการโอนหนี้ระหว่างสาขาหรือสำนักงานใหญ่ภายในธนาคารเป็นเรื่องปกติที่พบได้ในการธนาคาร แต่รัฐจะไม่ยินยอมให้สาขาของธนาคารลงรายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นภายในธนาคารโดยไม่มีกำหนดเพดาน เพราะจะทำให้ลงรายจ่ายได้มากเกินไปและมีภาระภาษีน้อยลง แต่การออกกฎหมายภายในเพื่อกำหนดกฎเกณฑ์ในเรื่องนี้จะต้องเป็นไปโดยไม่ขัดแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงทำไว้ด้วย. โปรดดู เพิ่งอ้าง 157.



หากกำหนดไม่สอดคล้องกันแล้วจะเกิดผลทำให้เกิดการลงรายจ่ายซ้ำซ้อน หรือไม่มีการลงรายจ่ายเกิดขึ้นเลย ตามข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 บัญญัติถึงการยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรรวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรมันตั้งอยู่หรือที่อื่นด้วย ซึ่งโดยหลักแล้วหากมีการลงรายจ่ายเกิดขึ้นแล้วภายในวิสาหกิจจะลงรายจ่ายเดิมซ้ำอีกไม่ได้ แต่ในประเด็นเรื่องนี้อาจเป็นเรื่องที่ค่อนข้างละเอียดอ่อนและยากลำบากเพราะเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นนอกประเทศ และยิ่งในกรณีของวิสาหกิจที่มีหน่วยงานภายในหลายหน่วยงานหรือมีสถานประกอบการหลายแห่งในหลายประเทศแล้วยิ่งทำให้เกิดความยุ่งยากเพราะการลงรายจ่ายนั้นจะต้องทำโดยสอดคล้องกัน

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ประเทศไทยได้เข้าทำการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศอื่นนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2506 แต่จนกระทั่งปัจจุบันยังไม่มีแนวปฏิบัติที่ใช้เฉพาะในเรื่องสถานประกอบการถาวรและการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจตามข้อบทที่ 7 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในขณะที่การวินิจฉัยและการตีความที่ปรากฏนั้นไม่ได้ให้การอธิบายหรือวิเคราะห์อย่างเป็นระบบในการบังคับใช้สำหรับข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ แต่สำหรับคำถามว่าประเทศไทยใช้วิธีในการกำหนดกำไรจากธุรกิจวิธีใด ในเรื่องนี้จากการประมวลหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลจะพบว่าประเทศไทยมีแนวโน้มมาในทางใช้วิธีหน่วยทางภาษีแบบแยกตามหน้าที่งานมากกว่าเพราะไม่เคยปรากฏการคิดกำไรจากธุรกิจโดยอ้างอิงร่วมกับกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรดำเนินการร่วมกับหน่วยงานภายในวิสาหกิจในรัฐอื่น อีกทั้งไม่ปรากฏถึงกรณีที่เกิดกำไรจากธุรกิจโดยกำหนดจากการขายต่อให้กับบุคคลภายนอกและจึงนำมาคิดส่วนกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรอันจะถือว่ากำหนดไปตามวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่สัมพันธ์กัน แต่อย่างไรก็ดี ประเทศไทยไม่มีแนวปฏิบัติอย่างชัดเจนในการเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรในกำไรจากธุรกิจอันทำให้เกิดปัญหาหลายประการต่อเนื่องตามมาจนกระทั่งปัจจุบัน

การศึกษานี้มีข้อเสนอแนะว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรสำหรับกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นควรจะต้องมีแนวปฏิบัติที่กำหนดโดยเฉพาะสำหรับกรณีของสถานประกอบการถาวรเนื่องจากตามกฎหมายภายในที่ใช้บังคับอยู่นั้นไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงมีข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงและเพิ่มเติมกฎหมายดังนี้

1. ให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 เรื่อง “ภาษีเงินได้และภาษีการค้า กรณีดอกเบี้ยยรับระหว่างธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ กับธนาคารสำนักงานใหญ่ ในต่างประเทศ” และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 เรื่อง “ภาษีเงินได้ กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร” เนื่องจากเป็นแนวคำวินิจฉัยที่ออกมาใช้บังคับเป็นเวลานานแล้ว และยังมีความคลุมเครือกับการบังคับใช้ กับกรณีของสถานประกอบการถาวร

2. เสนอให้มีการออกแนวปฏิบัติสำหรับกรณีการเสียภาษีเงินได้ของสถานประกอบการถาวร ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สำหรับกำไรจากธุรกิจโดยเฉพาะ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการเสียภาษีเงินได้ ของบริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยในแนวปฏิบัตินั้นควร กำหนดประเด็นถึง

2.1 หลักการที่ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากและประกอบ กิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็น อิสระโดยแท้จริงตามความในข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2

2.2 การคิดราคาธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรติดต่อทำธุรกรรมกับสำนักงานใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นภายในวิสาหกิจของสถานประกอบการถาวรโดยกำหนดให้เป็นไปตามราคา arm's length

2.3 ในด้านการลงรายจ่ายที่มีปัญหาในประเด็นข้อบทที่ 7 วรรคที่ 3 ควรกำหนดแนวทาง ตามเรื่องข้อตกลงสำหรับการแบ่งต้นทุนในแนวปฏิบัติเรื่องราคาโอน ในบทเรื่องการจัดการแบ่งสั นต้นทุน³¹ และควรกำหนดถึงการแสดงถึงรายการจ่ายที่สอดคล้องกันในบัญชีของวิสาหกิจโดยรวม เพื่อไม่มีการลงรายจ่ายที่ซ้ำซ้อนสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อการบริหารและการจัดการทั่วไป

2.4 เอกสารประกอบที่ต้องใช้ในการเสียภาษีสำหรับสถานประกอบการถาวร ในเรื่อง เอกสารการเสียภาษีกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น เท่าที่ค้นคว้าจะพบแนวทางที่ คล้ายคลึงกันคือกำหนดเอกสารเช่นเดียวกับกรณีบริษัทในเครือกับเรื่องการจัดราคาโอน แต่จะมีเอกสาร ที่เพิ่มเติมที่ผู้เสียภาษีต้องแสดงคือเอกสารแสดงการดำเนินธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวรกับ สำนักงานใหญ่ หรือหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจ และแสดงให้เห็นถึงการดำเนินธุรกรรมของบริษัทที่เป็น อิสระที่ดำเนินกิจการในรูปแบบเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันเพื่อทำการเปรียบเทียบกับสถาน ประกอบการถาวร

³¹ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OECD 2022) 337-356.