

การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย

นายรัฐพล ปั้นทองพันธุ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2554

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

APPLYING THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS OF
OECD MODEL TO THAILAND

Mr.Rattapon Punthongpund

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2011

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถาน ประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ใน ประเทศไทย
โดย	นายรัฐพล บัณฑิตพงษ์
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตพงษ์นี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธิติกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

..... กรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์)

รัฐพล บัณฑิตพงษ์ : การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถาน
ประกอบกิจการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments)
ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย. (Applying the attribution of profits to
permanent establishments of OECD model to Thailand) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก :
รศ.ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย, 209 หน้า.

วิทยานิพนธ์เล่มนี้มุ่งศึกษารายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถาน
ประกอบกิจการถาวร (Report on The attribution of profits to permanent establishments) ของ OECD
2008 ซึ่งเป็นพื้นฐานสำคัญในการพัฒนาข้อบัญญัติข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD model
2010 เพื่อวิเคราะห์และนำมาปรับใช้กับข้อบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

จากการศึกษาหลัก Attribution ของ OECD model พบว่าการจัดเก็บภาษีจากสถาน
ประกอบกิจการถาวรประกอบไปด้วยสองขั้นตอนสำคัญ คือ 1. การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (functional
and factual analysis) ของสถานประกอบกิจการตามหลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก (separate
and distinct enterprise) และ 2. การนำ Transfer Pricing Guidelines ภายใต้ข้อบัญญัติข้อ 9 มาปรับ
ใช้ในบริบทของสถานประกอบกิจการเพื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (comparability analysis)
เพื่อให้สถานประกอบกิจการได้ผลตอบแทน arm's length อย่างแท้จริง

ในปัจจุบัน ประเทศไทยมีเพียงคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เท่านั้นที่ได้
พยายามนำ Transfer Pricing Guidelines มาปรับใช้ซึ่งคำสั่งดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของ
กรมสรรพากรและไม่มีฐานะเป็นกฎหมายแต่อย่างใด นอกจากนี้ ประเทศไทยก็ยังคงไม่มีการวิเคราะห์
หน้าที่งานตามจริงตามหลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก และการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อให้สถาน
ประกอบกิจการได้ผลตอบแทน arm's length แต่อย่างใด และถึงแม้ว่าประเทศไทยจะไม่ได้เป็น
สมาชิกของ OECD แต่ประเทศไทยก็ควรให้ความสำคัญและทำการศึกษาเพื่อพัฒนาข้อบัญญัติ
อนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นต่อไป

สาขาวิชา.....กฎหมายการเงินและภาษีอากร..... ลายมือชื่อนิติ.....
ปีการศึกษา.....2554..... ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

5286092534 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : ATTRIBUTION / PERMANENT ESTABLISHMENTS / OECD MODEL /

INTERNATIONAL TAX LAW

RATTAPON PUNTHONGPUND: APPLYING THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS OF OECD MODEL TO THAILAND. ADVISOR : ASSOC PROF TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 209 pp.

This Thesis aims to study Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 2008 which is the important basis on developing Article 7 of Double Taxation Agreement of OECD model 2010 in order to analyze and apply to further Double Taxation Agreement of Thailand.

The study demonstrates that the process of taxation on Permanent Establishments consists of two significant processes, namely: 1. functional and factual analysis subject to the concept of separate and distinct enterprise; 2. applying Transfer Pricing Guidelines under Article 9 of OECD model in the area of Permanent Establishments so as to make comparability analysis and to make Permanent Establishments have actually arm's length benefit.

Nowadays, Thailand has merely Por.113/2545 trying to apply Transfer Pricing Guidelines in taxation on Permanent Establishments. However, Por.113/2545 is merely the practical guideline of tax authority and it also does not have legal status. Moreover, Thailand does not have functional and factual analysis under the concept of separate and distinct enterprise and does not have comparability analysis for arm's length benefit. Even though, Thailand is not yet a member of OECD, Thailand should attach significance to and conduct a study on OECD concept to improve Article 7 of Double Taxation Agreement of Thailand.

Field of Study : Finance and Tax Laws..... Student's Signature

Academic Year : 2011..... Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนได้เขียนวิทยานิพนธ์เล่มนี้สำเร็จไปด้วยดี ก็ด้วยความช่วยเหลือจาก ท่านอาจารย์ รศ.ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ท่านอาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ ท่านอาจารย์ ประภาศ คงเอียด ท่านอาจารย์ พิภพ วีระพงษ์ และ ท่านอาจารย์ พีรพัฒน์ โปษยนนท์ ที่ให้คำแนะนำและหลักคิดในทางกฎหมายในการเขียนวิทยานิพนธ์เล่มนี้ นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณ ท่านอาจารย์ ธิดาพร ศิริธภาพร และเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงิน และภาชีอากรทุกท่าน ที่คอยให้คำแนะนำและให้ความช่วยเหลือผู้เขียนตลอดมา

สุดท้าย ผู้เขียนขอขอบคุณสมาชิกในครอบครัวที่คอยให้กำลังใจแก่ผู้เขียนในการศึกษา และผู้เขียนหวังว่า วิทยานิพนธ์เล่มนี้คงเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่านบ้างไม่มากก็น้อย อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาครั้งนี้ต้องถือเป็นประเด็นที่ยังใหม่มากสำหรับประเทศไทย ดังนั้น หากวิทยานิพนธ์เล่มนี้มีข้อผิดพลาดใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
ขอบเขตของการวิจัย.....	3
สมมติฐานของการวิจัย.....	4
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	4
วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย.....	4
บทที่ 2 การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการใน ประเทศไทย.....	6
2.1 หลักเกณฑ์พื้นฐานของภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	6
2.2 หลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในของประเทศไทย.....	7
2.2.1 การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบ กิจการในประเทศไทยกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	8
2.2.2 การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบ กิจการในประเทศไทยกรณีที่ไม่อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	19
2.3 แนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในส่วนการรับรู้รายได้ของสถาน ประกอบการถาวรที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนด เงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	20
2.3.1 แนวทางตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร.....	21
2.3.2 แนวทางตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา.....	26
2.3.3 แนวทางตามคำพิพากษาศาลฎีกา.....	31

	2.4	สรุปแนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	39
บทที่ 3		การใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	41
	3.1	แนวทางการพัฒนาการของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรตามข้อวิจารณ์ปี ค.ศ.2005 และ 2008.....	42
	3.2	แนวคิดพื้นฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	51
	3.3	ข้อพิจารณาทั่วไป.....	56
	3.4	การตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง การกำหนด “เงินได้ของวิสาหกิจ” ของ AOA.....	71
	3.5	การตีความข้อ 7 วรรคสอง การกำหนดเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร.....	74
	3.5.1	หน้าที่งานที่ทำ.....	77
	3.5.2	การกำหนดความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวร.....	79
	3.5.3	การกำหนดทรัพย์สินให้กับสถานประกอบการถาวร.....	81
	3.5.4	การกำหนดสิทธิและหน้าที่ให้กับสถานประกอบการถาวร.....	85
	3.5.5	การกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวร.....	85
	3.5.6	การรับรู้การติดต่อ.....	93
	3.5.7	การกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจแยกต่างหากบนพื้นฐานของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ.....	96
	3.5.8	การปฏิบัติต่อรายได้และรายจ่ายที่เกิดก่อนและหลังการปรากฏของสถานประกอบการถาวร.....	97
	3.5.9	การบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร.....	98
	3.5.10	สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ.....	99
	3.6	ตัวอย่างกรณีพิพาทที่เกิดจากการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	110

	3.7 ความแตกต่างระหว่างหลัก Unitary method กับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	130
บทที่ 4	ความเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย.....	135
	4.1 ความแตกต่างของการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model.....	135
	4.2 ผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่เกิดจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ตามการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD mode.....	144
	4.2.1 ผลกระทบจากการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง.....	144
	4.2.2 ผลกระทบจากการตีความข้อ 7 วรรคสอง.....	147
	4.3 ข้อดีและข้อจำกัดในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย.....	172
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	192
	รายการอ้างอิง.....	201
	ภาคผนวก.....	203
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	209

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	แนวคิดพื้นฐานของหลัก FARs.....	56
2	ตัวอย่างหลักการ FUNCTIONAL ANALYSIS.....	106

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบัน การค้าและการลงทุนจากต่างประเทศถือว่ามีสำคัญอย่างยิ่งต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย สิ่งหนึ่งที่ตามมากับการค้าและการลงทุนดังกล่าวก็คือ กฎเกณฑ์ต่างๆ ที่ใช้บังคับกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาทำการค้าและการลงทุนในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ นอกเหนือจากประมวลรัษฎากรแล้ว อีกสิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีอากรจากบริษัทต่างประเทศก็คือ อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีพันธกรณีไว้กับนานาประเทศ โดยประเทศไทยหวังว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้จะมีผลในทางบวกต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศในการเพิ่มความมั่นใจให้นักลงทุนสำหรับความมั่นคงของการลงทุนในประเทศกำลังพัฒนาอย่างประเทศไทย¹ และเพื่อเป็นการขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน อันถือว่าเป็นสิ่งที่ขัดขวางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศอย่างหนึ่ง

อนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับของประเทศไทยมีหลักเกณฑ์ที่มีที่มาอย่างยาวนาน เทียบเท่ากับการเริ่มมีขึ้นของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) โดยการเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามแนวทางที่ได้บัญญัติไว้ในข้อบทกำไรธุรกิจ (ข้อ 7) หรือเป็นที่รู้จักกันดีในแวดวงของนักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศว่าเป็น หลักในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The Attribution of profits to permanent establishments) อย่างไรก็ดี การปฏิบัติตามพันธกรณีในการบังคับใช้ อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ดังกล่าวในประเทศไทยได้ถูกตีความผิดเพี้ยนไปจากแนวทางสากลค่อนข้างมากจนอาจมีผลกระทบทางลบต่อการตัดสินใจด้านทำเลที่ตั้งสำหรับการลงทุนของบริษัท

¹Reuven S. Avi-Yonah. Double Tax Treaties: An Introduction. 2008. P.12.

ต่างประเทศก็เป็นได้² การจัดเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรที่เข้ามาทำการค้าและการลงทุนในประเทศไทย ตามข้อบทว่าด้วยกำไรธุรกิจ (ข้อ 7) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้มีความผิดเพี้ยนไปจากแนวทางสากลอย่างมาก³ ยกตัวอย่างเช่น การขาดการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด การขาดตัวบทกฎหมายในการกำหนดรายจ่ายที่จะกำหนด ให้กับสถานประกอบการถาวร การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระที่ได้พิจารณาแต่เฉพาะรูปแบบของสัญญาของตัวแทนไม่อิสระได้ทำขึ้นเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของสัญญาจ้างเหมา (Turnkey Contract) ซึ่งงานบางส่วน เช่น การก่อสร้างติดตั้งทำในประเทศไทยโดยผ่านสถานประกอบการถาวร ในขณะที่งานในส่วนของการจัดหาเครื่องจักรจากต่างประเทศได้กระทำโดยสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ซึ่งศาลฎีกาได้วางแนวทางเอาไว้ว่า กรณีเช่นนี้ คู่สัญญาประสงค์จะให้มีการแยกกันระหว่างการซื้อขายและการติดตั้ง ดังนั้น เฉพาะการติดตั้งที่ได้ทำขึ้นในประเทศไทยจะนำมารวมเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่เงินได้ในส่วนของการซื้อขาย หากทำจากแหล่งในต่างประเทศโดยสำนักงานใหญ่โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในไทยแล้ว ก็จะไม่พึงถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณที่สถานประกอบการถาวรแต่อย่างใด กรณีนี้ เห็นได้ชัดเจนว่าการจัดเก็บภาษีอากรจากสถานประกอบการถาวรของศาลฎีกาในประเทศไทยไม่ได้ใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 แต่อย่างใด แต่กลับไปพิจารณาถึงแต่เฉพาะประเภทของสัญญา ซึ่งไม่ใช่เหตุผลในเชิงทฤษฎีภาษีอากรระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปตามแนวทางของ OECD

ต่อมา ในวันที่ 17 กรกฎาคม ปี ค.ศ.2008 คณะกรรมการด้านการคลังของ OECD (The committee on Fiscal Affairs: CFA) และคณะกรรมการ OECD (OECD council) ได้ตีพิมพ์เผยแพร่ รายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 โดยได้อธิบายถึง หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่

²Salvador Barrios., Harry Huizinga., Luc leaven., Gaetan Nicodeme. International Taxation and Multinational Firm Location Decision. 2008. P.6.

³พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศเล่ม 3 (พิมพ์ครั้งที่ 1), (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550), หน้า 42.

คาด การรับรู้การติดต่อ การกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจแยกต่างหากตามข้อสมมติบนพื้นฐานของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร แนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ รวมถึงแนวทางการตีความข้อบัญญัติของข้อ 7 ในทุกๆ วรรคเอาไว้ ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาลักษณะ Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ของรายงานฉบับนี้ เพื่อให้เป็นแนวทางในการบังคับใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ของประเทศไทยให้สอดคล้องกับเหตุผลในเชิงทฤษฎีภาษีอากรระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปต่อไป

วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงความหมาย ลักษณะ วิธีการ ตลอดจนผลกระทบของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model
2. เพื่อศึกษาถึงหลักการและการตีความการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ทั้งตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยอันเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ตลอดจนแนวคำพิพากษาศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อนำความรู้ที่ได้จากการวิเคราะห์มาหาข้อสรุปของปัญหาและเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. การศึกษาในครั้งนี้จะศึกษาเฉพาะส่วนข้อพิจารณาทั่วไป (General considerations) ตามรายงานเรื่องการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของ OECD ค.ศ.2008 เท่านั้น
2. การศึกษาในครั้งนี้จะศึกษาการกำหนดในส่วนเฉพาะเงินได้ (เฉพาะตาม OECD model ข้อ 7 วรรคหนึ่ง และข้อ 7 วรรคสอง) ตามรายงานเรื่องการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของ OECD ค.ศ.2008 เท่านั้น

สมมติฐานในการวิจัย

การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้เก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จะทำให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรเป็นไปโดยถูกต้องและมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงความหมาย ลักษณะ วิธีการ และสาระสำคัญ ตลอดจนผลกระทบ ทั้งข้อดีและข้อเสียที่จะเกิดขึ้นในแง่มุมต่างๆ ของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model
2. ทำให้ทราบถึงความเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย
3. ทำให้ทราบถึงและสามารถวิเคราะห์แนวทางในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทั้งตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศ
4. คาดว่าผลการศึกษานี้จะถูกนำไปใช้เป็นแนวความคิดในการพัฒนาบทบัญญัติและการตีความประมวลรัษฎากร รวมทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยต่อไป
5. เป็นการกระตุ้นให้นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศให้ความสำคัญกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model และพันธกรณีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ให้ไว้กับประเทศคู่สัญญา

วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้จะเป็นการวิจัยเอกสารทั้งหมด (Document research) โดยจะศึกษาค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ด้วยทฤษฎีบทกฎหมายทั้งภายในและกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง

อนุสัญญาภาษีซ้อนตาม OECD model แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากร หนังสือคำอธิบาย เอกสารประกอบการสัมมนา บทความในวารสารต่างๆ ข้อมูล จาก Internet ทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ

หลังจากรวบรวมและเรียบเรียงเอกสารดังกล่าวแล้วจะวิจัยโดยใช้แนวอนุমানเชิง พิจารณาและวิเคราะห์หลักเกณฑ์ตลอดจนประเด็นต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความเห็นและ ข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น

บทที่ 2

การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model เพื่อให้เห็นถึงแนวทางของประเทศไทยว่า มีการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลักการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The Attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model หรือไม่

2.1 หลักเกณฑ์พื้นฐานของภาษีอากรระหว่างประเทศ

ก่อนที่จะได้พิจารณาถึงกฎหมายภายในของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักการสำคัญทางภาษีอากรระหว่างประเทศก่อนว่า โดยทั่วไปแล้วรัฐจะอ้างหลักเกณฑ์สำคัญใดในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ รัฐจะอาศัยความสัมพันธ์ในรูปแบบต่างๆ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็นสามหลักการดังต่อไปนี้ คือ¹

1. หลักแหล่งเงินได้ (Source rule) มาจากแนวคิดที่ว่า ผู้ใดได้รับเงินได้ที่พึงถือเป็นเงินได้จากรัฐนั้น ถือได้ว่ามีส่วนใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้หมดไป รัฐจึงมีสิทธิเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับเงินได้นั้น โดยเป็นหลักการที่รัฐจะอ้างสิทธิเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ ได้แก่

1.1 การจ้างงานหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ถูกกระทำขึ้นในรัฐนั้น โดยไม่คำนึงว่า จะมีการจ่ายเงินได้กันหรือไม่หรือจากรัฐนั้นหรือไม่ ได้แก่ กรณีมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ และ มาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

1.2 เงินได้ถูกจ่ายจากรัฐ โดยกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่ได้ทำในรัฐนั้น ได้แก่ กรณีมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 3), (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2550), หน้า 3.

1.3 ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ตั้งอยู่ในรัฐนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการจ่ายเงินได้ในรัฐนั้นหรือไม่ ได้แก่ กรณีมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

โดยทั้งสามกรณีข้างต้น จะไม่คำนึงถึงว่าผู้รับเงินได้หรือผู้จ่ายเงินได้จะมีสัญชาติหรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่

2. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) มาจากแนวคิดที่ว่า ผู้ใดเป็นผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐโดยย่อมจะต้องมาใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดในรัฐนั้น ดังนั้น รัฐจึงมีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน โดยรัฐมีความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้รับเงินได้ กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่จะเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับ โดยไม่คำนึงว่า เงินได้นั้นจะเกิดจากที่ใด

3. หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship rule) หลักการนี้เป็นกรณีที่รัฐผู้เก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับบุคคลผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีเป็นผู้มีสัญชาติหรือเป็นพลเมืองของรัฐผู้เก็บภาษี โดยไม่คำนึงว่าขณะที่ถูกเก็บภาษีเขาจะอาศัยในหรือนอกรัฐนั้นๆ หรือไม่และไม่คำนึงว่าเงินได้จะเกิดจากแหล่งภายนอกหรือนั้นหรือไม่

ทั้งสามหลักการข้างต้นนี้ เป็นหลักการที่มีความเป็นสากลและใช้กันอย่างแพร่หลาย โดยเฉพาะหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) และเมื่อได้เข้าใจในหลักเกณฑ์พื้นฐานของภาษีอากรระหว่างประเทศแล้ว ต่อไปผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในของประเทศไทยว่า มีการกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งส่วนใหญ่แล้วประเทศไทยจะใช้แนวคิดของหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) เป็นหลักในจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

2.2 หลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในของประเทศไทย

โดยหลักการแล้ว กฎหมายภายในไม่ควรมีลักษณะที่จะกีดขวางการเคลื่อนย้ายของการลงทุนระหว่างประเทศต่างๆ² ดังนั้น ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงกฎหมายและแนวทางการบังคับใช้กฎหมายทั้งหมดของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ว่าด้วยกำไร

² Eric T. Laity. The Competence of Nations and International Tax Law. 2008.

ธุรกิจ หรือหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ว่ามีลักษณะอย่างไร

2.2.1 การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

การพิจารณาถึงการกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีที่ประเทศไทยมีพันธกรณีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง

ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสองเป็นมาตราแรกและเป็นมาตราหลักที่บัญญัติถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร โดยได้บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

เป็นที่รู้กันดีในวงการนักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศว่า มาตรา 66 วรรคสองนี้ ถ้าพูดถึงในบริบทของสถานประกอบการถาวรแล้วก็คือ บทบัญญัติที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีจากสาขาของบริษัทต่างประเทศที่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งก็คือว่า ใช้กับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.s) นั้นเอง

นอกจากนี้ อาจแบ่งหลักการสำคัญของบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคสองได้เป็นสองหลักการคือ

1. บริษัทต่างประเทศต้องได้กระทำการในประเทศไทย กรณีนี้ หากประเทศคู่สัญญาของบริษัทต่างประเทศนั้นๆ มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็จะต้องไปพิจารณาถึงบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 ว่าด้วยสถานประกอบการถาวรว่า บริษัทต่างประเทศนั้นมี

สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ หากมี บริษัทต่างประเทศจึงจะต้องเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 และเสียจากเฉพาะกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้กระทำขึ้นเท่านั้น และ

2. บริษัทต่างประเทศต้องคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ โดยมาตราที่สำคัญที่มีความเกี่ยวข้องกับหลัก Attribution โดยตรงก็คือ บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ได้บัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” และมาตรา 65 ทวิ (7) ที่บัญญัติว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

กรณีที่มีการซื้อสินค้าหรือให้บริการในราคาสูงกว่า ราคาตลาดจากต่างประเทศอันเป็นเรื่อง Transfer pricing นั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดอันจะนำไปสู่การกำหนดจำนวนเงินได้หรือกำไรที่เหมาะสม ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินจะอาศัยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เป็นแนวทางในการกำหนดราคาตลาด

หลักการสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรที่มีความเกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรและมาตรา 66 วรรคสองโดยตรงก็คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ณ วันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยคำสั่งนี้ได้มีหลักการที่สำคัญที่ให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ ดังนี้

1. บริษัทต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ จะต้องคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ โดยให้ใช้เกณฑ์สิทธิ และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

2. กรณีบริษัทต่างประเทศกระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทน หรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน รายได้หรือรายจ่ายนั้นให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” หมายถึง “ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

ส่วนคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม และคำว่า “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” หมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

3. ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งได้แก่ วิธี CUP วิธี Resale Price Method วิธี Cost Plus Method หรือ วิธีอื่นๆ ที่เป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

4. ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทต่างประเทศได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท ได้แก่

- เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- เอกสารแสดงโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ
- เอกสารแสดงงบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
- เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่

ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

- เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- เอกสารแสดงนโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดย**ต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสียหายของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง** โดยหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสียหายจะเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดในหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป
- เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีการทั่วไปและเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีนั้น
- เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและทำที่ในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- เอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา

5. กรณีที่บริษัทได้จัดทำเอกสารหลักฐานดังกล่าวครบถ้วนโดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดและมีความเหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณของบริษัทนั้น

6. บริษัทอาจจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรก็ได้

อนึ่ง คำสั่งของกรมสรรพากรฉบับนี้ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมายที่จะมีผลผูกพันต่อผู้เสียภาษี แต่เป็นคำสั่งให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามแนวทางนี้เท่านั้น ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงวิธีการกำหนดราคาโอนโดยละเอียดในบทที่ 3.5.11 ต่อไป เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ฉบับนี้ กรมสรรพากรได้นำแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD ปี ค.ศ.1995 (OECD Transfers Pricing Guidelines) มาใช้เป็นแนวทางการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนของกรมสรรพากร อีกทั้ง แนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD ปี ค.ศ.1995 (OECD Transfers Pricing Guidelines) นั้นเป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่งต่ออนุสัญญาภาษีซ้อน 7 วรรคสอง และหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

มาตรา 76 ทวินี้ ถือเป็นอีกหนึ่งหลักเกณฑ์สำคัญนอกจากมาตรา 66 วรรคสองที่ใช้กับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.s) ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น เพราะเป็นบทบัญญัติที่ใช้กับสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นๆ ที่มีใช้ Asset P.E.s หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มาตรา 76 ทวินี้ใช้บังคับกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Activity P.E.s และ Agent P.E.s) โดยมาตรา 76 ทวิ มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และ

2. การประกอบกิจการของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นเหตุให้ได้รับ เงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย และ

3. ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ

4. ให้ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่น รายงานและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว และ

5. กรณีที่ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 71(1) นี้เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ กรณีที่บริษัทใดไม่ยื่นรายการ ไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบได้ส่วน ฯลฯ)

กรณีประเทศคู่สัญญาของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศไทยก็ต่อเมื่อบริษัทต่างประเทศมี ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ จนก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและ สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่มีอิสระในประเทศไทยตามเงื่อนไขภายใต้บทบัญญัติของ อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 บริษัทต่างประเทศจึงต้องเสียภาษีในเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7

บริษัทต่างประเทศต้องคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ โดยมาตราที่สำคัญที่มีความเกี่ยวข้องกับหลัก Attribution โดยตรงก็คือ บทบัญญัติใน มาตรา 65 ทวิ (4) ที่ได้บัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มี ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย นั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” และมาตรา 65 ทวิ (7) ที่บัญญัติว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น ได้” เช่นเดียวกันกับมาตรา 66 วรรคสอง

กรณีที่บริษัทต่างประเทศโดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อมีการซื้อสินค้าหรือ ให้บริการในราคาสูงกว่าราคาตลาดอันเป็นเรื่อง Transfer pricing นั้น เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด อันจะนำไปสู่การกำหนดจำนวนเงินได้หรือกำไรที่ เหมาะสม ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินจะอาศัยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เป็น แนวทางในการกำหนดราคาตลาดที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วมาใช้บังคับด้วยเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ ยังได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 สั ง ญ วันที่ 19 สิงหาคม 2526 เรื่องภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ สำหรับกรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อใน ประเทศโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ถ้าบุคคลใน ประเทศได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทต่างประเทศ กล่าวคือ

1. ในทางปฏิบัติบุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อขายสินค้านำให้แก่บริษัทต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำให้แก่บริษัทต่างประเทศใด หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือเป็นส่วนใหญ่โดยเฉพาะ และ

2. ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ และในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

3. บุคคลในประเทศไม่ได้รับประโยชน์อื่นจากบริษัทต่างประเทศ เว้นแต่ ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ

4. ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

กรณีนี้ ถือว่าบุคคลในประเทศไม่ใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ³ จากหลักเกณฑ์ของคำสั่งนี้ เราอาจกล่าวสรุปได้ว่า บุคคลในประเทศต้องได้ประกอบธุรกิจอย่างไม่มีอิสระจากบริษัทต่างประเทศ (Dependent Agent) จึงจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ³

3. หลักเกณฑ์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

โดยหลักการแล้วอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะมีแนวคิดเบื้องหลังที่ประกอบไปด้วย

1. หลักการ (principle) ซึ่งก็คือแนวคิดที่ว่า การเก็บภาษีซ้ำซ้อนจะเป็นอันตราย (harmful) ต่อการค้าและการลงทุน 2. มาตรฐานที่จะใช้เป็นแบบอย่าง (norm) ซึ่งก็คือแนวคิดที่ว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ควรจะให้ข้อผ่อนปรนต่อประเทศแหล่งเงินได้ และ 3. กฎ (rules) ซึ่งก็คือ รายละเอียดที่ทำให้กฎหมายภายในของทั้งสองประเทศมาบรรจบกัน³ ดังนั้น ในบทนี้จะได้กล่าวถึงข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนเฉพาะแต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับ

³ Diane M. Ring. International Tax Relations: Theory and Implications. 2006.

สถานประกอบการถาวรตาม OECD model ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง โดยผู้เขียนได้นำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นตัวอย่างกรณีศึกษา เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ รวมทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ของประเทศไทย ได้นำหลักเกณฑ์ต่างๆ ของ OECD model มาใช้ในการเจรจาต่อรองและการตกลงเพื่อลงนามเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

3.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 ว่าด้วย สถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรเป็นหนึ่งในหลักการที่สำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ เนื่องจากหลักการนี้จะเป็นการจำกัดสิทธิการเก็บภาษี (Taxing right) ของประเทศผู้รับการลงทุน จากกำไรธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจกรรมทางธุรกิจในประเทศผู้รับการลงทุน โดยเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจต่างประเทศอาจเก็บภาษีได้ในประเทศผู้รับการลงทุน แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร เท่านั้น

เจตนารมณ์เบื้องหลังของหลักการสถานประกอบการถาวรนี้ โดยชื่อของ “สถานประกอบการถาวร” แล้ว ย่อมแสดงชัดเจนอยู่ในตัวว่า เป็นหน่วยทางธุรกิจที่เข้าดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจค่อนข้างถาวรและมีความเป็นรูปธรรมชัดเจนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือว่า เป็นหน่วยทางธุรกิจที่เข้ามาแทรกแซงในเชิงเศรษฐกิจ (Economic penetration) ไม่ว่าจะป็นในด้านการใช้ทรัพยากร สาธารณูปโภค ฯลฯ อย่างเห็นได้ชัดเจน

เพื่อความชัดเจนในการวิเคราะห์การปรากฏของสถานประกอบการถาวร อาจแบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรได้ออกเป็นสามประเภท (3 A) คือ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Assets P.E.s) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities P.E.s) และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agents P.E.s)⁴ (ผู้เขียนได้นำเฉพาะบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหรัฐฯ มาเป็นตัวอย่างในการศึกษาเท่านั้น อนุสัญญาฉบับอื่นๆ อาจมีรายละเอียดแตกต่างกันไปบ้าง) โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Assets P.E.s) ได้แก่

⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 6), (กรุงเทพมหานคร: บิ๊กโพร์ เพรส, 2552). หน้า 508.

- 1.1 สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน
- 1.2 สถานจัดการ
- 1.3 สาขา
- 1.4 สำนักงาน
- 1.5 โรงงาน
- 1.6 โรงช่าง
- 1.7 คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น
- 1.8 เหมืองแร่ ป่อน้ำมันหรือปอก๊าซ เหมืองหินหรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

ดังนั้น บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องมีสถานประกอบการถาวรประเภทใดประเภทหนึ่งข้างต้นจึงจะต้องด้วยบทบัญญัติของมาตรา 66 วรรคสองและจึงต้องเสียภาษีในประเทศไทยจากเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ

2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities P.E.s) ได้แก่

2.1 ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรือดำเนินกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ (ระยะเวลาดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงไปแล้วแต่รัฐคู่สัญญาจะเจรจาตกลงกัน)

2.2 การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจ ผ่านทางลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้น

ถ้ากิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลา รวมกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ โดยมีเงื่อนไขว่า สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปีภาษีใดๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลา รวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปีภาษีนั้น หรือถ้าการบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของวรรคหนึ่งของข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน)

3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency P.E.s) ได้แก่

ตัวแทนซึ่งได้ดำเนินธุรกิจในประเทศนั้นแทนวิสาหกิจ ถ้าตัวแทนมีอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้นและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในประเทศนั้น หรือถ้าตัวแทนจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในประเทศนั้นเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือถ้าตัวแทนเก็บรักษาในประเทศนั้นซึ่งมูลภัณฑ์สิ่งของหรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจนั้นจากการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นปกติวิสัย โดยวิสาหกิจจะไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศนั้นทำสัญญาหรือหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป ตัวแทนหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระโดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลเช่นนั้นกระทำการอันเป็นปกติในธุรกิจของตน

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีข้อตกลงระหว่างตัวแทนและวิสาหกิจ การดำเนินกิจกรรมของตัวแทนนั้นได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น ตัวแทนดังกล่าวจะไม่ถือว่ามิสถานภาพเป็นอิสระ

ข้อยกเว้นของการมีสถานประกอบการถาวรตามหลักเกณฑ์ 3 A ข้างต้น ได้แก่

1. การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
2. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง
3. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
4. การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้าหรือรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น
5. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น
6. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการรวมกิจกรรมที่กล่าวถึงในข้อ 1-5 เข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

7. ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งควบคุมหรือ อยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจ ในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัท ใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง

ดังนั้น หากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการ แทน ผู้ทำการติดต่อได้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจเป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้างต้น บริษัทต่างประเทศ นั้นก็จะมีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมหรือประเภทตัวแทนไม่อิสระ และจะต้องด้วย บทบัญญัติของมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยจากเงินได้ประเภท กำไรจากธุรกิจ

3.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ว่าด้วย กำไรธุรกิจ

ข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ว่าด้วยกำไรธุรกิจ วรรคหนึ่งได้บัญญัติว่า

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไร ของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

- (ก) สถานประกอบการถาวรนั้น
- (ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึง กันกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการนั้น หรือ
- (ค) กิจกรรมธุรกิจอื่นๆ ที่ประกอบกันในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือน หรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร

ข้อบัญญัติของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่างๆ นั้น ไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่”

ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตไว้ก่อนว่า บทบัญญัติตาม (ข) และ (ค) คือหลักการ Force of attraction ซึ่งเป็นหลักการที่ขัดแย้งกันกับ และเป็นหลักการต้องห้ามกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3

ส่วนข้อ 7 วรรคสอง บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรคสาม ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรมานั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน”

จากบทบัญญัติของข้อ 7 ทั้งสองวรรคข้างต้นทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า การกำหนดปริมาณรายได้ของสถานประกอบการถาวรจะต้องกำหนดจาก รายได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น และรายได้ดังกล่าวจะต้องเป็นรายได้ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันนั่นเอง

2.2.2 การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีที่ไม่มียุติสัญญาภาษีซ้อน

การกำหนดปริมาณรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในกรณีที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างบทที่ 2.2.1 ที่ได้กล่าวเอาไว้ข้างต้นแล้วนั้น บริษัทต่างประเทศนั้นก็ยังคงจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศไทยกล่าวคือ บริษัทต่างประเทศจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสองที่ได้บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

นอกจากนั้น บริษัทต่างประเทศก็ยังคงปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และการประกอบกิจการของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย จะต้องถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ในกรณีที่ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้ บังคับโดยอนุโลม

ดังนั้น หากเป็นกรณีที่ประเทศคู่สัญญาของบริษัทต่างประเทศไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ไม่ต้องไปพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร และหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ หากบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือ บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยไม่ว่าจะเข้ามาในรูปแบบใดและ จะเข้ามาเป็นระยะเวลาเท่าใด บริษัทต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี

2.3 แนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในส่วนการรับรู้รายได้ของสถานประกอบการถาวร (กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อน) ที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึง การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง ที่ใช้บังคับกับ Asset P.E.s และมาตรา 76 ทวิ ที่ใช้บังคับกับ Activity P.E.s และ Agent P.E.s เพื่อจะให้เห็นความชัดเจนว่า ประเทศไทยมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรอย่างไร สอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีพันธกรณีอยู่หรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เพื่อให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยมีความสอดคล้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาในครั้งนี้นี้หรือไม่

2.3.1 แนวทางตามคำวินิจฉัยกรมสรรพากร

ผู้เขียนได้พิจารณาตัวอย่างแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากร โดยได้พิจารณาจาก หนังสือตอบข้อหารือและคำวินิจฉัยภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณา วินิจฉัยภาษีอากร ดังนี้

การบังคับใช้มาตรา 66 วรรคสอง

กรณีดอกเบียรับระหว่างธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ กับธนาคาร สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เรื่องนี้ ธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ ส่งเงินไปฝากกับ ธนาคารสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศสิงคโปร์ ดอกเบียเงินฝากที่ธนาคารต่างประเทศสาขา กรุงเทพฯ ได้รับจากธนาคารสำนักงานใหญ่จะถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีหรือไม่

กรณีนี้ คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยภาษีอากรเห็นว่า แม้ว่าธนาคาร ต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ และธนาคารสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศสิงคโปร์จะเป็นนิติ บุคคลเดียวกันก็ตาม แต่โดยที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับสิงคโปร์ได้ มีข้อบทในการ กำหนดเงินได้และค่าใช้จ่ายของสาขาซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศที่ตั้งอยู่ ในประเทศไทย **เสมือนหนึ่งเป็นนิติบุคคลต่างหากจากสำนักงานใหญ่** ดังนั้น กรณีธนาคาร ต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ ได้รับดอกเบียเงินฝากจากธนาคารสำนักงานใหญ่ ดอกเบียเงินฝาก ดังกล่าวย่อมถือเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการของธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ ที่ จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร⁵

จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยภาษีอากรได้นำหลักการนิติบุคคล แยกต่างหากตามอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสองมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีจากสถาน ประกอบการถาวร

การบังคับใช้มาตรา 76 ทวิ

⁵ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 ณ. วันที่ 8 กุมภาพันธ์

ผู้เขียนเห็นว่าแนวทางการบังคับใช้มาตรา 76 ทวิของกรมสรรพากรนี้เป็นเพียงแนวทางการพิจารณาว่า มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่และกำไรหรือเงินได้ได้เกิดผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่เท่านั้น ดังนี้

1. กรณีตัวอย่างการเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัท ต่างประเทศซึ่งต้องด้วยมาตรา 76 ทวิ

1.1 เงินได้จากการรับจ้างตรวจสอบภายในและบริหารความเสี่ยงของบริษัท ต่างประเทศเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ ดังนั้น การที่บริษัทต่างประเทศส่งพนักงานเข้ามาให้ คำปรึกษาและให้บริการกับลูกค้าในไทยเกินกว่า 6 เดือนถือได้ว่า บริษัทต่างประเทศเข้ามา ให้บริการผ่านสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง แห่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับสิงคโปร์ จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้จากการให้บริการดังกล่าว มา รวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิและข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน⁶

1.2 บริษัทไทยเป็นตัวแทนในการติดต่อหาลูกค้าในไทยเพื่อเช่าเครื่องจักรและซื้อ สินค้าของบริษัทต่างประเทศ กรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในไทย⁷

1.3 บริษัทต่างประเทศได้ขายสินค้าให้กับส่วนราชการตามโครงการเงินกู้เพื่อ พัฒนาบริการสาธารณสุขตั้งแต่วันที่ 20 มกราคม 2549 ถึงวันที่ 1 มิถุนายน 2550 โดยเช่าคลังเก็บ สินค้าไว้เก็บสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ มีนาย ก เป็นผู้รับมอบอำนาจในการดำเนินการใน ไทย อีกทั้งได้ขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว และมีการสั่งซื้อสินค้าและให้บริการในไทยเป็น ปกติจึงถือได้ว่า การที่บริษัทต่างประเทศจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวในไทยและได้ขาย สินค้าให้กับส่วนราชการ โดยการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศและซื้อสินค้าในไทยถือว่า บริษัท ต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในไทยจึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในไทยตามมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและเดนมาร์ค⁸

⁶ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0702/8041 ณ.วันที่ 21 พฤศจิกายน 2551

⁷ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811/15563 ณ.วันที่ 9 พฤศจิกายน 2541

⁸ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0706/9084 ณ.วันที่ 7 กันยายน 2550

นอกจากนี้ ยังได้มีหนังสือตอบข้อหาหรือได้วินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกันว่า บริษัทต่างประเทศได้มาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในไทย และได้ขายสินค้าให้แก่บริษัทไทยในประเทศไทย จึงถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในไทย บริษัทต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในไทยตามมาตรา 76 ทวิ โดยมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบและเสียภาษีตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน⁹

1.4 บริษัท A และบริษัท B เป็นบริษัทต่างประเทศได้ทำสัญญา consortium เพื่อทำโครงการพัฒนาระบบบริหารจัดการการจ่ายไฟฟ้า โดยได้มีการแบ่งแยกงานและค่าตอบแทนของบริษัททั้งสองไว้อย่างชัดเจนและโดยที่บริษัททั้งสองมิได้เข้าร่วมทุนกันและมิได้ร่วมกันในผลกำไรหรือผลขาดทุนตามสัญญาแต่อย่างใด จึงไม่เข้าลักษณะของ “กิจการร่วมค้า” ตามบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 บริษัททั้งสองต้องแยกกันเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนของตน

ในส่วนของบริษัท A มีเงินได้จากการออกแบบ จัดหา ติดตั้ง และทดสอบระบบคอมพิวเตอร์ที่ทำหน้าที่บริหารจัดการการจ่ายไฟฟ้า เข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ หากบริษัท A ไม่ได้ดำเนินงานโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในไทย บริษัท A จะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย

ในส่วนของบริษัท B มีเงินได้จากการขายอุปกรณ์ภาคสนาม อุปกรณ์การสื่อสาร ระบบความถี่เอชเอฟ และค่าออกแบบในรายละเอียดและการก่อสร้างอาคารศูนย์ควบคุมแห่งใหม่ เข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่โดยที่บริษัท B ได้ดำเนินงานดังกล่าวโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในไทย จึงมีหน้าที่นำค่าตอบแทนตามสัญญามารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยตามมาตรา 76 ทวิและข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน¹⁰

จากแนวทางนี้จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรได้พิจารณาด้วยว่า กิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้น สถานประกอบการถาวรได้เป็นผู้ดำเนินงานหรือไม่ หากไม่ได้เป็นผู้ดำเนินงาน สถานประกอบการถาวรก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยแต่อย่างใด กรณีนี้ ผู้เขียนเห็น

⁹ หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค. 0706/957 ณ.วันที่ 28 มกราคม 2546

¹⁰ หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค. 0811/7748 ณ.วันที่ 6 สิงหาคม 2544

ว่าสอดคล้องกับหลักนิติบุคคลแยกต่างหากด้านหน้าทำงาน ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3

2. กรณีตัวอย่างการเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัทต่างประเทศซึ่งไม่ต้องด้วยมาตรา 76 ทวิ

2.1 บริษัทต่างประเทศได้ส่งวัตถุดิบหรือสินค้าเข้ามาจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนของบริษัทไทย และบริษัทเป็นผู้ส่งวัตถุดิบหรือสินค้านี้ให้กับลูกค้าของบริษัทต่างประเทศ ดังนี้ หากบริษัทไทยเป็นเพียงผู้ให้บริการเก็บรักษาวัตถุดิบหรือสินค้าของบริษัทต่างประเทศและส่งมอบวัตถุดิบหรือสินค้าให้ลูกค้าในไทยแทนบริษัทต่างประเทศเท่านั้น **โดยมิได้มีการกระทำใดๆ อันเป็นเหตุก่อให้เกิดรายได้ในไทยให้แก่บริษัทต่างประเทศดังกล่าว** เช่น ไม่ได้มีการติดต่อซื้อขายหรือแนะนำสินค้า หรือจัดหาคำสั่งซื้อในไทย เป็นต้น ยังถือไม่ได้ว่า บริษัทไทยเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรตามมาตรา 76 ทวิ¹¹

จากแนวทางนี้จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรได้พิจารณาด้วยว่า กิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้น สถานประกอบการถาวรได้ทำหรือไม่ หากไม่ได้ทำ สถานประกอบการก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทยเช่นกัน

2.2 บริษัทไทยซึ่งประกอบกิจการโรงกลั่นน้ำมัน มีความจำเป็นต้องจัดหาบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเข้ามาทำงานในไทย จึงได้ทำสัญญาจ้างบริษัทต่างประเทศจัดหาบุคลากรให้ ดังนั้น หากบุคลากรที่บริษัทต่างประเทศจัดหาให้เข้ามาทำงานกับบริษัทไทยนั้น มีฐานะเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานกับบริษัทไทยแต่เพียงผู้เดียวและในระหว่างที่เข้ามาทำงานให้กับบริษัทไทย บุคลากรดังกล่าว**ไม่มีหน้าที่งานหรือกระทำการใดๆ ให้กับบริษัทต่างประเทศ** บุคลากรดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในไทยของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ¹²

¹¹ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0706/6275 ณ.วันที่ 26 กรกฎาคม 2549

¹² หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0702/5568 ณ.วันที่ 4 กันยายน 2551

2.3 กรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้ขายหุ้นในบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้แก่บริษัทไทย กรณีนี้ยังถือไม่ได้ว่า บริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิแต่ประการใด และไม่เข้ามาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ¹³ และกรณีบริษัทต่างประเทศถือหุ้นในบริษัทไทย ก็ยังถือไม่ได้ว่า บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ¹⁴

2.4 กรณีบริษัทไทยให้บริการเก็บรักษาสินค้าของบริษัทต่างประเทศ และส่งมอบสินค้าดังกล่าวให้แก่ลูกค้าในไทยแทนบริษัทต่างประเทศ หากบริษัทไทยไม่ได้มีการกระทำใดๆ อันจะเป็นเหตุก่อให้เกิดรายได้ในไทยให้แก่บริษัทต่างประเทศ เช่น มิได้มีการติดต่อซื้อขายหรือแนะนำสินค้าหรือจัดหาคำสั่งซื้อในไทย เป็นต้น กรณีเช่นนี้ ยังไม่ถือว่าบริษัทไทยเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในไทยตามมาตรา 76 ทวิ

15

3. การกระทำกิจการของสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กรณีนี้ หากการประกอบกิจการจัดซื้อสินค้าและส่งออกต่างประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่ของสำนักงานผู้แทนที่กระทำกิจการในไทย ถ้าสำนักงานใหญ่ของสำนักงานผู้แทนที่กระทำกิจการในไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย ก็ไม่ถือว่าสำนักงานผู้แทนที่กระทำกิจการในไทยเป็นสถานประกอบการถาวร จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตามนัยความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับต่างประเทศ¹⁶

4. การกระทำกิจการของสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำกิจการในไทย (ROH) กรณีนี้ หากการประกอบกิจการจัดซื้อสินค้าและส่งออกต่างประเทศเฉพาะให้แก่

¹³ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811/04265 ณ.วันที่ 7 พฤษภาคม 2542

¹⁴ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811/ก.611 ณ.วันที่ 4 มิถุนายน 2545

¹⁵ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0706 กม.08/741 ณ.วันที่ 8 มิถุนายน 2549

¹⁶ ประกาศกรมสรรพากรเรื่องภาษีเงินได้ และภาษีการค้า สำหรับสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำกิจการในประเทศไทย ณ.วันที่ 30 มิถุนายน 2529

สำนักงานใหญ่ของสำนักงานภูมิภาคที่กระทำกิจการในไทย ถ้าสำนักงานใหญ่ของสำนักงานภูมิภาคที่กระทำกิจการในไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ๆ กับประเทศไทย ก็ไม่ถือว่าสำนักงานภูมิภาคที่กระทำกิจการในไทยเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศในไทย จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตามนัยความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับต่างประเทศ¹⁷ อีกทั้ง การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานภูมิภาคในไทยมีลักษณะเป็นการดำเนินงานให้ความช่วยเหลือโดยไม่ได้รับค่าตอบแทนแต่อย่างใด จึงไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

2.3.2 แนวทางตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา¹⁹

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรไว้แต่เฉพาะตามมาตรา 76 ทวิ มีความดังต่อไปนี้

ปัญหาในเรื่องนี้ เดิมกระทรวงการคลังได้ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา วินิจฉัยปัญหาว่า การที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างมาลงนามในสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย แต่งานที่ทำตามสัญญาได้กระทำในต่างประเทศทั้งหมด จะถือว่าบริษัทดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิหรือไม่

ข้อเท็จจริงในคดีตัวอย่างนี้มีอยู่ว่า กองทัพเรือได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทรับต่อเรือและเป็นบริษัทอิตาลีเป็นผู้สร้างเรือยนต์เร็วโจมตี สัญญาจ้างทำของได้กระทำ ณ กองทัพเรือกรุงเทพมหานคร โดยบริษัท A ได้มอบอำนาจให้ลูกจ้างของตนมาลงนามแทนในประเทศไทย แต่การต่อเรือดังกล่าวทั้งหมดได้กระทำที่อู่ของบริษัท A ที่ประเทศอิตาลีและเมื่อ

¹⁷ ประกาศกรมสรรพากรเรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำกิจการในไทย ณ.วันที่ 25 สิงหาคม 2535

¹⁸ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0702/2014 ณ.วันที่ 16 มีนาคม 2552

¹⁹ เรื่อง บันทึกเรื่องการตีความปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับการรับจ้างทำของในต่างประเทศ เลขเสร็จ 184/2520, กรกฎาคม 2520

ทำงานเสรีให้ส่งมอบเรือต่อกองทัพเรือที่ประเทศอิตาลี ซึ่งในการดำเนินการติดต่อด้านธุรการกับกองทัพเรือไทย บริษัท A ได้ตั้งให้บริษัท ก บริษัทไทยเป็นผู้ดำเนินการ โดยกระทรวงการคลังเห็นว่า

1. คำว่า “ประกอบกิจการในไทย” ตามมาตรา 76 ทวิวรรคหนึ่ง กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าจะต้องให้บริการในไทยจึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในไทย ดังนั้น เมื่อได้มีการทำสัญญาจ้างทำของในไทยก็ถือว่าได้ประกอบกิจการในไทยแล้ว ส่วนการไปทำงานกันที่อื่นก็เป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น อีกทั้ง ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 ระหว่าง บริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย ศาลฎีกาได้พิพากษาว่า บริษัทในประเทศฮอลันดาส่งลูกจ้างเข้ามาทำสัญญาซื้อขายในไทยกับการทำเรือแห่งประเทศไทยถือว่า บริษัทฮอลันดาประกอบกิจการในไทยตามมาตรา 76 ทวิวรรคหนึ่ง

2. คำว่า “ประกอบกิจการในไทย” ต้องมีลักษณะดังนี้ (ก) งานหรือการให้บริการต้องกระทำในไทย (ข) บริษัทต่างประเทศจะต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอยู่ในไทยด้วย ดังนั้น งานที่บริษัท A รับทำในนั้น ได้กระทำในต่างประเทศทั้งสิ้น ส่วนลูกจ้างที่เข้ามาในไทยก็เพื่อลงนามในสัญญามิได้อยู่ประกอบกิจการรับจ้างทำของในไทยแต่อย่างใด จึงไม่ต้องด้วยมาตรา 76 ทวิ ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องซ็อนซายนั้น เมื่อมีการลงนามในสัญญาซื้อขายกันเมื่อใด ก็ถือว่าประกอบกิจการซื้อขายกันนั้นได้เกิดขึ้นแล้วในขณะนั้น ซึ่งต่างจากการรับจ้างทำของ แม้ลูกจ้างบริษัทต่างประเทศจะได้มาลงนามสัญญาในไทยแต่การประกอบกิจการในไทยยังไม่มีเพราะการประกอบกิจการตามสัญญาจ้างทำของจะมีขึ้นได้เมื่อลงมือทำงานนั้น กรณีปัญหาข้างต้นนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ 7) ได้เคยแจ้งให้กระทรวงการคลังทราบแล้วว่า ในเรื่องนี้กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบบริษัท A ไปแล้วว่าสัญญาจ้างต่อเรือเข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ แม้จะมีลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาแทนในไทยก็ตาม แต่บริการและผลสำเร็จของงานตามสัญญานี้เกิดขึ้นในต่างประเทศทั้งหมด การประกอบกิจการตามสัญญานี้จึงไม่ต้องด้วยมาตรา 76 ทวิ

ต่อมา กรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค.0804/5909 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2520 ถึง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า ได้มีปัญหาคัดแย้งเกิดขึ้นว่า กรมการเงินทหารเรือได้แจ้งให้กรมสรรพากรทราบว่า ในการจ่ายเงินประจำงวดให้แก่บริษัท A กองทัพเรือได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แต่บริษัท A ได้ขอให้กองทัพเรือระงับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยอ้างว่า กรมสรรพากรได้ตอบให้ทราบว่า บริษัท A ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ กรมการเงิน

ทหารเรือเห็นว่า เรื่องนี้มีข้อเท็จจริงเหมือนกับที่กองทัพเรือได้เคยทำสัญญาจ้างเหมาต่อเรือกับ บริษัทยาโรว์ ซิบิลเดอร์ จำกัด ในการต่อเรือมกุฎราชกุมาร ที่ประเทศอังกฤษและกับบริษัท สิงคโปร์ซิปิลดิง แอนด์เอ็นจิเนียริง จำกัด ในการต่อเรือยนต์เร็วโจมตีรวม 3 ลำที่ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งในการทำสัญญาจ้างเหมาต่อเรือกับบริษัทต่างประเทศทั้งสองแห่งดังกล่าวได้มีการลงนามใน สัญญาจ้างทำของในไทย แต่การต่อเรือได้กระทำนอกประเทศไทยทั้งหมดเช่นเดียวกัน ซึ่ง กรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค.0804/15233 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2511 ตอบข้อหารือของกรมการ เงินทหารเรือว่า บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะมีลูกจ้างมาลงนามในสัญญารับจ้าง ทำของในไทยถือว่าประกอบกิจการในไทยตามมาตรา 76 ทวิ กรมสรรพากรได้พิจารณาบททวนถึง ปัญหาข้อกฎหมายของมาตรา 76 ทวิอีกครั้งหนึ่งแล้วเกิดความไม่แน่ใจ จึงขอให้สำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาบททวนและวินิจฉัยปัญหานี้ให้เป็นที่ยุติ

ต่อมา กรมการร่างกฎหมายกองที่ 7 สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้มี ความเห็นว่า

1. คำว่า “ประกอบกิจการในไทย” ต้องพิจารณาหมวด 3 ภาษีเงินได้ทั้งหมดเพื่อ หาเจตนารมณ์ของกฎหมายได้แก่ มาตรา 41 มาตรา 40 มาตรา 66 มาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 และมาตรา 70 ดังนั้น มาตรา 76 ทวิไม่ได้มีบทบัญญัติเป็นการยกเว้นมาตรา 66 ที่ต้องกระทำ กิจการในประเทศไทย เพราะถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้ามาประกอบกิจการในไทยเอง ย่อมต้องด้วยมาตรา 66 อยู่แล้ว ส่วนมาตรา 76 ทวิเป็นกรณีบริษัทต่างประเทศเป็นเจ้าของกิจการ ที่ทำนั้น เป็นผู้รับเงินได้หรือผลกำไรจากกิจการนั้นในไทย แต่ไม่ได้เข้ามาทำเองเพียงแต่มีผู้ทำแทน ให้จะเรียกเก็บภาษีเอาจากผู้ใด ถ้าจะเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ผู้ทำการแทนบุคคล ธรรมดานั้นก็มิได้รับเงินได้จากการรับเหมา การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาอยู่ในส่วนที่ 2 ซึ่งถือ หลักว่าผู้ได้รับเงินได้ผู้นั้นเป็นผู้เสียภาษี สำหรับการเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศอยู่ในหมวด 3 ส่วน 3 แต่บริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการเอง จึงต้องบัญญัติให้ถือว่า บริษัท ต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในไทยเพื่อให้เป็นไปตามหลักในมาตรา 66 และการเก็บภาษีจาก บุคคลธรรมดาต่างกับการเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศเพราะนิติบุคคลประเภทนี้เก็บจากกำไร สุทธิ จึงต้องบัญญัติให้ชัดว่า ผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี และเนื่องจากบริษัทต่างประเทศไม่มีตัวตนในไทย จึงต้องบัญญัติให้ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเป็นตัวแทนของบริษัท ต่างประเทศนั้น เพื่อให้ยื่นรายการแสดงกำไรสุทธิในส่วนกิจการที่ทำในไทย

จึงเห็นได้ว่า มาตรา 76 ทวิบัญญัติเป็นมาตรการที่จะเก็บภาษีตามมาตรา 66 ให้บริบูรณ์ขึ้น หาได้หมายความว่า เมื่อมีการประกอบกิจการนอกประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้ อันจะผิดจากหลักการดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 66 มาตรา 67 และมาตรา 70 เป็นลำดับมา

กรณีตามมาตรา 76 ทวินี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ในคำพิพากษฎีกาที่ 773/2504 ระหว่างบริษัทยั้งเจริญพานิช จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรที่ 1 อธิบดีกรมสรรพากรที่ 2 จำเลยว่า การปฏิบัติกิจการของโจทก์ที่ติดต่อกับโรงงานยาสูบตามที่ปรากฏในฟ้องและคำแถลงร่วมรับกันในข้อเท็จจริงนั้นเป็นอันพึงได้ถนัดว่า แม้โจทก์จะไม่ได้ขายใบยาสูบให้แก่โรงงานยาสูบด้วยตนเอง โจทก์ก็ได้กระทำการเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งได้ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยขายใบยาสูบให้แก่โรงงานยาสูบในไทย โจทก์ได้แย้งหนักหนาว่า โรงงานยาสูบได้ส่งเงินค่าใบยาไปให้บริษัทต่างประเทศโดยเลตเตอร์ออฟเครดิตและโดยดราฟท์ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศไม่เคยรับเงินค่าซื้อยาในไทยเลย ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาพิเคราะห์ข้อโต้แย้งนี้แล้ว เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติมุ่งถึงการรับตัวเงินในที่ใดเลย คำว่าเงินได้หรือผลกำไรนั้นมิใช่ตัวเงินสด บริษัทต่างประเทศจะได้รับในทางเครดิตหรือทางอื่นใดก็ตาม ถ้าเป็นเงินได้หรือผลกำไรในไทยแล้วย่อมอยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากรแล้ว ส่วนข้อความที่ว่าในประเทศไทยนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า หมายความว่าถึงกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย

2. ปัญหาต่อไปคือว่า เพียงแต่มีการทำสัญญาจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการหรือไม่ มาตรา 66 ใช้คำว่า “กระทำกิจการ” มาตรา 76 ทวิใช้คำว่า “ประกอบกิจการ” และมาตรา 70 ก็ใช้คำว่า “ประกอบกิจการ” เหมือนกัน คำว่าประกอบกิจการตามพจนานุกรมฯ หมายความว่า “ทำ” คำว่า กิจการคือการทำงานที่ประกอบ ประมวลรัษฎากรมุ่งถึงการทำงานที่ทำ จึงบัญญัติกิจการต่างๆ ไว้ตามมาตรา 40 และบัญญัติกรณีทำกิจการในไทยไว้ในมาตรา 66 ส่วนกิจการที่ประกอบนอกประเทศไทยจะเก็บภาษีกรณีใดบ้างได้บัญญัติไว้ในมาตรา 70 หาได้มุ่งถึงการทำสัญญาไม่ เพราะการทำสัญญาเป็นแต่เพียงผูกพันให้มีกิจการขึ้น ถ้าละเลยเสียไม่ชำระหนี้ก็ไม่มีกิจการเกิดขึ้นและเพียงแต่มีความผูกพันยังไม่เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ต้องมีการชำระหนี้ตอบแทนจึงจะได้รับเงินได้

การชำระหนี้ตอบแทนยอมแล้วแต่ประเภทของสัญญา สัญญาซื้อขายต้องส่งมอบทรัพย์สินที่ขายจึงจะได้รับราคา สัญญาจ้างทำของต้องส่งมอบของที่ทำจึงจะได้รับสินจ้าง การขาย

ของ การทำของที่รับจ้างจึงเป็นกิจการที่เกิดขึ้นตามข้อผูกพัน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 ที่อ้างมาจึงเป็นกรณีการซื้อขาย บริษัทต่างประเทศได้ส่งมอบทรัพย์สินที่ขายมาให้ผู้ซื้อในไทยจึงเป็นการขายในไทย เช่นเดียวกันกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504 ซึ่งส่งใบยาสูบมาขายในไทย หาใช่มีแต่เพียงทำสัญญากัน แต่มิได้ส่งมอบของเข้ามาขายไม่

หากจะถือเอาการทำสัญญาเป็นหลักว่า ทำสัญญาในไทยเป็นการประกอบกิจการในไทย ส่วนการไปทำงานที่ใดเป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาดังนี้แล้ว ถ้าคู่สัญญาออกไปลงนามในสัญญากันที่สิงคโปร์ แต่เข้ามาทำงานรับจ้างทำของตามสัญญานั้นในไทย ก็จะต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการในสิงคโปร์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ในส่วนภาษีการค้ากลับเป็นการประกอบการค้าในไทยเพราะถือหลัก “ประกอบกิจการ” การตีความให้เกิดผลขัดกันในลักษณะดังกล่าวไม่น่าจะถูกต้อง

ทั้งนี้ มาตรา 76 ทวิ ก็บัญญัติว่า ต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในไทยจึงจะถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในไทย หากตีความว่า การประกอบกิจการในไทยเป็นการทำสัญญา ลูกจ้างในการทำสัญญาก็ย่อมมีไม่ได้เพราะผู้ทำสัญญาแทนมีแต่ตัวแทนเท่านั้น และคำว่า “มีลูกจ้างในการประกอบกิจการในไทย” แสดงว่า มีการทำงานจึงมีลูกจ้างในการทำงานนั้น หากไม่มีการทำงานในไทย มีแต่ลูกจ้างอยู่ในไทยจะว่ามีลูกจ้างในการประกอบกิจการได้อย่างไร ดังนั้น การตีความว่า **ทำสัญญาเป็นการประกอบกิจการ จึงปรับเข้าตัวบทไม่ได้**

กรรมการร่างกฎหมายกองที่ 7 จึงเห็นว่า กรณีตามมาตรา 76 ทวิ ต้องมีการทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มาตรา 40 บัญญัติไว้และการนั้นต้องกระทำในไทย ดังนั้น กรณีนี้เป็นการจ้างทำของซึ่งเป็นการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยให้ต่อเรือโจมตีเร็วที่อู่เมืองเวนิช ประเทศอิตาลีและส่งมอบที่เมืองเวนิช มิใช่การประกอบกิจการในไทย กรณีจึงไม่เข้ามาตรา 66 มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ ทั้งสามมาตรา บริษัทผู้รับจ้างไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

จากแนวทางนี้จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาว่า ถ้าพึงการทำสัญญาไม่ใช่กิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้น สถานประกอบกิจการก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย

2.3.3 แนวทางตามคำพิพากษาศาลฎีกา

ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของศาลฎีกา โดยได้พิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่สำคัญและหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกา (หากมี) ที่พอจะมีความเกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ดังต่อไปนี้

การบังคับใช้มาตรา 66 วรรคสอง

1. คดีระหว่าง บริษัทคา มา นิ เอ็นยีเนียร์ริ่ง คอร์ปอเรชั่น จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย²⁰ ศาลฎีกาได้พิพากษาว่า สัญญาข้อ 3.2 ระบุหน้าที่ของโจทก์ว่า “โจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงานวัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ทั้งหมดและปฏิบัติงานทั้งสิ้น” กับข้อ 3.3 ระบุว่า “การไฟฟ้ามีหน้าที่จ่ายค่าจ้างแรงงานวัสดุเครื่องมือเครื่องใช้และงานที่โจทก์ทำไป” ดังนี้ ข้อสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 587

ส่วนการที่โจทก์ที่ประเทศอินเดียมีโรงงานผลิตเสาไฟฟ้าแรงสูงจำหน่ายทั่วโลกนั้น ก็ได้หมายความว่า ผู้ผลิตสินค้าจำหน่ายจะรับจ้างทำของด้วยไม่ได้ ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ในการก่อสร้างครั้งนี้ การไฟฟ้าจะจ่ายจากเงินที่กู้จากธนาคารโลกโดยให้ธนาคารโลกส่งเงินไปให้โจทก์โดยตรงที่ประเทศอินเดีย ดังนั้น วิธีการปฏิบัติดังกล่าวน่าจะเพื่อให้สามารถแยกราคาเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ออกไปได้และเพื่อความสะดวกเท่านั้น หากทำให้สัญญาขายพิพาทเป็นสัญญาซื้อขายรวมอยู่กับสัญญาจ้างทำของไม่

เมื่อโจทก์ตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยเพื่อดำเนินการตามสัญญาจ้างทำของก็เท่ากับว่า โจทก์เป็นผู้ดำเนินการรับจ้างทำของในไทย วัสดุที่โจทก์ส่งเข้ามาในไทยจึงเป็นสัมภาระที่โจทก์จัดหามาเพื่อการรับจ้างทำของของโจทก์ ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าว จึงเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการในประเทศไทยของโจทก์ตามมาตรา 65 และเงินจำนวนนี้จึงเป็นรายได้ของโจทก์ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีด้วย และการที่เงินกำไรที่รวมอยู่ในค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุและอุปกรณ์ที่ได้ส่งจากธนาคารโลกซึ่งอยู่ต่างประเทศไปยังประเทศไทยให้โจทก์โดยตรง ก็เนื่องจากการไฟฟ้าได้กู้ยืมเงินจำนวนนี้จากธนาคารโลก การกระทำดังกล่าวเป็นไปเพื่อความสะดวกเท่านั้น กรณีเท่ากับว่า ธนาคารโลกได้ส่งเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูง

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537

และวัสดุอุปกรณ์มาให้การไฟฟ้าในไทย แล้วการไฟฟ้าผู้ว่าจ้างได้มอบเงินจำนวนดังกล่าวให้สาขา
โจทก์ในไทย และสาขาโจทก์ในไทยส่งเงินไปยังโจทก์ในประเทศอินเดียนั่นเอง สาขาโจทก์ในไทยก็
คือตัวโจทก์ จึงเท่ากับว่า โจทก์เป็นผู้ส่งหรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย กรณีต้อง
ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ

คำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องนี้ ไม่ได้มีประเด็นเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด
ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเพียงว่า เมื่อโจทก์ได้ทำสัญญาจ้างทำของกับการไฟฟ้าและได้เข้ามาตั้งสาขา
เพื่อประกอบกิจการรับจ้างทำของ วัสดุที่โจทก์นำเข้ามาจึงเป็นสัมภาระที่โจทก์นำเข้ามาเพื่อการ
รับจ้างทำของนั่นเอง จึงต้องรวมค่าวัสดุต่างๆ เป็นรายได้ของโจทก์ด้วย

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่า การพิจารณากิจการกรมทางธุรกิจที่หน่วยธุรกิจได้กระทำลงนั้น
จะพิจารณาจาก **ประเภทของสัญญาที่เกิดขึ้นว่าเป็นสัญญาใด** ซึ่งในกรณีนี้คือ สัญญาจ้าง
ทำของ

การบังคับใช้มาตรา 76 ทวิ

กรณีที่ต้องด้วยมาตรา 76 ทวิ

1. คดีระหว่าง บริษัทไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย²¹ ศาลฎีกาได้
พิพากษาว่า การที่โจทก์แนะนำบริษัท A (บริษัทต่างประเทศ) ให้แก่บริษัท ก ซึ่งเป็นลูกค้าของ
โจทก์ในประเทศไทยจนมีการซื้อขายสินค้ากัน แม้บริษัท ก จะทำสัญญาซื้อขายและชำระราคา
ให้แก่บริษัท A โดยตรง โดยโจทก์มิได้มีส่วนรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อขายหรือการชำระค่าสินค้าก็ตาม
แต่เนื่องมาจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงถือได้ว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทน
หรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัท A เมื่อบริษัท A ได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไร
รวมอยู่ด้วย โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา
76 ทวิ

เรื่องการเป็นนายหน้ากับมาตรา 76 ทวินี้ ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 484/2540 ระหว่าง
บริษัทไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ระหว่าง บริษัท

²¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539

ไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2637-2639/2531 ระหว่าง บริษัทบูรพาสากลเศรษฐกิจ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2956/2525 ระหว่าง บริษัทโรตราโค ประเทศไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งศาลฎีกาได้พิพากษาไปในแนวทางเดียวกันกับคดีข้างต้น

2. คดีระหว่าง บริษัทยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย²² ศาลฎีกาได้พิพากษาว่า โจทก์ได้รับมอบอำนาจจากผู้ขายที่อยู่ต่างประเทศให้ลงชื่อในสัญญาซื้อขายเรือชุดให้แก่การทำเรือแห่งประเทศไทย การที่โจทก์ลงชื่อในสัญญาซื้อขายแทนผู้ขายย่อมได้ชื่อว่า เป็นผู้กระทำการแทนในการทำสัญญาขายนั้นแล้ว จึงต้องยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ

อย่างไรก็ดี คดีนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ 20 กรกฎาคม พ.ศ.2519 ก่อนที่ประเทศไทยกับประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ DTA) ระหว่างกัน หากคดีนี้เกิดขึ้นในปัจจุบันที่ประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว โจทก์ก็อาจจะไม่ต้องเสียภาษีแทนก็เป็นได้ เพราะตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หากบริษัทต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้ว บริษัทต่างประเทศได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนจะมายกเว้นความรับผิดตามมาตรา 76 ทวิ โดยประเด็นที่สำคัญจะอยู่ที่ว่า โจทก์เป็นตัวแทนนายหน้าที่เป็นอิสระหรือไม่

นอกจากนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาคดีนี้ได้ถูกอ้างถึงในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา 184/2520 ด้วยเพื่อเป็นหนึ่งในหลักการสำคัญในการประกอบการตีความคำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงในคดีนี้กับข้อเท็จจริงในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกานั้นมีความแตกต่างกัน โดยคดีนี้เป็นเรื่องของสัญญาซื้อขาย แต่ข้อเท็จจริงในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นเรื่องของสัญญาจ้างทำของ

เรื่องการทำสัญญาซื้อขายกับมาตรา 76 ทวินี้ ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ระหว่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัดนิชโซ-อิวาย (ประเทศไทย) โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย พิจารณาไปในแนวทางเดียวกันกับคดีข้างต้น

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509

ต่อมาเมื่อเราได้พิจารณาจากประเภทของสัญญาที่สถานประกอบการถาวรทำขึ้นว่าเป็นสัญญาประเภทใด จึงเกิดประเด็นสำคัญในคดีระหว่าง บริษัทเบลล์ เทเลโฟน มานูแฟคเจอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ขึ้นดังนี้

คดีระหว่าง บริษัทเบลล์ เทเลโฟน มานูแฟคเจอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย²³ ศาลฎีกาได้พิพากษาไว้ว่า สัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย คู่สัญญามีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่า เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญา โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น รายได้จากค่าวัสดุอุปกรณ์ โจทก์จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร โจทก์จึงไม่ต้องนำรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ในปี 2532 และปี 2533 มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 และปี 2533 ตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม เรื่องนี้ ท่านชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้เขียนหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกา²⁴ ไว้ว่า งานตามสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยคดีนี้ เป็นงานก่อสร้างและติดตั้งเครื่องอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์ หากทำเป็นสัญญาจ้างทำของเพียงสัญญาเดียวเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ โจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าแรงและค่าวัสดุอุปกรณ์ (ค่าของ) ที่ได้รับจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เพราะแม้ประเทศเบลเยียมซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของโจทก์จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่เมื่องานก่อสร้างและติดตั้งดังกล่าวต้องใช้เวลาเกินกว่า 6 เดือน กรณีก็ถือได้ว่า โจทก์มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม ข้อ 5.2 (ข) โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 ของอนุสัญญาดังกล่าว โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าแรงและค่าของที่ได้รับจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และเมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรจากงานดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย โจทก์ก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่างหากด้วย แต่คดีนี้ โจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยมิได้ทำเป็น

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544

²⁴ สารบาญคำพิพากษาศาลฎีกา พ.ศ.2544, สำนักงานศาลยุติธรรม, หน้า 203-206

สัญญาจ้างทำของเพียงสัญญาเดียว แต่แยกทำเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์สัญญาหนึ่งและสัญญาก่อสร้างและติดตั้งอันเป็นสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่ง เพื่อให้โจทก์เสียภาษีเฉพาะจากค่าแรงเท่านั้น ส่วนค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าของนั้นไม่ต้องเสียภาษี เพราะได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าวเนื่องจากในส่วนของสัญญาซื้อขาย ไม่ได้ถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทำให้โจทก์ประหยัดภาษีได้มาก

การวางแผนภาษีโดยการแยกสัญญาดังกล่าวไม่เป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากร แต่เป็นที่ยอมรับของศาลฎีกา ก่อนคดีนี้ศาลฎีกาก็ได้เคยวินิจฉัยยอมรับการวางแผนภาษีดังกล่าวไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ระหว่าง บริษัท เบลล์เทเลโฟนมานูแฟคเจอร์ริง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย ในข้อ 7 ข้างต้นว่า "นิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นได้จากการกระทำด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนออีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะทำได้เป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้ง และก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกัน และยังสามารถแบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกันจึงต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่า โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้าง ติดตั้งเครือข่ายและชุมสายโทรศัพท์) แยกต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะเอกเทศสัญญาและแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินจ้าง หาใช่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่"

ขณะโจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทย จึงฟังไม่ได้ว่า โจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะทำสัญญาขายเครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน อันถือได้ว่า โจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หากได้มีความหมายว่า สถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือและอุปกรณ์) ไปด้วยไม่ ฉะนั้น

กำไรจากธุรกิจขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายโจทก์ทำไว้ กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยอันเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของ จึงถือไม่ได้ว่า เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ในประเทศไทย ดังนั้น โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ดังกล่าวตามข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ส่วนกำไรจากธุรกิจการก่อสร้างตามสัญญาจ้างทำของนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด เมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวที่มีการจำหน่ายออกไปจากประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการ จำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ดังกล่าวกับคดีนี้ ศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้ ซึ่งท่านชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม เห็นว่า การนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้ในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร ซึ่งเป็นคดีตามกฎหมายมหาชนนั้นจะต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง พิสูจน์เคราะห์อย่างรอบคอบ มิฉะนั้น จะเป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนทำสัญญากันอย่างไรก็ได้เพื่อไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่จะต้องเสียตามปกติ ผลก็คือจะต้องเสียภาษีหรือไม่หรือเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของประชาชนมิได้ขึ้นอยู่กับตัวบทกฎหมาย

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 และคดีนี้ เจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาคือการเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ จึงน่าจะถือตามเจตนาที่แท้จริงยิ่งกว่าถือเจตนาตามสัญญาแต่ละประเภทคือ สัญญาซื้อขายสัญญาหนึ่งและสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่งซึ่งไม่ใช่เจตนาที่แท้จริง ดังนั้น โจทก์จึงน่าจะต้องเสียภาษีทั้งจากค่าแรงและค่าของมิใช่ค่าแรงอย่างเดียวเท่านั้น และเมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรในส่วนของค่าของออกไปจากประเทศไทยก็ต้อง เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่างหากด้วย

3. คดีระหว่าง บริษัทเอฟ แอล สมิตท์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย²⁵ ศาลฎีกาได้พิพากษาว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยนั้น เงินได้หรือผลกำไรดังกล่าวหมายถึง **เงินได้หรือผลกำไรที่ได้รับตามความ**

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2737/2532

เป็นจริง ไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้อัตรากำไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้ ตรงกันข้ามในมาตรา 76 ทวิ วรรคสองนั่นเอง เป็นบทบัญญัติที่เป็นทางแก้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ตามวรรคแรก โดยกฎหมายให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับ คือให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยใช้อัตรากำไรสุทธิ 21.87 เปอร์เซ็นต์มาเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณหากำไรสุทธิของโจทก์จึงเป็นการไม่ชอบ

เรื่องนี้ ได้มีท่านวัชรินทร์ บัจเจกวิญญูสกุล ได้เขียนหมายเหตุไว้ท้ายคำพิพากษานี้²⁶ ว่าข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่บันทึกหมายเหตุนี้ เป็นกรณีที่โจทก์เป็นบริษัทต่างประเทศจัดส่งลูกจ้างจำนวน 24 คน เข้ามาในประเทศไทยเพื่อให้คำแนะนำในการติดตั้งเครื่องจักรเป็นระยะเวลา ประมาณ 2 ปี ให้แก่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด โดยได้รับค่าช่วยเหลือดูแลการติดตั้งและเดินเครื่องจักรเป็นจำนวนเงิน 1,200,000 เหรียญสหรัฐอเมริกา การให้บริการของโจทก์ดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็นการดำเนินการตามโครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบหรือโครงการอื่นทำนองเดียวกัน ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นเป็นเวลาเกินกว่าสามเดือน อันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามข้อ 5 วรรคสี่ (ก) แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเดนมาร์ค พ.ศ. 2508

เงินที่โจทก์ได้รับจากบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้หรือผลกำไรที่โจทก์ต้องยื่นรายการและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณการเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์ทั่วไปในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล ส่วน 3 หมวด 3 แห่งลักษณะ 2 แต่ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ หรือไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องยื่นตาม มาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ได้กำหนดทางแก้ไว้แล้ว โดยให้ประเมินภาษีตามวิธีการที่บัญญัติไว้ในมาตรา 71(1) ซึ่งเป็นบทบัญญัติพิเศษให้บริษัทต่างประเทศที่ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตาม มาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5

²⁶ สารบัญญัตินิติศาสตร์ พ.ศ. 2532, บริการส่งเสริมงานตุลาการ, หน้า 141-144

ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า

ถ้ายอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้กำหนดแนวทางในการประเมินภาษีอากรของบริษัทต่างประเทศไว้เป็นขั้นเป็นตอน จากวิธีที่ยากไปสู่วิธีที่ง่ายเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการจัดเก็บภาษี เพราะบริษัทต่างประเทศไม่มีที่ทำการถาวรในประเทศไทย เป็นการยากที่จะทำการตรวจสอบเอกสารต่าง ๆ ได้ กฎหมายจึงตัดบทความยุ่งยากทั้งหลายเสีย ผู้บันทึกเห็นว่า กฎหมายคงไม่มีเจตนารมณ์ที่จะทำเรื่องง่ายให้เป็นเรื่องยากกลับจะไร้ผลไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

ดังนั้น ท่านวัชรินทร์ บัจเจกวิญญูสกุล จึงมีความเห็นว่า ขั้นตอนในการใช้กฎหมายในส่วนนี้ควรพิจารณาตามลำดับดังนี้

ขั้นตอนที่หนึ่ง คิดคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิซึ่งเป็นวิธีการที่มีความยุ่งยากสลับซับซ้อน

ขั้นตอนที่สอง ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ หรือไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการไม่ครบเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ขั้นตอนที่สาม ถ้ายอดรายรับหรือยอดขายไม่ปรากฏ กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป

ขั้นตอนที่สี่ ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนก็ไม่ปรากฏ กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นสมควร ซึ่งเป็นมาตรการสุดท้ายในการประเมินเก็บภาษีของบริษัทต่างประเทศ และเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจอย่างกว้างขวาง

ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่บันทึกหมายเหตุนี้ ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินภาษีจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นเกณฑ์เทียบเคียงในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ โดยไม่ใช้อำนาจประเมินตามขั้นตอนที่

กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น ศาลฎีกาจึงวินิจฉัยว่า เป็นวิธีการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เป็นที่สังเกตว่า ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรโดยอาศัยเทียบเคียงรายได้หรือฐานะของบุคคลอื่นได้ก็เฉพาะแต่การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษในมาตรา 49 มิใช่เป็นหลักทั่วไปในหมวด 2 ส่วน 1 จึงหาอาจนำไปใช้ในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ นอกจากนี้ ผู้บันทึกหมายเหตุยังได้กล่าวว่า ผู้ใช้ประมวลรัษฎากรจำต้องพิจารณาให้ลึกซึ้งเข้าถึงซึ่งหลักนิติศาสตร์ที่เชื่อมโยงกันอย่างเป็นระบบมิฉะนั้นจะสับสน ทั้งต้องตีความโดยเคร่งครัดเพราะประมวลรัษฎากรมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน หากอาจตีความขยายโดยไม่มีหลักเกณฑ์ได้ไม่

จากตัวอย่างแนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา และศาลฎีกาพร้อมด้วยหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งหมดที่ได้ยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างข้างต้นนี้ ผู้เขียนได้ทำการสรุปแนวทางดังกล่าวเพื่อให้เห็นแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่มีต่อสถานประกอบการถาวรไว้ในบทต่อไป

2.4 สรุปแนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

ผู้เขียนได้นำตัวอย่างแนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา และศาลฎีกามาเป็นตัวอย่างเพื่อให้เห็นแนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรแล้ว ในบทนี้จึงได้ทำการสรุปหลักเกณฑ์และแนวทางการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ก่อนที่เราจะได้พิจารณาหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ในบทต่อไป

สำหรับหลักเกณฑ์ของประเทศไทยในกรณีที่เป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 71 (1) ประกอบกับมาตรา 65 ทวิ (4) และ (7) และคำสั่งที่ ป.113/2545 เรื่องการกำหนดราคาโอน ส่วนกรณีที่เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม้อิสระจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) ประกอบกับมาตรา 65 ทวิ (4) และ (7) และ

คำสั่งที่ ป.113/2545 เรื่องการกำหนดราคาโอนเช่นเดียวกันกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

สำหรับแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทย ในส่วนของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา และศาลฎีกานั้น เห็นว่าประเทศไทยมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model โดยอาจกล่าวสรุปได้ดังนี้

1. ประเทศไทยได้ใช้หลักนิติบุคคลแยกต่างหาก โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร ดังที่เห็นได้จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528

2. นอกจากนี้ ประเทศไทยได้พิจารณาไปที่ประเภทของสัญญาว่าเป็นสัญญาประเภทใด โดยจะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เป็นหลักในการพิจารณา เช่น กรณีการซื้อขายก็จะพิจารณาว่า มีการลงนามในสัญญาซื้อขายว่ากระทำในประเทศไทยหรือไม่ กรณีการจ้างทำของก็จะพิจารณาว่า มีการลงมือทำงานนั้นๆ ในประเทศไทยหรือไม่ เป็นต้น

บทที่ 3

การใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร ตาม OECD model

หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร ตาม OECD model ที่จะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในบทนี้ ถือเป็นหลักการสำคัญที่ได้อธิบายความหมายของบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ของ OECD model ที่ได้บัญญัติไว้ดังนี้

ข้อ 7 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”

ส่วนข้อ 7 วรรคสองได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรคสาม ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเป็นเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในกรณีที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน”

ดังนั้น จากบทบัญญัติของข้อ 7 ทั้งสองวรรคข้างต้นทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า การกำหนดปริมาณเงินได้ของสถานประกอบการถาวรจะต้องกำหนดจาก เงินได้เท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น และเงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นเงินได้ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหาก และประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

ในปัจจุบันเกิดความแตกต่างกันอย่างมากในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศเกี่ยวกับการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร นอกจากนั้น ที่ผ่านมายังไม่มีมติเอกฉันท์ระหว่างประเทศสมาชิก OECD เกี่ยวกับการตีความที่ถูกต้องของข้อบัญญัติข้อ 7 การขาดการตีความที่เหมือนกันของข้อ 7 อาจก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนขึ้นได้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องสร้างมติเอกฉันท์เกี่ยวกับการตีความและการปรับใช้ในทางปฏิบัติของข้อ 7 นี้ และแม้จะมีบทบัญญัติของข้อ 7 ดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่เพื่อให้เกิดความมีมาตรฐาน (Standard Pattern) เดียวกันในการปฏิบัติทางภาษีอากรระหว่างประเทศ คณะกรรมการ OECD จึงได้จัดทำรายงานและคำอธิบาย (Commentary) ขึ้น เพื่อให้ประเทศสมาชิก และประเทศที่มีใช้สมาชิกของ OECD แต่ได้นำ OECD model มาใช้เป็นหลักในการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้นำมาประกอบการตีความเพื่อนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติต่อไป

ในบทนี้ จึงได้กล่าวถึงรายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model โดยรายงานนี้ได้รับการอนุมัติโดยคณะกรรมการด้านการคลังของ OECD (The committee on Fiscal Affairs: CFA) เมื่อวันที่ 24 มิถุนายน ค.ศ.2008 และโดยคณะกรรมการ OECD (OECD council) สำหรับการตีพิมพ์เผยแพร่เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม ค.ศ.2008¹ มีรายละเอียดดังความต่อไปนี้

3.1 แนวทางการพัฒนาการที่สำคัญของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรตามคำอธิบาย (commentary) ปี ค.ศ. 2005 และ 2008

คำอธิบาย (Commentary) เบื้องต้นปี ค.ศ.2005 และปี ค.ศ.2008

บทบัญญัติของข้อ 7 นี้สืบเนื่องมาจากบทบัญญัติในข้อ 5 (สถานประกอบการถาวร) ที่กำหนดว่า เงินได้ใดจะถูกเก็บหรือไม่ถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ข้อ 5 มิได้ให้ทางแก้ปัญหาลำหรับการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากกำไรธุรกิจได้อย่างสมบูรณ์ ดังนั้น จึงต้องมีข้อ 7 ขึ้นเพื่อ

¹ Organization for economic co-operation and development: OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. centre for tax policy and administration: CTPA, 17 July 2008.

เสริมคำนิยามของสถานประกอบการถาวร โดยเพิ่มหลักเกณฑ์ของเงินได้ที่ถูกก่อโดยสถานประกอบการถาวรและจะถูกนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องตั้งคำถามสองคำถามเสมอ คือ 1.มีสถานประกอบการถาวรในประเทศของตนหรือไม่ และถ้ามี คำถามต่อไปก็คือ 2.เงินได้หรือกำไรเท่าใดที่สถานประกอบการถาวรจะต้องเสียภาษี ฉะนั้น จึงต้องมีหลักเกณฑ์เพื่อใช้ตอบคำถามในข้อ 2 นี้และคำถามอีกข้อหนึ่งที่ตามมาก็คือ จะใช้กฎเกณฑ์ใดที่จะกำหนด (Attribute) และจัดสรร (Allocate) เงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรโดยหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้นี้ควรเป็นแบบแผนเดียวกัน (Standard pattern)

อย่างไรก็ดี เป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ทั้งหมดลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อขจัดทุกๆ ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ ดังนั้น ทางออกก็คือ ทุกๆ ประเทศควรร่วมมือกันโดยอาจนำช่องทางการใช้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure: MAP) (ข้อ 27) มาใช้บังคับ

คำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ.2005 สำหรับข้อ 7 วรรคหนึ่ง

หลักการสำคัญของหลัก Attribution ก็คือ รัฐไม่มีสิทธิขยายขอบเขตอำนาจการเก็บภาษีของตนไปยังเงินได้หรือกำไรของสำนักใหญ่ เว้นเสียแต่ว่าเงินได้นั้นเกิดขึ้นโดยการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรพิจารณาเงินได้แยกออกจากกันระหว่างเงินได้ของสำนักงานใหญ่และเงินได้ของสถานประกอบการถาวร

คำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ.2008 สำหรับข้อ 7 วรรคหนึ่ง

โดยหลักแล้ววิสาหกิจของประเทศหนึ่งจะไม่ถูกเก็บภาษีในอีกประเทศหนึ่ง เว้นแต่ประกอบธุรกิจในอีกประเทศหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น อย่างไรก็ตาม ในทางประวัติศาสตร์เกิดมุมมองที่ต่างกันของหลายประเทศว่า ควรมีการใช้หลัก “Force of attraction” (หลัก Force of attraction ก็คือ หลักการที่ว่าเงินได้ไม่ว่าจะเป็นกำไรจากธุรกิจ เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิเกิดจากประเทศใด เงินได้จะถูกเก็บภาษีอย่างเต็มที่ ถ้าผู้รับประโยชน์

มีสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น ถึงแม้ว่าเงินได้ดังกล่าวจะไม่ได้ถูกกำหนดให้แก่สถานประกอบการถาวรอย่างชัดเจนก็ตาม) ขณะที่บางอนุสัญญาใช้มาตรการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti-tax avoidance rule) บนพื้นฐานของการใช้หลัก “Force of attraction” และจะใช้เฉพาะกับกำไรจากธุรกิจที่มาจากกิจกรรมที่เหมือนกับกิจกรรมที่กระทำโดยสถานประกอบการถาวร เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐ ที่ผู้เขียนได้ยกเป็นตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้

ในปัจจุบัน หลัก “Force of attraction” ไม่ได้ได้รับการยอมรับโดยข้อวิจารณ์ของ OECD และหลักการที่ถูกยอมรับในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะอยู่บนพื้นฐานของแนวคิดที่ว่า ในการเก็บภาษีจากกำไรที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับจากอีกประเทศหนึ่ง หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องมองไปที่แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งแยกต่างหากจากวิสาหกิจต่างประเทศที่ได้รับเงินได้นั้น และควรพิจารณาถึงข้อเท็จจริงของแต่ละสถานประกอบการถาวรเป็นกรณีๆ ไป

ฉะนั้น การตีความบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่งนี้ไม่ควรดูตีความให้มีผลขัดแย้งกับบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง เพราะบทบัญญัติในวรรคสองเท่านั้นที่จะกำหนดความหมายของประโยคที่ว่า “เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภายใต้หลักเกณฑ์ในวรรคสองนี้ อาจมีเงินได้ที่กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร แม้ว่าสำนักงานใหญ่จะไม่มีเงินได้เลยก็ตาม ในทางกลับกัน หลักเกณฑ์นี้อาจทำให้เกิดกรณีที่ไม่มีเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร ถึงแม้ว่าสำนักงานใหญ่จะมีเงินได้ก็ตาม

สำหรับประเทศที่ใช้ OECD model (รวมทั้งประเทศไทย) เป็นหลักในการเจรจาจัดทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนควรให้ความสนใจต่อหลักเกณฑ์ในวรรคสองว่าจะใช้และตีความอย่างไร โดยเฉพาะรัฐแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เนื่องจากหลักเกณฑ์นี้จะถูกใช้กับประเทศคู่สัญญา ซึ่งประเทศหนึ่งจะต้องเป็นฝ่ายจัดภาษีซ้อนบนกำไรธุรกิจอย่างเหมาะสมและเป็นกำไรที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

คำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ.2005 สำหรับข้อ 7 วรรคสอง

เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรนั้น ให้พิจารณาจากเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรทำขึ้น ไม่ใช่ดูที่สำนักงานใหญ่ของสถานประกอบการถาวร (Head office) และ

ให้ถือว่า สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากภายใต้ภาวะและราคาในตลาดธรรมดา (Ordinary market) และจะต้องสอดคล้องกับหลัก arm's length (The arm's length principle)

เงินได้ที่จะถูกกำหนดขึ้นนี้ จะเป็นเงินได้จำนวนเดียวกันกับเงินได้ที่เกิดจากธุรกรรมทั่วไปๆ ของหน่วยธุรกิจที่มีระบบการบัญชีที่ดี ซึ่งหลัก arm's length จะเข้ามาช่วยในการ กำหนดเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรจะได้รับจากธุรกรรมกับสถานประกอบการถาวรแห่งอื่นของวิสาหกิจเพราะส่วนใหญ่แล้วสถานประกอบการถาวรที่มีระบบการบัญชีที่ดี จะสามารถแสดงความสามารถในการทำกำไรของแต่ละสถานประกอบการถาวรได้และบัญชีจะเป็นจุดเริ่มของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะเริ่มกระบวนการการปรับปรุง (Adjustment) จำนวนของเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

สิ่งที่สำคัญที่สุดภายใต้วรรคสองก็คือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถสร้างสมมติฐานของจำนวนเงินได้ขึ้นมาลอยๆ ได้ โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องเริ่มพิจารณาจากข้อเท็จจริงของสถานการณ์ที่ปรากฏในสถิติทางบัญชีของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงการปรับปรุงบัญชีที่เช่นเดียวกัน หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถสร้างสมมติฐานตัวเลขขึ้นมาเองได้แต่อย่างใด

คำถามที่ตามมาก็คือ บัญชีของสถานประกอบการถาวรจะมีความน่าเชื่อถือได้เพียงใด เมื่อบัญชีดังกล่าวเป็นผลผลิตจากข้อตกลงภายในระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรหรือ ระหว่างสถานประกอบการถาวรด้วยกัน คำตอบก็คือว่า หากบัญชีดังกล่าวถูกจัดทำอย่างเหมาะสมบนพื้นฐานของข้อตกลงที่สามารถสะท้อนหน้าที่งานตามจริงที่ทำโดยส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ บัญชีของสถานประกอบการถาวรนี้ก็ควรได้รับการยอมรับจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้

นอกจากนี้ เราต้องพิจารณาถึงมูลค่าของธุรกรรมและวิธีการกำหนดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายในบัญชีของสถานประกอบการถาวรด้วย ว่าสอดคล้องกับมูลค่าและวิธีการในทางบัญชีของสำนักงานใหญ่หรือไม่ หากมีการตกแต่งบัญชีโดยใช้ข้อตกลงภายในแทนที่จะเป็นหน้าที่งาน

ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจนั้นๆ หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็ไม่ควรยอมรับบัญชีและข้อตกลงเช่นนี้

ถึงแม้ว่าสถานประกอบการถาวรสามารถแสดงบัญชีและแสดงเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่ทำ แต่หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็ต้องพิสูจน์ความถูกต้องของบัญชีนั้นให้สอดคล้องกับหลัก arm's length เช่น อาจมีการปรับปรุงบัญชี ถ้าสินค้าถูกส่งมาจากสำนักงานใหญ่ให้แก่สถานประกอบการถาวรในราคาที่ไม่สอดคล้องกับหลัก arm's length และก่อให้เกิดความบิดเบือนในเงินได้ที่จ่ายจากสถานประกอบการถาวรไปให้สำนักงานใหญ่ ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะปรับปรุงราคาโดยใช้ราคาตลาดธรรมดา (Ordinary market) ของสินค้าที่คล้ายคลึงกันในสถานการณ์ที่เหมือนกัน

ราคาจะเปลี่ยนแปลงไปเท่าใดก็ขึ้นอยู่กับ ความต้องการสินค้าและบริการและช่วงเวลาที่มีการส่งมอบสินค้านั้น ปัจจัยทั้งสองอย่างนี้จะถูกพิจารณาเมื่อเราจะกำหนดราคาในตลาดเปิด (Open market) เพราะบางครั้งอาจมีเหตุผลทางการค้าที่สำคัญสำหรับวิสาหกิจในการขายสินค้าที่ราคาต่ำกว่าราคาตลาด เช่น เพื่อการเจาะตลาดหรือเพื่อการแข่งขันในการนำสินค้าเข้าสู่ตลาดใหม่ เป็นต้น

ปัญหาอาจเกิดขึ้นถ้าสินค้าถูกผลิตโดยสำนักงานใหญ่และถูกขายผ่านทางสถานประกอบการถาวรทั้งหมดแต่เพียงแห่งเดียว กรณีนี้อาจไม่มีราคาในตลาดเปิดและตัวเลขที่ถูกบันทึกลงในบัญชีอาจไม่เป็นที่น่าพอใจนักสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษี ดังนั้น อาจจะต้องมีการคำนวณเงินได้ที่ของสถานประกอบการถาวรโดยวิธีอื่น เช่น อาจใช้สัดส่วน (อัตรา) เฉลี่ยของกำไรขั้นต้นต่อยอดขายของสถานประกอบการถาวรและค่อยนำมาหักจ่ายในจำนวนที่เหมาะสม แต่โดยหลักการทั่วไปแล้ว เงินได้จะกำหนดให้กับสถานประกอบการเท่าใดก็ควรอยู่บนพื้นฐานของหลักการทางบัญชีซึ่งจะเป็นการแสดงข้อเท็จจริงของสถานการณ์ต่างๆ

คำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ.2008 สำหรับข้อ 7 วรรคสอง

บทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองนี้เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของหลัก Attribution ที่ให้มุมมองว่า เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการจะเป็นเงินได้ที่สถานประกอบการ

ถาวรทำให้เกิดขึ้น โดยถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก ภายใต้ภาวะและราคาในตลาดธรรมดาซึ่งสอดคล้องกับหลัก arm' length ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงินได้ที่ถูกกำหนดจะเป็นเงินได้ที่กำหนดจากการประกอบธุรกิจที่มีระบบบัญชีที่ดี

โดยส่วนใหญ่แล้ว บัญชีของสถานประกอบการถาวรจะมีลักษณะเหมือนๆ กัน เพราะโดยทั่วไปแล้วหน่วยธุรกิจต้องการรู้ว่า อะไรคือสิ่งที่ทำเงินได้ให้แก่สถานประกอบการถาวร และบัญชีของสำนักงานใหญ่จะช่วยแสดงเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการนั้น บัญชีจึงเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการปรับปรุงที่จะก่อให้เกิดเงินได้ที่เหมาะสมที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ดังนั้น ภายใต้กฎเกณฑ์ของข้อ 7 วรรคสอง หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่อาจสร้างสมมติฐานตัวเลขเงินได้ขึ้นมา แต่จะต้องเริ่มต้นจากข้อเท็จจริงของสถานการณ์หนึ่งๆ ตามที่ปรากฏในการบันทึกของธุรกิจ (Business record) ของสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะปรับปรุงและเพื่อให้ได้เงินได้ตามข้อเท็จจริง ดังนั้น ภายใต้หลัก Attribution การบันทึกและการเก็บเอกสารจึงมีความสำคัญยิ่ง

ก่อนที่จะทำการปรับปรุงบัญชี ต้องถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยอิสระและแยกต่างหากและจะทำให้สามารถคำนวณเงินได้ที่จะกำหนดให้กับทุกกิจกรรมที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรได้ ไม่ว่าจะ เป็นธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรทำกับวิสาหกิจที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น อาจมีการโอนเงิน โอนทรัพย์สิน หรือให้บริการกันภายใน เป็นต้น

OECD ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้ข้อ 7 วรรคสอง ดังนี้

ขั้นตอนแรกคือ ต้องบ่งชี้กิจกรรมที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งจะทำได้โดยการวิเคราะห์หน้างานตามจริง (Factual and functional analysis) และมีความสัมพันธ์กับแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Transfer pricing guidelines) โดยกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรจะต้องถูกระบุ และการวิเคราะห์นี้จะต้องมองไปที่บริบทของกิจกรรมต่างๆ ที่ดำเนินการโดยวิสาหกิจทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ส่วนใดส่วนหนึ่งของวิสาหกิจได้มาจากการติดต่อกับสถานประกอบการถาวร

ขั้นตอนที่สองคือ ผลตอบแทนที่เกิดจากการติดต่อดังกล่าวจะต้องถูกกำหนดโดยการเปรียบเทียบแนวทางซึ่งถูกสร้างขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลัก arm's length ระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน โดยต้องอ้างอิงถึงหน้าที่งานที่ทำ (Function performed) ทรัพย์สินที่ใช้ (Assets used) และความเสี่ยงที่คาด (Risk assumed)

คำถามอาจเกิดขึ้นว่า การบันทึกทางบัญชีสามารถถูกเชื่อถือได้ในระดับใด ถ้าบัญชีอยู่บนพื้นฐานของข้อตกลงภายในระหว่างสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวร หรือระหว่างสถานประกอบการถาวรด้วยกันเอง คำตอบก็คือ ถ้าบัญชีของสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรได้สะท้อนถึงหน้าที่งานที่ทำโดยส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ บัญชีนั้นก็ควรได้รับการยอมรับจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยบัญชีนั้นจะต้องแสดงมูลค่าของธุรกรรมหรือวิธีการกำหนดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายในบัญชีของสถานประกอบการถาวรให้มีความสอดคล้องกับของสำนักงานใหญ่

การบันทึกและการเก็บเอกสารจะต้องมีความสอดคล้องกับข้อเท็จจริงในสถานการณ์ต่างๆ เช่น ถ้าตัวเลขในบัญชีไม่ได้เกิดจากหน้าที่งานทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ ข้อตกลงนี้จะต้องไม่ถูกยอมรับและบัญชีจะต้องถูกปรับปรุงให้ถูกต้อง หรือกรณีที่สถานประกอบการถาวรทำธุรกรรมเกี่ยวกับการขายภายใต้ข้อตกลงภายในอาจอยู่ในฐานะเป็นตัวการและรับความเสี่ยงทุกอย่างและได้เงินได้หรือกำไรทั้งหมดจากการขายนั้น แต่ในความเป็นจริงสถานประกอบการถาวรนี้ทำหน้าที่เป็นเพียงตัวแทนขายและรับความเสี่ยงอย่างจำกัดและได้รับเงินได้หรือกำไรเพียงแค่ส่วนของตัวเองจากรายได้ที่เกิดขึ้นเท่านั้น กรณีนี้จะต้องมีการปรับปรุงเพื่อให้เป็นไปตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่าการบันทึกและการเก็บเอกสารให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นข้างต้น จะก่อให้เกิดจุดเริ่มต้นที่เป็นประโยชน์อย่างมากต่อการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรและผู้เสียภาษีจะถูกบังคับให้จัดเตรียมเอกสารดังกล่าว

ในกรณีสถานประกอบการประเภทตัวแทนไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent: D.A.) จะใช้หลักการเดียวกันในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นๆ โดยกิจกรรมที่ตัวแทนไม่เป็นอิสระทำเพื่อสำนักงานใหญ่จะถูกระบุโดยการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง

และจะกำหนดหน้าที่งานที่ทำโดยตัวแทนไม่เป็นอิสระทั้งในบัญชีของตัวเองและในนามของวิสาหกิจ ดังนั้น การดำเนินการผ่านตัวแทนไม่เป็นอิสระอาจก่อให้เกิดผู้เสียภาษีแยกจากกันสองหน่วยคือ

1. ตัวแทนไม่เป็นอิสระ ซึ่งจะมีรายได้ของตัวเองจากกิจกรรมที่ทำและปรากฏอยู่ในบัญชีของตัวเองสำหรับสำนักงานใหญ่ และ
2. ตัวแทนไม่เป็นอิสระที่ทำในนามของสำนักงานใหญ่หรือทำเพื่อสำนักงานใหญ่ และจะมีการกำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงเกี่ยวกับหน้าที่งานที่ทำนั้น พร้อมด้วยทุนที่เพียงพอที่จะสนับสนุนทรัพย์สินและความเสี่ยงดังกล่าว โดยเงินได้จะถูกกำหนดให้กับตัวแทนไม่เป็นอิสระบนพื้นฐานของทรัพย์สิน ความเสี่ยง และทุนเหล่านั้น

จากแนวทางการพัฒนาการของหลัก Attribution ดังกล่าวเห็นได้อย่างชัดเจนว่า OECD ได้นำหลักหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงมาเป็นหลักการสำคัญในการอธิบายบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองเมื่อปี ค.ศ.2008 และหลักการนี้ได้ถูกอธิบายขยายความให้ชัดเจนยิ่งขึ้นในหลัก Attribution ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้

ผู้เขียนได้ทำการสรุปหลักการสำคัญที่ปรากฏในคำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ. 2005 และ 2008 ของข้อ 7 ข้างต้นไว้ดังนี้

คำอธิบาย (Commentary) มีขึ้นเพื่อให้เกิดความมีมาตรฐาน (Standard Pattern) เดียวกันในการปฏิบัติทางภาษีอากรระหว่างประเทศ คณะกรรมการ OECD จึงได้จัดทำข้อวิจารณ์นี้ขึ้น เพื่อให้ประเทศสมาชิกและประเทศที่มีใช้สมาชิกแต่ได้นำ OECD model มาใช้เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน นำมาประกอบการตีความและการนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติ โดยหลักการสำคัญที่ปรากฏในแนวทางการพัฒนาหลัก Attribution มีดังนี้

1. หลักการทั่วไป

1.1 ข้อ 7 มีขึ้นเพื่อสนับสนุนข้อบัญญัติในข้อ 5 และสร้างหลักเกณฑ์การ

Attribution

1.2 กรณีมีปัญหาในการบังคับใช้ข้อ 7 ให้รัฐคู่สัญญาแก้ปัญหาโดยใช้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure: MAP) (ข้อ 27)

2. หลักการในข้อ 7 วรรคหนึ่ง

2.1 ถ้ามีข้อเท็จจริงว่า มีการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น รัฐคู่สัญญาสามารถใช้มาตรการภายในของตนเพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงดังกล่าวได้ ดังนั้น บางประเทศอาจใช้หลัก Force of attraction เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี

2.2 ข้อบัญญัติของข้อ 7 มีขึ้นเพื่อจำกัดการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้ของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

2.3 การตีความข้อบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่งจะต้องไม่ขัดแย้งกับบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง

2.4 ประเทศที่ใช้ OECD model ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนควรให้ความสำคัญกับข้อวิจารณ์นี้โดยเฉพาะประเทศแหล่งเงินได้ที่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่

3. หลักการในข้อ 7 วรรคสอง

3.1 ข้อ 7 วรรคสอง เป็นหลักการพื้นฐานในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร และให้แต่ละประเทศนำหลักการนี้ไปใช้ โดยพิจารณาจากเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรทำในฐานะที่เป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากเพื่อให้สอดคล้องกับหลัก arm's length

3.2 การจัดเก็บภาษีต้องเริ่มต้นจากบัญชี โดยบัญชีจะต้องสะท้อนหน้าที่งานตามจริง และแสดงมูลค่า วิธีการทางบัญชี วิธีการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับบัญชีของสำนักงานใหญ่ ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องไม่สร้างสมมติฐานตัวเลขใดๆ ขึ้นมาโดยอำเภอใจ

3.3 หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจทำการปรับปรุงบัญชีดังกล่าวเพื่อให้สอดคล้องกับหลัก arm's length ดังนั้น การบันทึกและการจัดเก็บเอกสารต่างๆ จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งและต้องสอดคล้องกับข้อเท็จจริงให้มากที่สุด โดยผู้เสียภาษีจะถูกกระตุ้นให้ทำการบันทึกและเก็บเอกสารเหล่านี้

3.4 ข้อ 7 วรรคสองประกอบไปด้วย 2 ขั้นตอน คือ 1.การวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อระบุกิจกรรมตามแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Guidelines) โดยเฉพาะกิจกรรมที่มี

นัยสำคัญทางเศรษฐกิจ และ 2. ผลตอบแทนของสถานประกอบการถาวรต้องเป็นผลตอบแทน arm's length ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยง

3.5 สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระก็ใช้หลัก Attribution เช่นกัน

3.2 แนวคิดพื้นฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการใช้หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model²

ในบทที่ผ่านมา ผู้เขียนได้กล่าวถึงการพัฒนาการของหลัก Attribution ซึ่งเห็นได้อย่างชัดเจนแล้วว่า หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ได้นำหลักการวิเคราะห์หน้าที่งาน (Functions) ทรัพย์สิน (Assets) และความเสี่ยง (Risks) หรือเป็นที่รู้จักกันดีในชื่อว่า การวิเคราะห์ FARs (FARs Analysis) มาช่วยในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร

สำหรับผู้ที่เป็นนักกฎหมายอาจมีความสงสัยว่าเหตุใด OECD ถึงได้เลือกหลัก FARs มาเป็นหลักการสำคัญที่ใช้ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร เนื่องจากหลัก FARs นี้ไม่ได้เป็นศาสตร์ในทางกฎหมายแต่อย่างใด แต่เป็นองค์ความรู้ในทางเศรษฐศาสตร์ อดสาหกรรมและการบริหารธุรกิจ ผู้เขียนจึงได้อธิบายถึงแนวคิดพื้นฐานของหลัก FARs ไว้ในบทนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มากยิ่งขึ้น

คำถามที่สำคัญก่อนเข้าสู่เนื้อหาของหลัก FARs ก็คือว่า 1.ทำไมบริษัทบางบริษัทจึงสามารถทำกำไรได้มากกว่าบริษัทอื่นๆ เสมอ และ 2.อะไรคือแหล่งที่มาของความแตกต่างของความสามารถในการทำกำไร ดังนั้น หลัก FARs นี้ จึงเป็นหลักการที่ใช้ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ ที่ควบคุมหรือแสดงถึงคุณลักษณะและพฤติกรรมของบริษัทกับความสามารถในการทำกำไร (Profitability)

² วิจารณ์ วงศ์ศิริติกุล, ความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงกับความสามารถในการทำกำไร, ดุษฎีนิพนธ์ (บริหารธุรกิจ), มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ปีการศึกษา 2551, หน้า 1-24.

จากมุมมองทางเศรษฐกิจในระดับจุลภาค กำไรรวมของบริษัทหนึ่งจะถูกแบ่งออกไปให้กับบริษัทย่อย ซึ่งจะเกิดปัญหาว่าจะมีการจัดสรรกำไรให้กับแต่ละบริษัทอย่างไร (หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะกำหนดราคาขายของสินค้าจากโรงงานผลิตให้กับผู้จัดจำหน่าย หรือที่เรียกว่า “ราคาโอน” อย่างไรก็ตาม เพราะจะมีผลกระทบต่อกำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิ) ซึ่งวิธีการหนึ่งที่ทำได้ก็คือ การจัดสรรกำไรให้กับแต่ละบริษัทย่อยตามปัจจัยต่างๆ ที่ควบคุมหรือแสดงคุณลักษณะและพฤติกรรมของบริษัท เช่น หน้าที่งานต่างๆ ที่แต่ละบริษัททำ ทรัพย์สินต่างๆ ที่แต่ละบริษัทใช้ และความเสียหายต่างๆ ที่แต่ละบริษัทได้รับ ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขของกลยุทธ์ทางธุรกิจที่แต่ละบริษัทใช้ และภาคอุตสาหกรรมที่แต่ละบริษัทอยู่ แต่หากมองจากเศรษฐกิจระดับมหภาคแล้วจะมองว่า การที่บริษัทมีความสามารถในการทำกำไรได้ดีจะมีส่วนสำคัญในการเพิ่มความมั่งคั่งของระบบเศรษฐกิจโดยรวมและทำให้ภาครัฐเก็บภาษีเงินได้ได้มากยิ่งขึ้น

หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ รวมทั้งประเทศไทย จึงได้มีการนำเอาความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสียหายประเภทต่างๆ ของบริษัทกับความสามารถในการทำกำไร (โดยคำนึงถึงกลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทใช้และอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่) มาช่วยในการกำหนดราคาโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษี ซึ่งความสัมพันธ์นี้ได้ถูกเสนอโดย OECD (OECD Transfers Pricing Guidelines ปี ค.ศ.1995) โดยแนวทางของ OECD นั้น จะตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า ถ้าสมมติให้ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ กลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทใช้ หรืออุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่คงที่หรือเหมือนกัน (same) หรือเปรียบเทียบกันได้ (comparable) บริษัทที่มีหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสียหายประเภทต่างๆ เหมือนกันหรือเปรียบเทียบกันได้ ควรจะมีความสามารถในการทำกำไรเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน

หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ความสามารถในการทำกำไรของบริษัทจะมีความสัมพันธ์กับหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสียหายประเภทต่างๆ โดยความสัมพันธ์นี้จะผันแปรไปตามกลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้ และอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่

ในปัจจุบัน จึงได้มีการนำความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสียหายประเภทต่างๆ กับความสามารถในการทำกำไรไปใช้อย่างกว้างขวางในประเทศต่างๆ เช่น ประเทศสมาชิก OECD สหรัฐอเมริกา แคนาดา ญี่ปุ่น ฯลฯ รวมถึงประเทศไทย (ดังที่ปรากฏในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2) โดยมีการนำไปใช้ทั้งทางด้าน

การกำหนดราคาโอน การค้นหาอัตรากำไรที่เหมาะสม และในด้านการเพิ่มประสิทธิภาพการบริหาร และการจัดการเชิงกลยุทธ์ของหน่วยธุรกิจ ฯลฯ

หน้าที่งานที่บริษัทโดยทั่วไปต้องทำ อาจแบ่งออกเป็นหน้าที่งานย่อยหรือกิจกรรมที่อยู่ภายใต้หน้าที่งานหลัก สำหรับหน้าที่งานหลักที่นักวิจัยสาขาเศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรมและการบริหารธุรกิจ มีความเห็นสอดคล้องกันว่ามีผลต่อความสามารถในการทำกำไรมีอยู่ 7 ประเภท ได้แก่ หน้าที่งานด้านการวิจัยและพัฒนา หน้าที่งานด้านการผลิต หน้าที่งานด้านการตลาด หน้าที่งานด้านการเงิน หน้าที่งานด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล หน้าที่งานด้านการบริหารทั่วไป และ หน้าที่งานด้านการสานสัมพันธ์กับรัฐบาลและสาธารณะ (ซึ่งในความเป็นจริงของการวิเคราะห์ หน้าที่งานอาจมีหน้าที่งานด้านอื่นๆ มากกว่านี้ก็เป็นได้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของธุรกิจนั้นๆ)

ในส่วนทรัพย์สินที่บริษัทโดยทั่วไปต้องใช้ อาจแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภทคือ ทรัพย์สินมีรูปร่างและทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง โดยอาจแบ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างออกเป็นอีก 2 ประเภทย่อยคือ ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการผลิต (Manufacturing intangible assets หรือ Manufacturing intangibles) และทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing intangible assets หรือ Marketing intangibles) ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่นักวิจัยพิจารณาว่า มีบทบาทสำคัญในการสร้างคุณค่าและกำไรให้กับบริษัทมากกว่า คือ ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

ในส่วนของความเสียหายที่บริษัทต่างๆ ทั่วไปต้องแบกรับอาจแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภทคือ ความเสียหายที่เป็นระบบ (ความเสียหายที่มีผลต่อบริษัทโดยทั่วไปทั้งตลาด) และความเสียหายที่ไม่เป็นระบบ (ความเสียหายที่มีผลต่อบริษัทใดบริษัทหนึ่งเป็นการเฉพาะ) ทั้งนี้ นักวิจัยพิจารณาว่า ความเสียหายที่เป็นระบบมีผลกระทบต่อบริษัทมากกว่า เนื่องจากบริษัทไม่สามารถกระจายหรือลดความเสี่ยงดังกล่าวลงได้ โดยเฉพาะความเสี่ยงจากการผันผวนของเศรษฐกิจและอัตราดอกเบี้ย

ในส่วนความสามารถในการทำกำไรนั้น เราอาจใช้ อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขาย อัตรากำไรต่อทรัพย์สิน หรืออัตรากำไรสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ฯลฯ ก็ได้ นอกจากนี้ อีกหนึ่งปัจจัยที่มีความสำคัญก็คือ กลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทใช้ และอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่ โดยกลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทใช้ก็คือ แนวทางที่บริษัทเลือกแล้วว่าเหมาะสมกับบริษัทที่จะใช้ในการแข่งขัน โดยอาจแบ่งได้ออกเป็น 3 ประเภท คือกลยุทธ์ความเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost leadership strategy) กลยุทธ์

ด้านความแตกต่าง (Differentiation strategy) และกลยุทธ์การเน้นเฉพาะด้าน (Focused strategy) สำหรับอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่ อันจะมีผลเป็นสภาพแวดล้อมภายนอกของบริษัทซึ่งส่งผลต่อความสามารถในการทำกำไร อาจแบ่งได้ตามประเภทของผู้ซื้อสินค้า ได้แก่ อุตสาหกรรมสินค้าผู้ผลิต ซึ่งผลิตสินค้าให้กับผู้ผลิตเพื่อนำไปแปรรูปอีกทอดหนึ่ง และอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค ซึ่งผลิตสินค้าให้กับผู้บริโภคเพื่อนำไปใช้ตอบสนองความต้องการส่วนตัว ฯลฯ

เมื่อได้เข้าใจถึงแนวคิดและหลักการในทางเศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรมและบริหารธุรกิจแล้ว ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างผลการศึกษาคณะคุณวิภาวดี วงศ์กิริติกุล ที่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างหน้าทำงาน ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและความเสี่ยงประเภทต่างๆ กับความสามารถในการทำกำไรของบริษัทผู้ผลิตขนาดใหญ่ในประเทศไทย ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร จำนวน 385 บริษัท (กรมสรรพากรใช้เกณฑ์จากตัวเลขยอดขายของรอบระยะเวลาบัญชี 2545 ที่มีค่ามากกว่า 1,200 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป ซึ่งปัจจุบันมีทั้งสิ้น 2,429 บริษัท) โดยคุณวิภาวดี วงศ์กิริติกุล พบว่า

1. หน้าทำงาน ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และความเสี่ยงประเภทต่างๆ มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการทำกำไร โดยที่ความสัมพันธ์นี้จะแตกต่างกันไปตามประเภทของมาตรฐานความสามารถในการทำกำไร

2. กลยุทธ์ทางธุรกิจและอุตสาหกรรมหลักเป็นตัวแปรที่ไปปรับเปลี่ยนความสัมพันธ์ระหว่างหน้าทำงาน ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และความเสี่ยงประเภทต่างๆ กับความสามารถในการทำกำไร โดยที่อุตสาหกรรมหลักเป็นตัวแปรปรับที่มีอิทธิพลมากกว่ากลยุทธ์ทางธุรกิจ และ

3. หน้าทำงานด้านการผลิตและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการผลิตส่งผลในทางบวกต่อความสามารถในการทำกำไรของบริษัทที่เลือกใช้กลยุทธ์ความเป็นผู้นำด้านต้นทุนและบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมสินค้าผู้ผลิต

ขณะที่หน้าทำงานด้านการตลาดและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดส่งผลในทางบวกต่อความสามารถในการทำกำไรของบริษัทที่เลือกใช้กลยุทธ์ด้านความแตกต่างและบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค หน้าทำงานด้านการวิจัยและพัฒนาและหน้าทำงานด้าน

การบริหารทรัพยากรบุคคลส่งผลในทางบวกต่อความสามารถในการทำกำไรมากกว่าหน้างานด้านการเงิน และ ผลกระทบของความเสี่ยงจากความผันผวนของเศรษฐกิจและความเสี่ยงจากการผันผวนของอัตราดอกเบี้ยต่อความสามารถในการทำกำไรของบริษัทผู้ผลิตขนาดใหญ่ของประเทศไทย อาจส่งผลในทางบวก ส่งผลในทางลบ หรือไม่ชัดเจน ซึ่งผลการวิจัยนี้สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับการบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ของภาคธุรกิจ การกำหนดราคาโอน และการศึกษาเปรียบเทียบทางภาษีอากร และหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้

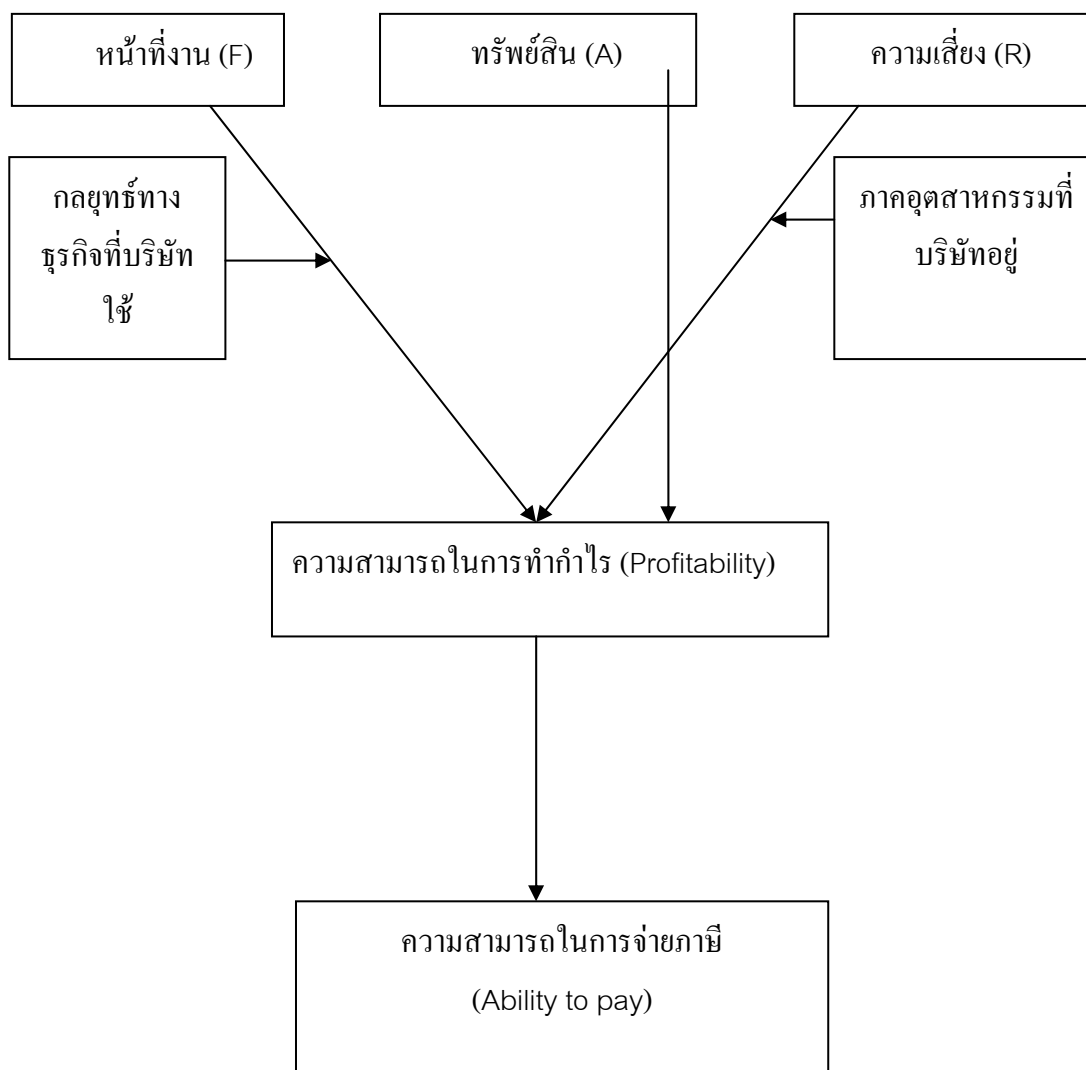
ดังนั้น เราอาจกล่าวโดยสรุปจากผลการศึกษาดังกล่าว ได้ว่า หน้างาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงของบริษัทหนึ่งๆจะเป็นตัวสะท้อนถึงความสามารถในการทำกำไรของบริษัทนั้นๆ ได้ โดยจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่มีความสำคัญประกอบด้วย เช่น กลยุทธ์ที่บริษัทใช้และภาคอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่

จากแนวความคิดของหลัก FARs ในหลักเศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรมและการบริหารธุรกิจที่ผู้เขียนได้นำมาเป็นตัวอย่างข้างต้นนี้ ทำให้ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลัก FARs สามารถนำมาปรับใช้กับแนวทางในการจัดเก็บภาษีได้อย่างแน่นอนและสามารถนำมาใช้ได้กับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ด้วย เนื่องจากหลัก FARs ประกอบไปด้วยการวิเคราะห์หน้างาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงว่า จะมีผลต่อความสามารถในการทำกำไร (Profitability) ของสถานประกอบการถาวรอย่างไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า แนวคิดพื้นฐานนี้มีความสอดคล้องและมีความสัมพันธ์โดยตรงกับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้อย่างชัดเจน กล่าวคือ ความสามารถในการทำกำไร ก็คือหลักความสามารถในการจ่าย (Ability to pay) ในทางภาษี นั่นเอง ยิ่งบริษัทมีความสามารถในการทำกำไรได้มากเท่าใด ภาษีที่ภาครัฐจะได้รับก็จะมากขึ้นไปด้วยเช่นเดียวกัน

ผู้เขียนจึงได้เขียนกรอบแนวคิดของความสัมพันธ์ระหว่างหน้างาน ทรัพย์สิน ความเสี่ยง กลยุทธ์ที่บริษัทใช้และภาคอุตสาหกรรมที่บริษัทอยู่ กับความสามารถในการทำกำไรและความสามารถในการเสียภาษีเงินได้

ตารางที่ 1 แนวคิดพื้นฐานของหลัก FARs

สรุปหลัก FARs



3.3 ข้อพิจารณาทั่วไป³

หลักการของสถานประกอบการถาวรมีประวัติศาสตร์ยาวนานเท่ากับประวัติศาสตร์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ในปัจจุบันหลักภาษีอากรระหว่างประเทศสำหรับการกำหนดเงินได้

³ Organization for economic co-operation and development: OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. centre for tax policy and administration: CTPA. 17 July 2008, p.7.

ให้กับสถานประกอบการถาวรอยู่ในข้อ 7 ซึ่งเป็นบทบัญญัติพื้นฐานและถูกใช้กันอย่างกว้างขวางในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งประเทศสมาชิก OECD และประเทศที่มีใช้สมาชิกของ OECD

ปัจจุบัน มีความแตกต่างกันในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศเกี่ยวกับการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร นอกจากนั้น ที่ผ่านมายังไม่มีมติเอกฉันท์ระหว่างประเทศสมาชิก OECD เกี่ยวกับการตีความที่ถูกต้องของข้อ 7 การขาดการตีความที่เหมือนกันและการขาดปรับใช้บทบัญญัติให้ต่อเนื่องของข้อ 7 อาจก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อมีการพัฒนาของสินค้าทางการเงินในธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศหรือธุรกรรมเล็กน้อย อีกทั้งยังทำให้ต้องมีการพิจารณาและสร้างมติเอกฉันท์เกี่ยวกับการตีความและการปรับใช้ในทางปฏิบัติของข้อ 7 นี้

คณะกรรมการ OECD จึงตัดสินใจที่จะทบทวนแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD ปี ค.ศ.1995 (OECD Transfers Pricing Guidelines) ซึ่งได้เสนอหลัก arm's length ในธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือตามข้อ 9 ว่า ควรถูกนำมาใช้ในกรณีของความสัมพันธ์ระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของสำนักงานใหญ่ด้วยเช่นกัน

เพื่อที่จะได้มติเอกฉันท์ร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิก OECD จึงได้สร้างสมมติฐาน (A Working Hypothesis (WH)) ขึ้นเพื่อกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้ข้อ 7 โดยวิธีการนี้ถูกสร้างบนพื้นฐานของคำอธิบาย (Commentary) (ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้ว) และแนวทางตามหลัก arm's length ที่อยู่ใน Guidelines

หลักการที่สำคัญของสถานประกอบการถาวรก็คือ “หลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” โดยจะต้องพิจารณาว่า แนวทางใน Guidelines ควรถูกนำมาปรับใช้อย่างไร โดยใช้ “วิธีการเปรียบเทียบกัน” เพื่อที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับหลัก arm's length ภายใต้ข้อ 7

ในรายงานฉบับนี้ คณะกรรมการ OECD ได้แบ่งเนื้อหาออกเป็น 4 ภาค คือ 1. ข้อพิจารณาโดยทั่วไป 2. วิสาหกิจธนาคาร 3. ธุรกรรมทางการเงินในธุรกรรมระหว่างประเทศ และ 4. วิสาหกิจประกันภัย ต่อมาสมมติฐาน (A Working Hypothesis (WH)) ได้ถูกเปลี่ยนชื่อ

เป็น The Authorized OECD Approach (AOA) รายงานฉบับนี้จะให้มุมมองของคณะกรรมการ OECD เกี่ยวกับประเด็นที่ว่า เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรควรจะถูกกำหนดอย่างไร และวิธีการนี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางของประเทศสมาชิก โดยประเทศสมาชิกเห็นว่า วิธีการนี้จะให้ผลลัพธ์ที่ดีกว่าการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ในอดีตที่ผ่านมา (โดยวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้เขียนได้กำหนดขอบเขตการศึกษาเฉพาะภาค 1 ในส่วนข้อพิจารณาทั่วไปเท่านั้น ไม่ได้ทำการศึกษาคำว่าด้วย วิสาหกิจประเภทธนาคาร วิสาหกิจประกันภัย และตราสารทางการเงินในธุรกรรมระหว่างประเทศด้วยแต่อย่างใด)

คณะกรรมการเห็นว่า วิธีการที่ดีที่สุดที่จะให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีมีความมั่นใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ อาจมีการร่างข้อ 7 นี้ขึ้นมาใหม่เพื่อให้เกิดการตีความที่เหมือนกัน (ร่างใหม่ของบทบัญญัติข้อ 7 ก็คือ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD Model ปี 2010 นั่นเอง) นอกจากนี้ คณะกรรมการยังเห็นว่า หลักเกณฑ์ตามรายงานนี้ไม่ได้ขัดแย้งกับข้อวิจารณ์ที่ผ่านมาของข้อ 7 แต่อย่างใด โดยรายงานนี้ควรถูกพิจารณาควบคู่กับข้อวิจารณ์ของบทบัญญัติข้อ 7 และเมื่อมีการปรับใช้ส่วนใดของรายงานนี้จะต้องไม่เกิดผลขัดแย้งกับข้อวิจารณ์ในอดีตที่ผ่านมา

นักวิจารณ์หลายท่านได้แสดงความกังวลต่อรายงานนี้ว่า จะถูกตีความและจะส่งผลกระทบต่อข้อ 5 (สถานประกอบการถาวร) หรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการได้ยืนยันว่ารายงานนี้ไม่ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การปรากฏของสถานประกอบการตามข้อ 5 แต่อย่างใด

รายงานฉบับนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการเปรียบเทียบแนวทางที่ถูกกำหนดใน Guidelines เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร และหากแนวทางใน Guidelines ถูกปรับเปลี่ยนไปในทางใดรายงานนี้ก็พิจารณาเพื่อปรับเปลี่ยนตามไปด้วย

ภาค 1 ว่าด้วยข้อพิจารณาทั่วไป (General considerations)⁴

ข้อความเบื้องต้น

⁴ Ibid, 10.

หลักการของภาษีอากรระหว่างประเทศสำหรับการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรถูกกำหนดในข้อ 7 ของ OECD model ซึ่งได้ถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในอนุสัญญาแบบทวิภาคี ไม่ว่าจะเป็นระหว่างประเทศสมาชิก OECD และประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก OECD ก็ได้นำ OECD model ไปใช้เช่นกัน หลักการนี้ยังได้ปรากฏใน United Nations model ที่สร้างขึ้นมาเพื่อใช้เป็น model ในการจัดทำอนุสัญญาระหว่างประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา

ความสำคัญของหลักการสถานประกอบการถาวรสามารถพิจารณาได้จากข้อ 7 ตาม OECD model กล่าวคือ เมื่อวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งดำเนินธุรกิจในประเทศคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาหลังนี้ ต้องถามตัวเองสองคำถามก่อนที่จะเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจ คำถามแรกคือ วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรในประเทศหรือไม่ ถ้าใช่ คำถามสองคือ อะไรคือเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรควรจะจ่ายภาษี หลักเกณฑ์ที่จะใช้สำหรับตอบคำถามข้อสอง คือการพิจารณาข้อ 7 และข้อ 9 ของ OECD model

ดังนั้น คณะกรรมการของ OECD จึงร่วมกันทำงานเพื่อสร้างมติเอกฉันท์ที่ชัดเจนมากขึ้นเกี่ยวกับการตีความและการปรับใช้ในทางปฏิบัติของข้อ 7 (โดยเฉพาะเพื่อเป็นประโยชน์ในการใช้วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure: MAP) และการตีความอนุสัญญานบนพื้นฐานของ OECD model คณะกรรมการจึงได้สร้างหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นเพื่อกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้ข้อ 7

รายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรนี้ จะเน้นที่การตีความของข้อ 7 เท่านั้น ดังนั้น การตีความข้ออื่นๆ ที่เกี่ยวข้องตาม OECD model จะถูกต้องหรือไม่ เป็นสิ่งที่ยอยู่นอกขอบเขตของรายงานนี้และรายงานนี้ไม่ได้พูดถึงประเด็นคำถามที่ว่า มีสถานประกอบการถาวรปรากฏในรัฐหนึ่งๆ หรือไม่ และจะก่อให้เกิดผลทางใดสำหรับหลักเกณฑ์การปรากฏของสถานประกอบการถาวรในข้อ 5

3.3.1 หลักการพื้นฐานที่ถูกใช้เพื่อกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการ ถาวร⁵

การกำหนดให้สถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่ งาน (The functionally separate entity approach)

ในปัจจุบัน การตีความข้อ 7 วรรคหนึ่งโดยประเทศสมาชิกมีแนวทางการตีความสองแนวทางกว้างๆ คือ การตีความว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่งาน (The functionally separate entity approach) และการตีความโดยอาศัยวิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง (The relevant business activity approach)

ถึงแม้ว่าวิธีการตีความที่ต่างกันนี้ อาจก่อให้เกิดผลเหมือนกันในหลายกรณี แต่ในปัจจุบันการขาดมติเอกฉันท์ระหว่างประเทศสมาชิกอาจก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนขึ้นได้ โดยเฉพาะกรณีที่ประเทศหนึ่งใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่งานและอีกประเทศหนึ่งใช้วิถีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง

หลังจากพิจารณาข้อดีและข้อเสียของทั้งสองวิธีข้างต้นแล้ว ประเทศสมาชิกได้ตัดสินใจเลือกใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่งานในฐานะเป็น The Authorized OECD Approach (ต่อไปนี้จะเรียกวิธีการของ OECD นี้โดยย่อว่า “AOA”) สำหรับการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง ดังนั้น The Authorized OECD Approach (AOA) จึงได้วางแนวทางไว้ว่า เงินได้ที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ เงินได้ที่สถานประกอบการถาวรจะได้รับตามหลัก arm’s length ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากซึ่งทำหน้าที่งานเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน และจะถูกกำหนดให้ใช้หลัก arm’s length ตามข้อ 7 วรรคสอง

นอกจากนี้ คำว่า “เงินได้ของวิสาหกิจ” ในข้อ 7 วรรคหนึ่ง ไม่ควรถูกตีความให้กระทบกับการกำหนดจำนวนเงินได้ที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร และยังเป็นที่ยืนยันอีกว่า “สิทธิที่จะเก็บภาษี (Taxing right) จะไม่ขยายไปถึงเงินได้ที่สำนักงานใหญ่อาจได้รับ

⁵ Ibid, 12.

จากรัฐนั้น นอกเสียจากเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร” หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าไม่ควร มี”หลัก Force of attraction” ที่จะถูกนำมาปรับใช้นั่นเอง

3.3.2 แนวคิดพื้นฐานของ The Authorized OECD Approach (AOA)

วิธีการของ OECD ไม่ได้กำหนดกฎหมายภายในของรัฐใดๆ แต่เป็นเพียงการให้ แนวทางการกำหนดจำนวนหรือขอบเขตการกำหนดเงินได้ที่อาจถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงิน ได้ของสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ เงินได้ที่สถาน ประกอบการจะได้รับตามหลัก arm's length ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและ แยกต่างหากที่ทำหน้าที่งานเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน และ ติดต่อกันอย่างเป็นอิสระทั้งหมดกับสำนักงานใหญ่ และจะกำหนดเงินได้โดยใช้แนวทางใน Guidelines โดยวิธีการเปรียบเทียบ

วิธีนี้ คือหนึ่งในเจตนารมณ์พื้นฐานของแนวคิดสถานประกอบการถาวร และเป็น การเก็บภาษีจากวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่จากกิจกรรมที่ทำ โดยพิจารณาถึงทรัพย์สินที่ใช้และความ เสี่ยงที่คาดว่าจะได้รับในประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ AOA ไม่ได้ถูกสร้างขึ้นเพื่อขัดขวางการ ใช้กฎหมายภายในใดๆ ที่มีขึ้นเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือวิธีการในการ เครดิตภาษีอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในการใช้ทรัพย์สินหรือความเสี่ยงนั้น

การตีความข้อ 7 วรรคสอง ภายใต้ AOA จะประกอบไปด้วยการวิเคราะห์สอง ขั้นตอนเสมอ (A two-step analysis) ดังนี้

1. การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) ขั้นตอนนี้สอดคล้องกับแนวทางใน Guidelines โดยการวิเคราะห์นี้มีขึ้นเพื่อตั้งสมมติฐานให้กับสถาน ประกอบการถาวร รวมทั้งส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจราวกับว่ามันเป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน โดย ระบุแต่ละหน้าที่งาน การเป็นเจ้าของหรือการใช้ทรัพย์สิน การคาดการณ์ความเสี่ยง การติดต่อ ระหว่างกัน และธุรกรรมกับทั้งวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันและไม่มีความสัมพันธ์กัน ภายใต้ขั้น ตอนนี้ จะต้องมีการระบุกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ (The economically significant

activities) ภาระหน้าที่ในบริบทของกิจกรรมนั้นๆ และภาระหน้าที่ที่ถูกทำโดยวิสาหกิจทั้งหมด โดยเฉพาะในส่วนของวิสาหกิจที่มีการติดต่อกับสถานประกอบการถาวร และ

2. ภายใต้ขั้นตอนที่สองนี้ การจ่ายหรือการรับผลตอบแทนจากการติดต่อใดๆ จะถูกกำหนดโดยการเปรียบเทียบและโดยการใช้เครื่องมือการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing tools) ในแนวทางของ Guidelines ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 9 โดยพิจารณาถึงหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของสถานประกอบการถาวร

วัตถุประสงค์ของขั้นตอนนี้ก็เพื่อคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนของสถานประกอบการถาวรจากกิจกรรมทั้งหมดที่สถานประกอบการถาวรทำ ไม่ว่าจะป็นธุรกรรมกับสำนักงานใหญ่หรือวิสาหกิจในเครือก็ตาม

3.3.3 ขั้นตอนที่ 1 การตั้งสมมติฐานว่า สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก⁶

การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง

ภายใต้ขั้นตอนที่สองของ AOA มีลักษณะทำนองเดียวกันกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับวิสาหกิจในเครือตามข้อ 9 แต่เป็นการทำขึ้นในบริบทของสถานประกอบการถาวรภายใต้ข้อ 7 การวิเคราะห์หน้าที่งานภายใต้ขั้นตอนที่หนึ่งนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับวิธีการของ AOA เพราะแม้ที่จริงแล้ว สถานประกอบการถาวรไม่ได้เป็นอิสระและแยกต่างหากจากส่วนใดส่วนหนึ่งของสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด

ถ้าไม่มีสมมติฐานว่า “สถานประกอบการถาวรเป็นอิสระและแยกต่างหาก” ความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน การคาดการณ์ความเสี่ยง การครอบครองทุน หรือสิทธิหน้าที่ตามสัญญาต่างๆ จะไม่ได้เป็นเฉพาะของสถานประกอบการถาวร แต่จะเป็นของส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจด้วย ดังนั้น การให้สถานประกอบการถาวรถูกปฏิบัติราวกับว่าเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก ทำหน้าที่งานของสถานประกอบการถาวรเอง คาดการณ์ความเสี่ยงของตัวเอง และเป็นเจ้าของและใช้ทรัพย์สินของตัวเองภายใต้หลัก arm's length จึงทำให้ต้องมีการพัฒนาหลักเกณฑ์สำหรับการ

⁶ Ibid, 13.

กำหนด ความเสี่ยง ความเป็นเจ้าของทรัพย์สินในทางเศรษฐกิจ ทุน สิทธิและหน้าที่ที่เกิดจากการทำธุรกรรม และลักษณะของการติดต่อของสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น คณะกรรมการจึงตัดสินใจที่จะใช้การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงเพราะแนวทางนี้สอดคล้องกับหลัก arm's length ตามข้อ 9 และมีแนวทางการวิเคราะห์ที่อยู่แล้วดังที่ปรากฏใน Guidelines

อย่างไรก็ตาม รายงานเรื่องหลัก Attribution ที่ได้ทำการศึกษาอยู่นี้ได้อธิบายถึงการวิเคราะห์หน้าที่งานเพิ่มเติมจากที่มีปรากฏอยู่แล้วในข้อ 9 และได้กำหนดวิธีการที่จะกำหนดความเสี่ยง หน้าที่งานที่ทำโดยบุคคลในสถานประกอบการถาวร หน้าที่งานที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางเศรษฐกิจที่ถูกทำโดยบุคคลในสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้ยังได้กำหนดวิธีการกำหนดทุน รวมทั้งทุนฟรี (ทุนฟรีก็คือ เงินทุนที่ไม่ก่อให้เกิดการหักค่าใช้จ่ายในลักษณะของดอกเบี้ย) ให้กับสถานประกอบการถาวรเพื่อสนับสนุนหน้าที่งานที่ทำ ความเสี่ยงที่คาด ทรัพย์สินที่ใช้ และหลักการรับรู้การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ

หน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับสมมติฐานของความเสี่ยงและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางเศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร (The significant people functions relevant to the assumption of risk and the significant people functions relevant to the economic ownership of assets) ซึ่งต่อไปผู้เขียนจะเรียกว่า “หน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญ” จะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับว่า ธุรกิจนั้นๆ อยู่ในภาคธุรกิจใด เช่น หน้าที่งานจะแตกต่างกันระหว่างบริษัทกลั่นน้ำมันและวิสาหกิจธนาคาร ทั้งนี้ วิสาหกิจหนึ่งๆ อาจมีมากกว่าหนึ่งหน้าที่งานก็ได้ ภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA การวิเคราะห์หน้าที่งานอื่นๆ ที่สถานประกอบการถาวรเป็นผู้ดำเนินการมีความสำคัญ เนื่องจากผลกำไรหรือขาดทุนของสถานประกอบการถาวรจะขึ้นอยู่กับทุกๆ กิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรดำเนินการ

ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าที่ OECD ได้มุ่งเน้นไปที่หน้าที่งานด้านบุคคลก็เนื่องจากการพิจารณาถึงกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรทำนั้น ย่อมแสดงออกได้ชัดเจนที่สุดผ่านทางบุคคลที่ทำหน้าที่งานต่างๆ อยู่ในสถานประกอบการถาวรและย่อมแสดงออกได้ชัดเจนที่สุดถึง

หน้าทำงานที่สถานประกอบการถาวรทำลง และในที่สุดเมื่อเราพิจารณาได้อย่างชัดเจนแล้วว่า สถานประกอบการถาวรได้ดำเนินธุรกิจไปในแนวทางใด ก็จะทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถพิจารณาถึงความเหมาะสมของการกำหนดเงินได้และค่าใช้จ่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นตามไปด้วย

ภายใต้ขั้นตอนที่สองของ AOA แนวทางใน Guidelines จะถูกนำมาปรับใช้โดยการเปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า ผลการดำเนินการของทุกๆ หน้าทำงานในการติดต่อนี้จะมีการให้ผลตอบแทนบนพื้นฐานของหลัก arm's length โดยการติดต่อของสถานประกอบการถาวรจะถูกเปรียบเทียบกับ การติดต่อของวิสาหกิจอิสระที่ทำหน้างานเดียวกันหรือเหมือนกัน ใช้ทรัพย์สินเดียวกันหรือเหมือนกัน คาดการณ์ความเสี่ยงเดียวกันหรือเหมือนกัน และมีภาวะทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยวิธีการกำหนดราคาโอนใน Guidelines จะถูกนำมาปรับใช้เพื่อกำหนดราคา arm's length สำหรับการติดต่อนั้นๆ

การ Attribution ของทรัพย์สิน

ภายใต้วิธีการของ AOA เมื่อเราได้ตั้งสมมติฐานแล้วว่า “สถานประกอบการถาวร เป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” ต่อไปต้องกำหนดว่า ทรัพย์สินใดเป็นของสถานประกอบการถาวรในทางเศรษฐกิจ (Economically owned) และ/หรือ ถูกใช้โดยสถานประกอบการถาวรและทรัพย์สินนั้นถูกใช้อย่างไร เพราะในความเป็นจริงไม่มีส่วนใดส่วนหนึ่งของวิสาหกิจเป็นเจ้าของทรัพย์สิน เพราะทรัพย์สินนี้เป็นของวิสาหกิจทั้งหมด จึงต้องหาวิธีกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน

โดยวิธีหนึ่งก็คือ การอนุญาตให้ผู้เสียภาษีแสดงว่า ส่วนใดของวิสาหกิจเป็นเจ้าของทรัพย์สิน วิธีนี้แม้จะเป็นวิธีการที่ง่ายในการบริหารจัดการทางภาษีอากร แต่ก็มีข้อเสียคือผู้เสียภาษีอาจกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินในแนวทางที่ก่อให้เกิดการจัดสรรเงินได้หรือกำไรที่ไม่เหมาะสม วิธีนี้จึงควรถูกปฏิเสธและอาจขัดกับนโยบายในการจัดเก็บภาษีที่ดี

มีมติเอกฉันท์ของคณะกรรมการว่า ความเป็นเจ้าของทรัพย์สินจะกำหนดให้กับส่วนของวิสาหกิจที่ทำหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินในทางเศรษฐกิจนั้น (หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือการพิจารณาว่าหน้าที่งานด้านบุคคลในส่วนของวิสาหกิจได้ทำหน้าที่กำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน)

การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะแสดงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดที่จะกำหนดระดับการใช้ทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวรและภาวะที่ทรัพย์สินนั้นถูกใช้ รวมถึงแสดงปัจจัยที่จะกำหนดว่าส่วนของวิสาหกิจเป็นเจ้าของทรัพย์สินในทางเศรษฐกิจที่แท้จริง

การกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินนี้ จะมีผลต่อการกำหนดทุนและหนี้ที่มีภาวะดอกเบี้ย และยังมีผลต่อการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรอีกด้วย ทั้งนี้ การกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินอาจขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินและประเภทของธุรกิจที่ใช้ทรัพย์สินนั้น

ดังนั้น การกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินในทางเศรษฐกิจให้กับส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่ทำหน้าที่งานนั้นๆ ไม่เพียงแต่เป็นไปตาม “หลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” ตามขั้นตอนแรกเท่านั้น แต่ยังเป็นกำหนดเงินได้ภายใต้ขั้นตอนที่สองด้วย เนื่องจากการกำหนดทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นี้จะแสดงได้ว่า ส่วนใดของวิสาหกิจมีรายได้และมีค่าใช้จ่ายใดที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นๆ

การ Attribution ของความเสี่ยง

การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะแสดงการกำหนดความเสี่ยงที่ปรากฏอยู่แล้วในสถานประกอบการถาวร หรืออาจจะสร้างสมมติฐานของความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวรก็ได้ (ก็คือการคาดคะเนว่าสถานประกอบการถาวรมีความเสี่ยงใดบ้าง) โดยพิจารณาจาก หน้าที่งานด้านบุคคลของสถานประกอบการถาวรที่เกี่ยวกับสมมติฐานของความเสี่ยง การติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นๆของวิสาหกิจ ธุรกรรมที่มีผลก่อให้เกิดการโอนความเสี่ยงขึ้น และการบริหารจัดการความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร

ความเสี่ยงจะเป็นเช่นไรก็ขึ้นอยู่กับลักษณะทางธุรกิจของวิสาหกิจ โดยความเสี่ยงบางอย่างอาจเกิดจากการลดมูลค่าของทรัพย์สินที่กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร ขณะที่ความเสี่ยงอีกอย่างหนึ่งอาจไม่เกี่ยวข้องกับกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินเลยก็ได้ เช่น ความเสี่ยงจากหนี้สินหรือความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ (Liability risk)

หน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสมมติฐานของความเสี่ยงก็คือ หน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ และ/หรือ การบริหารจัดการความเสี่ยงโดยจะขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงนั้นๆ เช่น วิสาหกิจที่มีสำนักงานใหญ่ในประเทศหนึ่งและมีสถานประกอบการถาวรในอีกประเทศหนึ่ง ถ้าสินค้าถูกผลิตขึ้นที่สำนักงานใหญ่และถูกส่งมาให้กับสถานประกอบการถาวรเพื่อขายต่อให้กับลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ดังนี้ เราจะคาดการณ์ว่า หน้าที่งานด้านการผลิต (The manufacturing functions) จะถูกทำโดยลูกจ้างของสำนักงานใหญ่และการขายสินค้าจะถูกทำโดยลูกจ้างของสถานประกอบการถาวร กรณีนี้ การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะแสดงว่า สถานประกอบการถาวรทำหน้าที่งานฐานะเป็นผู้กระจายสินค้าให้กับสำนักงานใหญ่ และอาจจำเป็นที่จะมีการ Attribute ความเสี่ยงจากการมีสินค้าคงคลังมากเกินไป (excess inventory risk) และความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ (Credit risk หรือ Default risk) ให้กับสถานประกอบการถาวรไม่ใช่ให้กับสำนักงานใหญ่

ภายใต้ AOA การกำหนดความเสี่ยงจะเกิดขึ้นหลังจากมีการระบุหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ และ/หรือ การบริหารจัดการความเสี่ยงนั้น ความเสี่ยงจากการมีสินค้าคงคลังมากเกินไปจะถูกพิจารณาและจะถูกตั้งสมมติฐานมาแต่แรกว่า เป็นของวิสาหกิจที่ต้องทำการตัดสินใจเกี่ยวกับระดับของสินค้าคงคลังไม่ว่าจะเป็นสำนักงานใหญ่หรือสถานประกอบการถาวร

ขณะที่ความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้จะถูกพิจารณาและถูกตั้งสมมติฐานตั้งแต่แรกว่า เป็นของวิสาหกิจที่ต้องทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการตกลงขายให้กับลูกค้าหลังจากมีการทบทวนความน่าเชื่อถือของลูกค้าแล้ว

ประเด็นปัญหาอาจเกิดขึ้น ในกรณีที่การทบทวนความน่าเชื่อถือของลูกค้าแต่ละรายถูกทำโดยส่วนหนึ่งของวิสาหกิจก่อนที่การขายจะเกิดจากอีกส่วนหนึ่งของวิสาหกิจ กรณีนี้การ

วิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะต้องตรวจสอบว่า บุคคลที่มีหน้าที่ทบทวนความน่าเชื่อถือของลูกค้า จะส่งผลกระทบต่อบุคคลที่ทำการตัดสินใจขายสินค้าให้กับลูกค้าหรือไม่ หรือเป็นเพียงหน้าที่งานด้านการสนับสนุน (A support functions) ให้กับสถานประกอบการถาวรก่อนการตัดสินใจว่าจะมีการขายให้กับลูกค้าหรือไม่

การกำหนดความเสี่ยงเป็นองค์ประกอบสำคัญของกระบวนการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง เพราะการมีความเสี่ยงจะมีผลต่อการกำหนดทุนภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA และการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้ขั้นตอนที่สอง

ภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA ทุนจะถูกกำหนดให้กับวิสาหกิจที่ทำหน้าที่งานด้านบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับสมมติฐานของความเสี่ยงเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงดังกล่าว (กล่าวคือเมื่อมีความเสี่ยงจะต้องมีทุนมารองรับความเสี่ยงนั้นๆ เสมอ) ขณะที่ภายใต้ขั้นตอนที่สองของ AOA คือ การเลือกและการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนจะพิจารณาความเสี่ยงที่ถูกคาดการณ์โดยสถานประกอบการถาวรและโดยส่วนอื่นของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรติดต่อด้วย ทั้งนี้ การกำหนดความเสี่ยงมีความสำคัญอย่างมากในภาคการเงินเพราะจะมีผลกระทบต่อทุนรายได้และรายจ่ายให้กับสถานประกอบการถาวรเพราะลักษณะของธุรกิจนี้มีความเสี่ยงที่สลับซับซ้อนมากกว่าธุรกิจธรรมดาทั่วไป

การ Attribution ของทุนฟรี

การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะกำหนดทุนฟรี (ทุนฟรีคือ เงินทุนที่ไม่ก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการหักค่าใช้จ่ายในทางภาษีในรูปแบบของรายจ่ายดอกเบี้ย) ให้กับสถานประกอบการถาวรเพื่อประโยชน์ในทางภาษีและเพื่อกำหนดเงินได้หรือกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรตามหลัก arm's length

แนวคิดเบื้องหลังของการกำหนดทุนก็คือ “ภายใต้หลัก arm's length สถานประกอบการถาวรควรมีทุนที่เพียงพอที่จะสนับสนุนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่ได้คาดการณ์ไว้”

ปริมาณเงินทุนที่จะสนับสนุนความเสี่ยงจะถูกพิจารณาไปตามประเภทของความเสี่ยง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ทุนจะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรอย่างไรก็ขึ้นอยู่กับการกำหนดความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวรนั้น โดยการกำหนดทุนฟรีควรถูกทำให้สอดคล้องกับหลัก arm's length เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าสถานประกอบการถาวรจะมีเงินได้ที่เหมาะสม

อย่างไรก็ตาม รายงานฉบับนี้ได้อธิบายหลักการกำหนดทุนฟรีไว้เป็นจำนวนมากซึ่งขอให้เข้าใจว่า ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ถูกใช้ได้อย่างถูกต้องแม่นยำเพราะจะขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ที่แตกต่างกันไป ดังนั้น ในสถานการณ์หนึ่งๆ อาจมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดช่วง arm's length ของทุนฟรี

ต้นทุนจากการจัดหาเงินทุน (Funding costs)

สถานประกอบการถาวรต้องการทุนจำนวนหนึ่งในการประกอบธุรกิจซึ่งประกอบไปด้วย ทุนฟรีและทุนที่มาจากหนี้ที่มีภาระดอกเบี้ย (เช่น เงินกู้ยืมจากสถาบันการเงินหรือสำนักงานใหญ่) ดังนั้น ผลที่ตามมาก็คือ จะต้องมีการกำหนดจำนวนดอกเบี้ยตามหลัก arm's length ให้กับสถานประกอบการถาวร

การรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings)

มีแนวคิดพื้นฐานหลายอย่างในการพิจารณาการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจ โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจต้องทำการตรวจสอบเอกสารมากขึ้นไม่ว่าเอกสารเหล่านั้นจะเป็นเอกสารหรือสัญญาที่มีผลผูกพันตามกฎหมายหรือไม่ก็ตาม

หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรให้ผู้เสียภาษีแสดงเอกสารดังกล่าวให้ชัดเจนเพื่อที่จะได้รับรู้การติดต่อดังกล่าวได้อย่างถูกต้อง และการติดต่อนี้จะถูกยอมรับจากหน่วยงานเก็บภาษีก็ต่อเมื่อธุรกรรมที่เกิดขึ้นนี้มีลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระบนหลัก arm's length

การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะกำหนดได้ว่า ในสถานการณ์หนึ่งๆ ธุรกรรมใดจะถูกพิจารณาว่าเป็นการติดต่อที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นของวิสาหกิจ โดยอาจดูจากการบันทึกทางบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี เพราะ

เอกสารเหล่านี้จะแสดงการติดต่อและแสดงการโอนความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ ภาระหน้าที่ และผลตอบแทนต่างๆ และจะเป็นจุดเริ่มต้นที่มีประโยชน์ในการกำหนดเงินได้ให้กับ สถานประกอบการถาวร โดยผู้เสียภาษีจะถูกกระตุ้นให้เตรียมเอกสารดังกล่าว เพราะมันจะมีส่วน ช่วยลดข้อพิพาทเกี่ยวกับการใช้ AOA

3.3.4 ขั้นตอนที่ 2 การกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากบน พื้นฐานของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ⁷

เมื่อมีการรับรู้การติดต่อแล้ว ราคาที่ตั้งในการขายสินค้าหรือการให้บริการจะต้องอยู่ บนหลัก arm's length ซึ่งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า สถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นของวิสาหกิจ เป็นอิสระจากกันและกัน และจะใช้วิธีการเปรียบเทียบตามแนวทางการกำหนดราคาโอนภายใต้ Guidelines

การทำการเปรียบเทียบการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของ วิสาหกิจด้วยธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระโดยใช้วิธีการใน Guidelines ที่อยู่ในบริบทของสถาน ประกอบการถาวรก็คือ การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรจะต้องไม่มีความแตกต่าง กันอย่างมากกับธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระ หรือถ้ามีความแตกต่างกันก็อาจมีการปรับปรุงได้ อย่างแม่นยำเพื่อกำจัดความแตกต่างดังกล่าว โดย AOA จะใช้วิธี The traditional transaction methods เช่น CUP, Resale price, Cost plus หรือ ถ้าวิธีการเหล่านี้ไม่อาจใช้ได้ที่น่าเชื่อถือ ก็ให้ใช้ The transactional profit methods เช่น Profit Split หรือ TNMM

สรุปการวิเคราะห์ทั้งสองขั้นตอน

การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจบนพื้นฐานของหลัก arm's length มาจากการคำนวณเงินได้หรือกำไรจากทุกๆ กิจกรรมของสถานประกอบการถาวร ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อกับวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่

⁷ Ibid, 20.

ขั้นตอนแรกใน “การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis)” จะต้องประกอบไปด้วย

1. การกำหนดสิทธิและหน้าที่ที่เกิดจากธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจ
2. การระบุหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินให้กับสถานประกอบการถาวร
3. การระบุหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับสมมติฐานของความเสียหายและการกำหนดความเสียหายให้กับสถานประกอบการถาวร
4. การระบุหน้าที่งานด้านอื่นๆ ของสถานประกอบการถาวร (หากมี)
5. การรับรู้และการกำหนดลักษณะของการติดต่อที่เหมาะสมระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ
6. การกำหนดทุนบนพื้นฐานของทรัพย์สินและความเสี่ยงที่กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

ขั้นตอนที่สอง เมื่อมีการรับรู้การติดต่อแล้ว ราคาต้องเป็นไปตามหลัก arm's length โดยจะพิจารณาจากการเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม โดยการใช้แนวทางใน Guidelines โดยตรง (ขึ้นกับการวิเคราะห์หน้าที่งาน เงื่อนไขของสัญญา ลักษณะของทรัพย์สิน ลักษณะการให้บริการ สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ และกลยุทธ์ของธุรกิจ)

หลังจากนั้น จะใช้วิธีการเปรียบเทียบโดยอาศัยวิธี The traditional transaction method หรือ The transactional profits methods เพื่อพิจารณาผลตอบแทนที่จ่ายให้กับสถานประกอบการถาวรตามหลัก arm's length สำหรับการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจ และกรณีที่หน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินและความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวรเกิดจากการติดต่อกับวิสาหกิจในเครือจะต้องกลับไปพิจารณาตามแนวทาง Guidelines ใดๆก็ดี รายงานที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ไม่ได้พูดถึงรายละเอียดของวิธีการใน Guidelines ด้วยแต่อย่างใด

3.3.5 สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent P.E.: DAPE)⁸

รายงานฉบับนี้ไม่ได้พิจารณาถึง ประเด็นการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่เป็นอิสระตามข้อ 5 แต่จะพิจารณาถึง เงินได้ที่ควรจะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ

คำถามอาจเกิดขึ้นว่าจะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระอย่างไร คำตอบก็คือ ใช้หลักการเดียวกันตามที่ได้ใช้กับสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นๆ เพื่อให้สอดคล้องกับข้อ 7 และหลัก arm's length

ภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะกำหนดหน้าที่งานที่ทำโดยตัวแทนไม่อิสระทั้งในบัญชีของตัวแทนไม่อิสระเอง และในนามของสำนักงานใหญ่ ตัวแทนไม่อิสระจะได้รับผลตอบแทนสำหรับการให้บริการที่ทำให้กับสำนักงานใหญ่ โดย AOA จะกำหนดเงินได้ให้กับตัวแทนไม่อิสระบนพื้นฐานของหน้าที่งาน ทรัพย์สิน ความเสี่ยง และทุน

3.4 การตีความบทบัญญัติข้อ 7 วรรคหนึ่ง ในเรื่องกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจตาม AOA⁹

บทบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่งอนุญาตให้ประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีจากเงินได้ของวิสาหกิจเพียงเท่าที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจในประเทศแหล่งเงินได้นั้น นอกจากนี้ บทบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่งเป็นการยืนยันว่า สิทธิการเก็บภาษีจะไม่ขยายไปสู่เงินได้ของวิสาหกิจ เว้นแต่เงินได้นั้นได้ถูกทำโดยสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้เพื่อไม่ให้มีการใช้หลัก Force of attraction มาเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร

⁸ Ibid, 21.

⁹ Ibid, 23.

รายงานนี้ได้วิเคราะห์แนวทางการตีความกว้างๆ ไว้สองแนวทางเพื่อตีความคำว่า “เงินได้ของวิสาหกิจ”

1. วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง (The relevant business activity)

วิธีนี้ได้อธิบายคำว่า “เงินได้ของวิสาหกิจ” ว่ามีความหมายถึง เงินได้จากกิจกรรมทางธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรมีส่วนร่วม ซึ่งแนวทางการอธิบายนี้ไม่ปรากฏในข้อ 7 หรือข้อวิจารณ์ของข้อ 7 แต่เกิดจากการปฏิบัติของประเทศต่างๆ จากการตีความคำว่า “เงินได้ของวิสาหกิจ”

มีหลายมุมมองจากประเทศต่างๆ ว่า วิธีนี้จะถูกใช้อย่างไรในทางปฏิบัติ เช่น ขอบเขตของคำนิยามคำว่า “กิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง” จะมีความกว้างหรือแคบเพียงใดและจะสามารถใช้ในทางปฏิบัติได้หรือไม่ นอกจากนี้การกำหนด “กิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง” ก็จะทำให้เกิดปัญหามากยิ่งขึ้น ถ้าทั้งสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นของวิสาหกิจมีส่วนร่วมในกิจกรรมเดียวกัน

2. วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงาน (The functionally separate entity)

การตีความ “เงินได้ของวิสาหกิจ” อีกวิธีหนึ่งก็คือ “วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงาน” ซึ่งวิธีนี้แตกต่างจากวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือวิธีนี้อาศัยข้อความในข้อ 7 วรรคสองที่บัญญัติว่า “เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ เงินได้ที่สถานประกอบการถาวรถูกคาดหวังว่าจะทำ ถ้าสถานประกอบการถาวรคือวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” (It might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise) “เมื่อติดต่อทั้งหมดอย่างอิสระกับวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนหนึ่ง” (Dealing wholly independently with the enterprise of which it is a part)

วิธีนี้ไม่ได้จำกัดเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรโดยอ้างถึงเงินได้ของวิสาหกิจทั้งหมด หรือกิจกรรมทางธุรกิจใดที่สถานประกอบการถาวรเข้าไปมีส่วนร่วม แต่วิธีนี้เป็นที่ยืนยันว่า สิทธิที่จะเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ขยายไปยังเงินได้ของวิสาหกิจ

ในประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ เงินได้นั้นเกิดขึ้นผ่านทางสถานประกอบการถาวร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ไม่ควรมีหลัก Force of attraction เนื่องจากการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรนั่นเอง

ดังนั้น เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ เงินได้ซึ่งสถานประกอบการถาวรจะได้รับตามหลัก arm's length ราวกับว่า สถานประกอบการถาวรคือวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากซึ่งทำหน้าที่งานเดียวกันหรือเหมือนกันภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยใช้หลัก arm's length ภายใต้ข้อ 7 วรรคสอง

ภายใต้วิธีนี้ เงินได้สามารถกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร แม้ว่าที่สำนักงานใหญ่จะยังไม่มีเงินได้เกิดขึ้นก็ตาม เช่น เมื่อสถานประกอบการถาวรทำการผลิตสินค้าเสร็จและโอนสินค้าไปยังอีกส่วนของวิสาหกิจเพื่อกระจายสินค้า ถ้ามีเงินได้เกิดขึ้นก็สามารถ กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรได้

วิธีการคำนวณเงินได้สำหรับวิธีนี้จะแตกต่างกับวิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง เพราะวิธีนี้จะมองไปที่การติดต่อของสถานประกอบการไม่ว่าจะเป็นการติดต่อกับวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ขณะที่วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องจะมองไปที่การติดต่อของวิสาหกิจทั้งหมดในการทำกิจกรรมทางธุรกิจหนึ่งๆ ดังนั้น หากประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ใช้วิธีที่ต่างกันอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงในการเก็บภาษีซ้อนขึ้นมาได้

ในปัจจุบัน การตีความทั้งสองวิธีข้างต้นได้ถูกนำไปใช้โดยประเทศสมาชิก การขาดมติเอกฉันท์ร่วมกันในเรื่องดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นได้ โดยเฉพาะกรณีที่ประเทศหนึ่งใช้วิธีหนึ่งและอีกประเทศหนึ่งใช้อีกวิธีหนึ่ง

ประเทศส่วนใหญ่ที่ใช้วิธีกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องเชื่อว่า วิธีนี้ได้ถูกบัญญัติไว้ในข้อ 7 วรรคหนึ่ง แต่ประเทศอีกกลุ่มหนึ่งที่ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงานจะมองความสอดคล้องกับหลัก arm's length จึงทำให้ OECD เลือกวิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงาน เพราะไม่ได้กำหนดข้อจำกัดใดๆ ที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรและทำให้หลัก Force of attraction ไม่เกิดขึ้น

จากมุมมองด้านการบริหารจัดการเก็บภาษี วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงานจะเป็นประโยชน์มากกว่าเพราะไม่ได้บังคับให้ประเทศแหล่งเงินได้พยายามกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจทั้งหมดจากกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ประเทศสมาชิกจึงมีมติเอกฉันท์ร่วมกันว่า ให้ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงานเป็น AOA ในการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง

ดังนั้น เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรจะเป็นเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรจะได้รับตามหลัก arm's length ถ้ามันเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากตามกฎหมาย ซึ่งทำหน้าที่งานเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน ซึ่งหลัก arm's length จะปรากฏอยู่ในข้อ 7 วรรคสอง และ คำว่า “เงินได้ของวิสาหกิจ” ในข้อ 7 วรรคหนึ่งไม่ควรตีความให้มีผลกระทบกับการกำหนดจำนวนเงินได้ที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร แต่เป็นการตีความเพื่อให้มีผลยืนยันว่า สิทธิที่จะเก็บภาษีจะไม่ขยายไปยังเงินได้ซึ่งวิสาหกิจอาจได้รับ นอกเหนือจากเงินได้ที่ผ่านทางสถานประกอบการถาวร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ไม่ควรมีหลัก Force of attraction นั้นเอง

3.5 การตีความข้อ 7 วรรคสอง: การกำหนดเงินได้ที่จะกำหนด ให้กับสถานประกอบการถาวร¹⁰

ข้อความเบื้องต้น: บทบัญญัติวรรคสองของข้อ 7 และหลัก arm's length

ข้อ 7 วรรคสองบัญญัติว่า “ภายใต้บทบัญญัติของวรรคสาม เงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรคือ เงินได้ที่คาดหวังว่าจะทำ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจแยกต่างหาก ซึ่งทำกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน และการติดต่อทั้งหมดเป็นไปโดยอิสระ” บทบัญญัตินี้ มีที่มาจากร่างอนุสัญญาของ The League of Nation ในปี ค.ศ.1993 และได้ถูกเสนอว่าเป็นหลัก arm's length ในบริบทของสถานประกอบการถาวร ในข้อวิจารณ์ข้อ 7 ที่กล่าวว่า “ข้อความนี้สอดคล้องกับหลัก arm's length ซึ่งได้ถูกพูดถึงในข้อวิจารณ์ข้อ 9” ดังนั้น เราอาจกล่าวได้ว่าหลัก arm's length เป็นหัวใจสำคัญของข้อ 7

¹⁰ Ibid, 27.

แนวทางใน Guidelines ประกอบไปด้วย การวิเคราะห์อย่างละเอียดถึงการใช้น้ำหนัก arm's length ภายใต้ข้อ 9 ดังนั้น AOA ก็คือการใช้น้ำหนัก arm's length ตามข้อ 9 ผ่านวิธีการต่างๆ ใน Guidelines ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรซึ่งต้องใช้น้ำหนัก arm's length เช่นกัน อย่างไรก็ตาม AOA ไม่ได้นำแนวทางใน Guidelines มาใช้โดยตรงแต่เป็นการใช้โดยการเปรียบเทียบ ซึ่งรายงานนี้ได้กล่าวถึงว่าจะถูกนำมาใช้ในระดับใดและอย่างไร

นอกจากนี้ AOA ไม่ได้มีเป้าหมายในการก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างสถานประกอบการถาวรและบริษัทในเครือ (บริษัทลูก) ในแง่ของเงินได้ที่เกิดขึ้น แต่เป็นการพิจารณาการติดต่อระหว่างส่วนที่แยกออกมาจากวิสาหกิจหนึ่งๆ

สถานประกอบการถาวรและบริษัทลูกย่อมมีความแตกต่างกันในมุมมองทางเศรษฐกิจ เพราะการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบของสถานประกอบการถาวรนั้น มีขึ้นเพื่อให้ธุรกิจสามารถใช้ประโยชน์จากทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficient capital utilization) มีเพื่อการกระจายความเสี่ยง (Risk diversification) และมีเพื่อการประหยัดต่อขนาด (Economy of scales) ฯลฯ เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับธุรกิจมากยิ่งขึ้น ดังนั้น โดยส่วนใหญ่แล้วสถานประกอบการถาวรจะปรากฏขึ้นเฉพาะในบางภาคธุรกิจเช่น ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจประกันภัย หรือกิจกรรมที่ดำเนินการชั่วคราวในรัฐหนึ่งๆ เช่น การก่อสร้างสาธารณูปโภค ขณะที่บริษัทลูกจะมีระดับของการทำธุรกิจที่สมบูรณ์มากกว่าภายในประเทศนั้นๆ

ขั้นตอนที่ 1: การกำหนดกิจกรรมและภาวะแวดล้อมของวิสาหกิจแยกต่างหาก

ข้อความเบื้องต้น

เพื่อให้สอดคล้องกับข้อ 7 วรรคสอง ขั้นตอนที่ 1 ของ AOA ก็คือ การตั้งสมมติฐานว่าสถานประกอบการถาวรเป็น “วิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” ดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยวิธีใน Guidelines ได้พิจารณาเงินได้กับหน้าที่งานที่ทำ ซึ่งสามารถนำมาใช้ได้บริบทของสถานประกอบการถาวร

“หน้าที่งานที่ทำ” ก็คือ กิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรทำ ส่วนคำว่า “ภาวะแวดล้อม” ใน Guidelines ก็คือ ลักษณะทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องในบริบทของสถานประกอบการถาวร และคำว่า “การเปรียบเทียบกันได้” ใน Guidelines ก็คือ หลักการเดียวกันหรือเหมือนกันในบริบทของสถานประกอบการถาวร นั่นเอง

ในบริบทของสถานประกอบการถาวร สภาพะในทางเศรษฐกิจจะได้มาจาก การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงภายในวิสาหกิจหรือที่เรียกว่าภาวะภายใน (Internal conditions) ขณะที่ภาวะบางอย่างจะมาจากวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงของภาวะภายนอกที่สถานประกอบการถาวรได้ทำหน้าที่งาน หรือที่เรียกว่าภาวะภายนอก (External conditions) ดังนั้น ถ้ามีการกล่าวถึงคำว่า “ภาวะ” ก็ให้ความหมายทั้งภาวะภายในและภายนอก

โดยสรุปแล้ว ขั้นตอนแรกของ AOA จะใช้การวิเคราะห์หน้าที่งานกับสถานประกอบการถาวร (บนพื้นฐานของ Guidelines) เพื่อที่จะ

1. กำหนดสิทธิและหน้าที่ซึ่งเกิดจากรูกรวมต่างๆ ให้กับสถานประกอบการถาวร
2. กำหนดหน้าที่งานของวิสาหกิจแยกต่างหากและลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจ (ทั้งภาวะภายในและภายนอก) ที่เกี่ยวกับผลการดำเนินงานของหน้าที่งานนั้น
3. กำหนดความเสี่ยงให้กับส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจบนพื้นฐานของการกำหนดหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับสมมติฐานของความเสี่ยงนั้น
4. กำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินให้กับส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจบนพื้นฐานของการกำหนดหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการกำหนดความเป็นเจ้าของทางเศรษฐกิจ
5. รับรู้และกำหนดลักษณะของการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ
6. กำหนดทุนบนพื้นฐานของทรัพย์สินและความเสี่ยงที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

ภายใต้ขั้นตอนที่สอง การติดต่อสถานประกอบการถาวรจะถูกเปรียบเทียบกับรูกรวมของวิสาหกิจอิสระที่ทำหน้าที่งานเดียวกันหรือเหมือนกัน ซึ่งใช้ทรัพย์สินเดียวกันหรือ

เหมือนกัน คาดการณ์ความเสี่ยงเดียวกันหรือเหมือนกัน และมีลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจเดียวกันหรือเหมือนกัน

3.5.1 หน้าที่งาน: อะไรคือกิจกรรมของสถานประกอบการถาวร¹¹

ใน Guidelines ได้อธิบายรายละเอียดของการวิเคราะห์หน้าที่งานว่า “การวิเคราะห์หน้าที่งาน” คือ “การแสวงหาเพื่อระบุและเพื่อเปรียบเทียบกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจซึ่งทำหรือจะถูกทำโดยวิสาหกิจอิสระกับวิสาหกิจในเครือเดียวกัน”

ดังนั้น ในบริบทของสถานประกอบการถาวร การวิเคราะห์หน้าที่งานจะถูกนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของการตั้งสมมติฐาน (Legal Fiction) ให้สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจแยกต่างหาก ซึ่งทำกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน นอกจากนี้ การวิเคราะห์หน้าที่งานจะต้องกำหนดว่า กิจกรรมใดของวิสาหกิจมีความเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรและเกี่ยวข้องกันในระดับใด อีกทั้ง การวิเคราะห์หน้าที่งานต้องกำหนดว่า หน้าที่งานนั้นๆ ทำให้กับส่วนใด (Capacity functions) เช่น เป็นหน้าที่งานด้านการบริการสำหรับส่วนอื่นของวิสาหกิจ หรือเป็นหน้าที่งานของสถานประกอบการถาวรเอง

ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรเป็นสถานธุรกิจประจำ (Fixed place of business) การกำหนดกิจกรรมและภาระหน้าที่จะต้องพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำที่สถานธุรกิจประจำ

ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent P.E.: DAPE) การวิเคราะห์หน้าที่งานจะต้องพิจารณาจาก หน้าที่งานใดๆ ที่ถูกทำโดยตัวแทนไม่อิสระในนามของวิสาหกิจ

ดังนั้น การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะต้องสะท้อนความจริงที่ว่า สถานประกอบการถาวรได้ทำกิจกรรมที่เปรียบเทียบกันได้ ภายใต้ภาวะที่เปรียบเทียบกันได้ จากนั้น ขั้นตอนที่สองคือ การติดต่อของสถานประกอบการถาวรจะถูกเปรียบเทียบกับธุรกรรมของวิสาหกิจอิสระด้วยภาวะทางเศรษฐกิจเดียวกันหรือเหมือนกัน

¹¹ Ibid, 29.

อย่างไรก็ตาม แนวทางการเปรียบเทียบนี้ไม่สามารถถูกปรับใช้ได้โดยตรงในบริบทของสถานประกอบการถาวร แต่ต้องถูกใช้โดยเปรียบเทียบเพราะแนวทางใน Guidelines อยู่บนพื้นฐานของการเปรียบเทียบเงื่อนไขของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมระหว่างวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก มากกว่าเป็นวิสาหกิจแยกต่างหากตามสมมติฐานอย่างสถานประกอบการถาวร

การวิเคราะห์หน้าที่งานจะพิจารณาหน้าที่งานที่ทำโดยบุคคลของวิสาหกิจทั้งหมด และของสถานประกอบการถาวร หรือที่เรียกว่า “หน้าที่งานด้านบุคคล” และประเมินว่าหน้าที่งานใดสำคัญหรือหน้าที่งานใดมีส่วนสร้างเงินได้หรือกำไรให้กับธุรกิจ

โดยหน้าที่งานด้านบุคคลนี้อาจเป็นหน้าที่งานด้านการสนับสนุนหรือช่วยเหลือ หรือเป็นหน้าที่งานสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการกำหนดความเป็นเจ้าของทางเศรษฐกิจ และ/หรือสมมติฐานของความเสี่ยงก็ได้

แนวทางการเปรียบเทียบใน Guidelines ได้ระบุปัจจัยไว้จำนวนมาก นอกจากการวิเคราะห์หน้าที่งาน และอาจจะต้องนำมาพิจารณาเมื่อจะทำการเปรียบเทียบ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ได้แก่

1. ลักษณะของทรัพย์สิน
2. ลักษณะของการบริการ
3. เงื่อนไขในสัญญา
4. สถานการณ์ทางเศรษฐกิจและกลยุทธ์ของธุรกิจ

ประเด็นที่น่าสนใจคือ การดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวกับอิเล็กทรอนิกส์ ที่มีสถานที่ตั้งของ server ซึ่งก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น และหน้าที่งานที่ทำนี้ไม่มีหน้าที่งานด้านบุคคล ดังนั้น การวิเคราะห์หน้าที่งานจะระบุได้ว่า หน้าที่งานอัตโนมัติใดที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร server และทรัพย์สินใดที่ใช้ และความเสี่ยงใดที่คาดจากผลการดำเนินงานของหน้าที่งานนั้น

เรื่องนี้ ได้มีการพูดคุยกันในกลุ่มที่ปรึกษาด้านเทคนิคของ OECD เรื่องกำไรจากธุรกิจ ในหัวข้อ หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรเกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ในปี ค.ศ.2001 และ The BP TAG's final report ชื่อ "หลักเกณฑ์ของอนุสัญญาในปัจจุบันสำหรับการเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจเหมาะสมสำหรับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่" และได้ผลสรุปออกมาว่า ในความเป็นจริงแล้วสถานประกอบการถาวร server ไม่ได้ทำหน้าที่ยานด้านบุคคลที่สำคัญใดๆ (ไม่มีบุคคลใดทำหน้าที่งานในนามของวิสาหกิจ) ดังนั้น จะไม่มีทรัพย์สินหรือความเสี่ยงใดกำหนดให้กับหน้าที่งานนี้ภายใต้ AOA

การวิเคราะห์หน้าที่งานจะต้องถูกทำอย่างละเอียดเพื่อที่จะกำหนดลักษณะที่ถูกต้องของหน้าที่งานที่ทำ เพราะการวิเคราะห์หน้าที่งานในบริบทของสถานประกอบการถาวร ไม่ใช่ทำขึ้นเพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบเท่านั้น แต่ยังทำขึ้นเพื่อกำหนดทรัพย์สิน ความเสี่ยง และทุนฟรีให้กับสถานประกอบการถาวรอีกด้วย

3.5.2 การกำหนดความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวร¹²

ธุรกิจต้องแบกรับความเสี่ยงหลายอย่างในการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นความเสี่ยงด้านสินค้าคงคลัง (Inventory risks) ความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ (Credit risks) ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน (Currency risk) ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราดอกเบี้ย (Interest rate risks) ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงของตลาด (Market risks) ความเสี่ยงจากความรับผิดที่เกิดจากสินค้า (Product liability risks) ความเสี่ยงจากการรับประกัน (Warranty risks) ความเสี่ยงจากกฎเกณฑ์และข้อบังคับ (Regulatory risks) ฯลฯ

สำหรับบริษัทในเครือ ความเสี่ยงอาจมาจากส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจผ่านการจัดทำข้อตกลงหรือสัญญาต่างๆ แต่ส่วนในบริบทของสถานประกอบการถาวรและสำนักงานใหญ่จะมีความแตกต่างจากบริษัทแม่และบริษัทลูก เพราะในทางกฎหมายทุกส่วนของวิสาหกิจจะเป็นผู้แบกรับความเสี่ยง อย่างไรก็ตาม สำหรับ AOA แล้วจะมองว่า สถานประกอบการถาวรสามารถคาดการณ์ความเสี่ยงได้ แม้จริงๆ แล้ววิสาหกิจทั้งหมดจะเป็นผู้คาดการณ์ความเสี่ยงก็ตาม

¹² Ibid, 31.

สถานประกอบการถาวรจะคาดการณ์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสมมติฐานของความเสี่ยง โดยพิจารณาจากบุคคลของสถานประกอบการถาวร ณ สถานที่ตั้งของสถานประกอบการถาวรนั้น เช่น สถานประกอบการถาวรจะคาดการณ์ความเสี่ยงที่เกิดจากความประมาทเลินเล่อของลูกจ้างที่มีส่วนร่วมในหน้าที่งานที่ทำโดยสถานประกอบการถาวรนั้น

นอกจากนี้ การกำหนดสมมติฐานของความเสี่ยง (การคาดคะเนความเสี่ยง) ที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร**จะต้องเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากข้อเท็จจริง (Highly fact-specific)**

การพิจารณาความเสี่ยงอาจต้องคำนึงถึงหลักเศรษฐศาสตร์ เช่น อาจมีการทำข้อตกลงจ่ายค่าชดเชยความเสี่ยงกัน ซึ่งกรณีนี้ สถานประกอบการถาวรจะต้องปฏิบัติในลักษณะที่เปรียบเทียบได้กับแนวทางการปฏิบัติของวิสาหกิจอิสระ หรืออาจมีการตรวจสอบข้อมูลภายในใดๆ จากเอกสารต่างๆ เพื่อจะรู้ว่า การกำหนดความเสี่ยงให้สถานประกอบการถาวรเป็นอย่างไร

ถ้าความเสี่ยงไม่ได้ถูกคาดการณ์ว่า เป็นผลมาจากหน้าที่งานด้านบุคคลของสถานประกอบการถาวร ความเสี่ยงนี้จะไม่ถูกนำมาพิจารณาเป็นปัจจัยในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรอาจคาดการณ์ความเสี่ยงและต่อมาอาจใช้บริการจากอีกส่วนหนึ่งของวิสาหกิจที่มีหน้าที่บริหารจัดการความเสี่ยงนั้น กรณีนี้ ความเสี่ยง (ซึ่งยังถูกคาดการณ์ว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร) สามารถถูกกระจายไปยังหน้าที่งานด้านการบริหารจัดการความเสี่ยงนั้น (ซึ่งถูกทำโดยส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ) ได้

ความเสี่ยงที่ถูกคาดการณ์โดยสถานประกอบการถาวรนี้ จะมีผลต่อจำนวนทุนที่จำเป็นต้องกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร เพราะวิสาหกิจที่คาดการณ์ว่า ความเสี่ยงจะมามากและเป็นปัจจัยสำคัญต่อการทำธุรกิจ ธุรกิจจะต้องเพิ่มทุนของตัวเองให้สอดคล้องกับความเสี่ยงนั้นเพื่อจะได้รับความน่าเชื่อถือทางการเงินและทรัพย์สินไว้ได้ดั้งเดิม (Creditworthiness)

กรณีนี้ เห็นได้ชัดเจนในภาคการเงินที่อาจมีกฎเกณฑ์บังคับให้ธนาคารมีระดับของทุนขั้นต่ำเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงที่จะได้รับ

ทุกๆ กิจกรรมของธุรกิจจะเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงและแต่ละกิจกรรมจะมีความเสี่ยงที่แตกต่างกันไป เช่น กิจกรรมของวิสาหกิจที่ทำวิจัยด้านเทคโนโลยีชีวภาพใหม่ๆ (Cutting-edge biotechnology) จะคาดการณ์ความเสี่ยงและต้องการการสนับสนุนด้านเงินทุนมาก เป็นต้น

3.5.3 การกำหนดทรัพย์สินให้กับสถานประกอบการถาวร¹³

ข้อความเบื้องต้น

การปรับใช้มาตรา 7 วรรคสอง จะต้องมีการกำหนดระดับของการใช้ทรัพย์สิน (ทั้งทรัพย์สินมีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง) ของสำนักงานใหญ่และของสถานประกอบการถาวร

ขั้นตอนแรกของ AOA นี้ไม่ได้ระบุเฉพาะทรัพย์สินที่ถูกใช้โดยสถานประกอบการถาวรเท่านั้น แต่ต้องระบุภาวะที่ทรัพย์สินถูกใช้ด้วย ไม่ว่าจะทรัพย์สินนั้นจะเป็นของเจ้าของร่วมกันหรือเจ้าของคนเดียวก็ตาม เช่น กรณีเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensee) หรือ ผู้เป็นคู่สัญญาของข้อตกลง cost contribution agreement

การกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวรอาจพิจารณาจากข้อตกลงต่างๆ ที่มีผลตามกฎหมาย หรือจะถูกกำหนดโดยการวิเคราะห์หน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวกับความเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น และจะขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินและประเภทของธุรกิจที่ทรัพย์สินถูกใช้ โดยไม่ต้องคำนึงว่า หน้าที่งานด้านบุคคลนี้จะเป็นหน้าที่งานเดียวกับหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวกับสมมติฐานของความเสี่ยงหรือไม่

¹³ Ibid, 32.

เราอาจแบ่งประเภทของทรัพย์สินได้เป็น 2 ประเภทคือ

1. ทรัพย์สินมีรูปร่าง

การใช้ทรัพย์สินมีรูปร่างให้พิจารณาจากการกำหนดทรัพย์สินมีรูปร่างและการกำหนดหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวกับความเป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าว แต่เราจะไม่พิจารณาจากสถานที่ของการใช้ทรัพย์สินมีรูปร่าง

ในทางปฏิบัติประเทศสมาชิกได้กล่าวสรุปเกี่ยวกับประเด็นการใช้ทรัพย์สินมีรูปร่างไว้ ดังนี้

1.1 กรณีที่สถานประกอบการถาวรเป็นเจ้าของทรัพย์สินมีรูปร่าง สถานประกอบการถาวรมีสิทธิที่จะหักรายจ่ายประเภทค่าเสื่อมราคา (ในกรณีที่ทรัพย์สินมีค่าเสื่อมราคา) และดอกเบี้ย (ในกรณีทรัพย์สินเป็นหนี้เงิน (Debt-financed)) ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

1.2 กรณีที่สถานประกอบการถาวรเป็นผู้เช่าทรัพย์สินมีรูปร่าง สถานประกอบการถาวรมีสิทธิที่จะหักรายจ่ายในรูปของค่าเช่าตลอดช่วงอายุที่ใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินดังกล่าว

2. ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีมีผลต่อความสามารถของธุรกิจในการสร้างเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนของความรู้หรือกระบวนการที่มีความชำนาญพิเศษ ขณะที่การพัฒนาการในการติดต่อสื่อสารนำไปสู่การมุ่งเน้นไปที่การโฆษณาและคุณค่าของตราสัญลักษณ์ (Brands) และแนวทางการทำธุรกิจใหม่ๆ จะเน้นไปที่การใช้ e-commerce ซึ่งจะพึ่งพาทรัพย์สินทางกายภาพน้อยลง ดังนั้น เราอาจแบ่งทรัพย์สินไม่มีรูปร่างออกได้เป็น 2 ประเภทคือทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการค้า และทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดโดยเฉพาะกับชื่อและตราสัญลักษณ์ (Logo) ของบริษัทหรือยี่ห้อ (Brand)

การพัฒนาการดังกล่าวสร้างความท้าทายให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีอย่างยิ่ง ในการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างของวิสาหกิจหรือการคาดการณ์รายได้ที่อาจเกิดจากทรัพย์สินนี้

ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอาจมีหลายรูปแบบรวมทั้ง ชื่อของบริษัทเองก็ถือว่าเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอย่างหนึ่ง ที่สามารถสะท้อนถึงความแตกต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินสุทธิของบริษัทกับบริษัทอื่นๆ ได้ ดังนั้น การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการอาจต้องพิจารณาถึงการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง นอกจากนี้ ประเด็นในเรื่องของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนี้ยังมีความสลับซับซ้อนมากขึ้นไปอีก ในกรณีที่ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างได้ถูกใช้พร้อมๆ กันในส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ

แนวทางการพิจารณาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่ปรากฏในปัจจุบัน

ในข้อวิจารณ์ของข้อ 7 ได้วางแนวทางเอาไว้ว่า การจ่ายค่าตอบแทนสำหรับการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Notional payment) จะไม่ถูกรับรู้โดยส่วนหนึ่งส่วนใดของวิสาหกิจ เพราะเป็นไปได้ที่จะจัดสรรความเป็นเจ้าของให้แก่ส่วนใด ๆ ของวิสาหกิจ

มันเป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติที่จะจัดสรรต้นทุนการสร้างทรัพย์สินนี้ให้ส่วนหนึ่งส่วนใดของวิสาหกิจ ดังนั้น จึงควรที่จะจัดสรรต้นทุนการสร้างทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนี้ให้กับทุกส่วนของวิสาหกิจที่จะใช้ประโยชน์จากมัน และควรที่จะจัดสรรต้นทุนที่แท้จริงของการสร้างทรัพย์สินไม่มีรูปร่างระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจโดยไม่มีส่วนกำไรหรือค่าสิทธิใดๆ เข้าไป (No mark up)

ในส่วนของกิจกรรมด้านการวิจัยและพัฒนา เช่น ความรับผิดชอบต่อสินค้า ความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมจะต้องถูกจัดสรรให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจด้วย ซึ่งแนวทางในปัจจุบันมีหลักการว่า ค่าสิทธิสามารถจ่ายให้แก่กันได้ภายในวิสาหกิจหนึ่งๆ

อย่างไรก็ดี ยังคงมีอีกหลายประเด็นที่ขาดความชัดเจนอยู่ เช่น ผลกระทบของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างต่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การจัดสรรผลตอบแทนจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่ได้รับจากบุคคลภายนอก การให้ผลตอบแทนแก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่ทำหน้าที่งานอัน

นำไปสู่การสร้างทรัพย์สินนี้ การให้ผลตอบแทนสำหรับการใช้หรือการรักษาทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ฯลฯ

แนวทางการใช้ AOA ต่อทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

สำหรับธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือนั้น แนวทางใน Guidelines ได้ให้ความแตกต่างระหว่างทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดและทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการค้าอื่นๆ (Trade intangibles) และสามารถนำมาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร โดยต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อกำหนดว่า ส่วนใดของวิสาหกิจเป็นผู้นำหน้าที่งานด้านการสร้างทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

ภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA จะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อกำหนดว่าทรัพย์สินไม่มีรูปร่างใดที่สถานประกอบการถาวรใช้และใช้ภายใต้เงื่อนไขใด เช่น ส่วนใดของวิสาหกิจทำหน้าที่เป็นศูนย์การวิจัยของวิสาหกิจทั้งหมดและทำหน้าที่งานส่วนใหญ่ในการผลิตทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการค้า เช่น การสร้าง software ต่างๆ ทั้งนี้ ไม่ได้หมายความว่า ศูนย์การวิจัยนี้จะต้องเป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วมทางเศรษฐกิจของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนี้

วิสาหกิจหนึ่งอาจติดต่อกับอีกวิสาหกิจหนึ่งเพื่อให้พัฒนา software และจ่ายค่าตอบแทนให้ เงื่อนไขในสัญญาจะเป็นตัวกำหนดลักษณะความสัมพันธ์ต่างๆ และอาจให้ค่านิยามของความเสียหายใดๆ (ถ้ามี) และอาจระบุว่า ใครจะเป็นผู้แบกรับความเสียหายนั้น และสิทธิความเป็นเจ้าของจะตกเป็นของใคร

หน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดความเป็นเจ้าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง คือ หน้าที่งานที่แสดงถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการความเสี่ยงของการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้นๆ และการกำหนดดังกล่าวจะต้องถูกทำเป็นกรณีๆ ไป

ดังนั้น การวิเคราะห์หน้าที่งานควรจะกำหนดแผนการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจและแสดงถึงกระบวนการตัดสินใจที่สำคัญและระดับหน้าที่งานที่การตัดสินใจจะถูกทำลง การวิเคราะห์หน้าที่งานนี้ควรกำหนด การออกแบบ กระบวนการวิจัยต่างๆ การทบทวน การ

ประเมิน ขั้นตอนการตัดสินใจจากทำลงและการตัดสินใจว่าจะใช้ทรัพยากรในการวิจัยและพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างต่อไปหรือจะหยุดโครงการวิจัยและพัฒนานี้ลง เพราะในความเป็นจริงแล้วกระบวนการตัดสินใจทั้งหมดสำหรับการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอาจไม่ได้รวมศูนย์อยู่ที่เดียวในสำนักงานใหญ่ก็ได้

ภายใต้วิธี AOA ผู้พัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจะต้องแบกรับการขาดทุนจากการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างและจะต้องมีการกำหนดทุนฟรีที่เพียงพอให้กับการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนี้เพื่อสนับสนุนความเสี่ยงที่ได้คาดการณ์ไว้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า การล้มเหลวในการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจะกระทบทั้งเจ้าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างและผู้ใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้วย

3.5.4 การกำหนดสิทธิและหน้าที่ (Rights and Obligations) ให้กับสถานประกอบการถาวร¹⁴

ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า เงินได้ของสถานประกอบการถาวรจะขึ้นอยู่กับทุกๆ กิจกรรมของสถานประกอบการถาวร ไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมกับวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ดังนั้นเมื่อจะต้องวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงที่ได้ทำตามขั้นตอนแรกแล้ว การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงจะต้องกำหนดสิทธิและหน้าที่ของแต่ละธุรกรรมของสถานประกอบการถาวรว่ามีลักษณะอย่างไรด้วย

3.5.5 การกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวร¹⁵

การกำหนดความน่าเชื่อถือให้กับสถานประกอบการถาวร

โดยหลักแล้ว สถานประกอบการถาวรจะมีความน่าเชื่อถือเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ ดังนั้น ภายใต้ AOA การตั้งสมมติฐานว่า สถานประกอบการถาวรคือวิสาหกิจแยกต่างหาก จึงต้องมีการกำหนดสัดส่วนของทุนฟรีที่เหมาะสมของสำนักงานใหญ่ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรเพื่อประโยชน์ในทางภาษีและจะต้องมีการกำหนดว่า สถานประกอบการถาวรมี

¹⁴ Ibid, 38.

¹⁵ Ibid, 39.

ความน่าเชื่อถือเองให้ด้วย นอกจากนั้น ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจยังสามารถรับรองความน่าเชื่อถือของสถานประกอบการถาวรและสถานประกอบการถาวรก็สามารถรับรองความน่าเชื่อถือของส่วนอื่นของวิสาหกิจได้เช่นกัน

การกำหนดทุนสำหรับการดำเนินการของสถานประกอบการถาวร

ข้อความเบื้องต้น

ทุนฟรีมีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากทุกๆ ธุรกิจต้องการทุนเพื่อสนับสนุนกิจกรรมของธุรกิจที่ดำเนินไปในทุกๆ วัน โดยทุนอาจมาจากสามแหล่งสำคัญ ได้แก่

1. ทุนจากหุ้น เป็นทุนที่ได้มาจากการลงหุ้นของผู้ถือหุ้น
2. กำไรสะสม (Retained profits) อาจรวมถึงเงินสำรองต่างๆ ด้วย
3. การกู้ยืม

รายงานนี้ได้เรียกเงินทุนจากแหล่งที่หนึ่งและแหล่งที่สองว่า เป็นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดหนี้ (Equity capital) และเงินทุนจากแหล่งที่สามว่า ทุนที่ก่อให้เกิดหนี้ (Debt capital)

ภายใต้กฎหมายภาษีอากร เงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้นนี้จะไม่ก่อให้เกิดประเด็นการหักจ่ายใดๆ ขณะที่การหักค่าใช้จ่ายสำหรับการจ่ายดอกเบี้ยจากการกู้ยืมสามารถกระทำได้ (ทั้งนี้ขึ้นกับกฎกำหนดทุนขั้นต่ำ (Thin capitalization rules) ของแต่ละประเทศ)

ในรายงานนี้ คำว่า “ทุนฟรี” มีนิยามว่า “ทุนที่ได้รับมาและไม่มีภาระดอกเบี้ย ซึ่งสามารถนำมาตัดเป็นรายจ่ายได้ในทางภาษีอากร” โดยจะขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของประเทศ แหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่และเมื่อดอกเบี้ยสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายได้ในทางภาษี ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะมีการกำหนดทุนฟรีที่เหมาะสมของวิสาหกิจให้สถานประกอบการถาวรให้เป็นไปตามหลัก arm's length

นอกจากนี้ อาจต้องมีการปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายประเภทดอกเบี้ย เว้นแต่มีวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันของประเทศคู่สัญญา (MAP) อย่างไรก็ดี มีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่จะมีการทำข้อตกลงร่วมกันขึ้นเพราะแต่ละประเทศมีวิธีการในการกำหนดทุนฟรีที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ เป็นเพราะข้อวิจารณ์ข้อ 7 ไม่ได้วางหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าจะพิจารณาการจัดหาเงินทุนของสถานประกอบการถาวรอย่างไรจึงจะเหมาะสม รายงานฉบับนี้จึงพยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยพยายามกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับประเด็นนี้ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเท่านั้น

หลักการของ AOA มีอยู่ว่า สถานประกอบการถาวรจะต้องมีทุนในจำนวนที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาด

เมื่อการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริงได้กำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงที่เหมาะสมของวิสาหกิจให้กับสถานประกอบการถาวรแล้ว ขั้นตอนต่อไปในการกำหนดเงินได้ตามหลัก arm's length ให้กับสถานประกอบการถาวร ก็คือ การกำหนดจำนวนทุนฟรีที่สถานประกอบการถาวรต้องการเพื่อสนับสนุนทรัพย์สินที่ใช้และสนับสนุนความเสี่ยงที่คาด ซึ่งกระบวนการนี้จะมีสองขั้นตอน ได้แก่

1. การวัดความเสี่ยงและการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร
2. การกำหนดทุนฟรีที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงและทรัพย์สินที่กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

ขั้นตอนที่ 1 การวัดความเสี่ยงและการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่กำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

AOA ใช้การวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อกำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวรและกำหนดว่า “ทุนและความเสี่ยงไม่สามารถแยกออกจากกันได้” ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะกำหนดทุนฟรีให้กับสถานประกอบการถาวรให้มีความสอดคล้องกับความเสี่ยงและทรัพย์สินที่สถานประกอบการมี

วิธีการหนึ่งที่จะกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวรก็คือ การใช้มูลค่าทางบัญชีของทรัพย์สินที่แสดงในบัญชีในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้อง หรือการใช้มูลค่าทางตลาดของทรัพย์สิน หรือการใช้ราคาซื้อทรัพย์สินในตอกแรกหรือต้นทุนของทรัพย์สิน

ถ้าธุรกิจมีความเสี่ยงมากขึ้นก็จะต้องมีการกำหนดทุนฟรีให้สถานประกอบการถาวรมากขึ้นเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงนี้เช่นกัน แต่ความเสี่ยงนี้จะต้องเป็นความเสี่ยงที่สำคัญ (Significant risk) ซึ่งก็คือ ความเสี่ยงที่ต้องการทุน โดยพิจารณาถึงตลาดที่สถานประกอบการถาวรดำเนินอยู่ เช่น กรณีที่ผู้ขายอาหารจานด่วน (Fast food) ถูกฟ้องในประเทศหนึ่งๆ เนื่องจากก่อให้เกิดโรคอ้วนกับผู้บริโภค โดยหลักทฤษฎีแล้ว ถ้าผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกันจะไม่มีทุนเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงนี้ ความเสี่ยงนี้ก็จะไม่ใช่ความเสี่ยงที่สำคัญเพื่อวัตถุประสงค์ของการกำหนดทุนให้ ในทางกลับกัน สำหรับบางประเทศ ความเสี่ยงนี้อาจเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นจริง และผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกันอาจมีการตั้งทุนสำรองเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงจากการถูกฟ้องร้องจากเหตุการณ์ดังกล่าว (Litigation risks) ในประเทศหลังนี้จะถือว่าความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงที่สำคัญเพื่อวัตถุประสงค์ของการ กำหนดทุน

ความเสี่ยงอาจเกิดจากความแปรปรวนทางเศรษฐกิจสำหรับบางกิจกรรมทางธุรกิจ ในกรณีนี้ อาจมีความต้องการทุนเพิ่มมากขึ้นเพื่อสนับสนุนกิจกรรมทางธุรกิจต่อความแปรปรวนทางเศรษฐกิจนี้ และแม้จะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่จะกำหนดทุนเพิ่มเติมในสถานการณ์หนึ่งๆ แต่ธุรกิจก็มีแนวโน้มที่จะพยายามประเมินความเสี่ยงที่สำคัญต่อธุรกิจตัวเองในบางระดับอยู่แล้ว

ขั้นตอนที่ 2 การกำหนดทุนฟรีเพื่อสนับสนุนทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด

หากไม่พิจารณาถึงแง่มุมทางภาษีอากร อาจจะไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่จะต้องมีการจัดสรรทุนฟรีให้กับสถานประกอบการถาวร หรืออาจกล่าวได้ว่าสถานประกอบการถาวรสามารถหาทุนจากการกู้ยืมได้ทั้งหมด

อย่างไรก็ดี แม้สถานประกอบการถาวรจะไม่มีทุนฟรี แต่ภายใต้ AOA สถานประกอบการถาวรจะถูกปฏิบัติราวกับว่ามีจำนวนทุนฟรีที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนหน้าที่งานที่ทำทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร

ภายใต้ AOA สถานประกอบการถาวรต้องมีจำนวนทุนฟรี arm's length โดยไม่คำนึงว่า จะมีการจัดสรรทุนต่อสถานประกอบการถาวร (ในความเป็นจริง) หรือไม่ เพราะมีเช่นนั้นแล้วผลที่เกิดขึ้นจะไม่เป็นไปตามหลัก arm's length และอาจก่อให้เกิดเงินได้หรือกำไรที่ไม่เหมาะสมในสถานประกอบการถาวรและอาจก่อให้เกิดเกิดหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

ประเด็นต่อไปก็คือ จะกำหนดจำนวนทุนฟรีที่เหมาะสมและทุนที่มีภาวะดอกเบี้ยให้กับส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจอย่างไร ซึ่งการกำหนดจำนวนทุนฟรีต้องสอดคล้องกับการ กำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาดของสถานประกอบการถาวร

มีหลายวิธีที่จะกำหนดวิธีการจัดสรรเงินทุน แต่ถ้าวิธีการกำหนดทุนฟรีใดๆ ตามหลัก AOA ไม่สอดคล้องกับหลัก arm's length จะต้องมีการใช้อีกวิธีหนึ่งของ AOA เพื่อให้สอดคล้องกับหลัก arm's length เสมอ

AOA ได้เสนอ กฎว่าด้วยลักษณะหนี้ต่อทุน (The debt-equity characterization rules) ซึ่งประกอบไปด้วยวิธีการต่างๆ ในการจัดสรรทุน ดังนี้

1. วิธีการจัดสรรทุน (The capital allocation approach)

วิธีการจัดสรรทุนมีขึ้นเพื่อจัดสรรทุนฟรีของสำนักงานใหญ่ให้กับสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับการกำหนดทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด ภายใต้วิธีนี้ ทุนฟรีถูกจัดสรรบนพื้นฐานของสัดส่วนของทรัพย์สินและความเสี่ยงที่ถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรโดยการวิเคราะห์หน้าที่งาน

ดังนั้น ถ้าสถานประกอบการมีทรัพย์สิน และ/หรือ ความเสี่ยงของสำนักงานใหญ่ 10 เปอร์เซ็นต์ ทุนฟรีของวิสาหกิจที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรก็จะมี 10 เปอร์เซ็นต์ เช่นเดียวกัน ถ้าสำนักงานใหญ่มีโครงสร้างทุนสอดคล้องกับวิสาหกิจที่เป็นอิสระและเปรียบเทียบกันได้ การจัดสรรทุนฟรีของวิสาหกิจดังกล่าวให้กับสถานประกอบการถาวรก็จะให้ผลตามหลัก arm's length

2. วิธีการจัดสรรทุนทางเศรษฐกิจ (Economic capital allocation approach)

วิธีนี้จะถูกใช้ในบริบทของธนาคาร โดยวิธีนี้ได้รับการยอมรับใน AOA เนื่องจากอยู่บนพื้นฐานของการวัดความเสี่ยงเช่นกัน วิธีการของวิธีนี้ก็คือนักวิเคราะห์ความเสี่ยงจะเป็นผู้พิจารณาถึงประเภทของความเสี่ยงที่สำคัญเท่านั้นและจะกำหนดจำนวนทุนที่เหมาะสมขึ้นมาเอง

3. วิธี Thin capitalization

วิธีนี้แสดงว่า สถานประกอบการถาวรจะมีจำนวนทุนฟรีในจำนวนเดียวกันกับวิสาหกิจอิสระที่ดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน ในประเทศแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระ

วิธีนี้จะมุ่งเน้นไปที่โครงสร้างของทุน เช่น สัดส่วนหนี้ต่อทุนมากกว่าการเน้นที่ทุนฟรีเพียงอย่างเดียว ขั้นตอนแรก คือ จะต้องมีการกำหนดจำนวนเงินทุน arm's length ซึ่งควรจะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรเพื่อสนับสนุนหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร และขั้นตอนที่สอง คือ การกำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุน

ข้อเสียของวิธีนี้ก็คือนอกจากนี้แล้วช่วงของสัดส่วนหนี้ต่อทุนที่หลัก arm's length อาจเป็นช่วงที่กว้างและอาจเป็นช่วงที่แตกต่างกัน โดยสัดส่วนหนี้ต่อทุนอาจเป็นผลมาจากปัจจัยจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยจากสภาพภายในวิสาหกิจเอง เช่น ความต้องการของผู้ถือหุ้น ฯลฯ หรือจากสภาพภายนอก เช่น สถานที่ตั้งของสถานประกอบการถาวรผู้ยืมเงินทุน คุณภาพและลักษณะของทรัพย์สิน กระแสเงินสด ภาคธุรกิจที่อยู่ กลยุทธ์ของธุรกิจ การครอบครองกิจการ สภาพตลาดในประเทศผู้รับการลงทุน ฯลฯ ดังนั้น จึงต้องมีการระบุและต้องมีการพยายามที่จะแสดงผลของตัวแปรต่างๆ เหล่านี้ แต่ข้อดีของวิธีนี้ก็คือนักวิเคราะห์สามารถแสดงจำนวนทุนฟรีได้ แม้วิสาหกิจจะมีเงินทุนจากการกู้ยืม (Debt-funded) ทั้งหมด

4. วิธีซื่อผ่อนปรน (Safe harbor-quasi thin cap) และวิธีอื่นๆ (อยู่นอกขอบเขตการศึกษาในครั้งนี้ หากผู้อ่านต้องการศึกษาเพิ่มเติมขอให้ไปศึกษาจากรายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ค.ศ.2008)

สรุปการกำหนดทุนต่อสถานประกอบการถาวร

การกำหนดทุนฟรีระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจเป็นขั้นตอนสำคัญในการกำหนดเงินได้หรือกำไรให้กับสถานประกอบการถาวร โดยมีหลักทั่วไปคือว่า สถานประกอบการถาวรควรมีทุนฟรีที่เพียงพอที่จะสนับสนุนหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวรด้วยเหตุนี้ วิธีการกำหนดทุนจึงเป็นขั้นตอนสำคัญในการลดการเก็บภาษีซ้อนลงได้ ประเทศสมาชิกจึงมีมติเอกฉันท์ร่วมกันว่า “สถานประกอบการถาวรควรมีทุนฟรีที่เพียงพอที่จะสนับสนุนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด”

อย่างไรก็ดี เป็นไปไม่ได้ที่จะพัฒนาวิธีการใดเพียงวิธีการเดียวเพราะไม่มีวิธีใดที่สามารถใช้ได้กับทุกๆ สถานการณ์ จุดมุ่งหมายของรายงานฉบับนี้ก็คือ การเชื่อมต่อหลักการต่างๆ ในรายงาน Attribution กับแนวทางอื่นๆ เพื่อใช้ในทางปฏิบัติ ดังนั้น วิธีใดของ AOA อาจให้ผล arm's length ในกรณีหนึ่ง และอาจไม่เกิดผล arm's length ในอีกกรณีหนึ่งก็เป็นได้ และอาจเป็นไปได้ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จะไม่เห็นด้วยในวิธีการดังกล่าว จึงมีความจำเป็นที่จะแก้ไขปัญหาผ่านวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP)

การกำหนดต้นทุนการจัดหาเงินทุน (Funding cost) ของสถานประกอบการถาวร

ข้อความเบื้องต้น

AOA ได้กำหนดว่า สถานประกอบการถาวรต้องการเงินทุนจำนวนหนึ่ง (ประกอบไปด้วยทุนฟรีและทุนที่มีภาระดอกเบี้ย) ส่วนนี้จึงเป็นการพิจารณาไปที่การหักรายจ่ายดอกเบี้ยและวิธีที่จะกำหนดต้นทุนการจัดหาเงินทุน (ดอกเบี้ย) ให้กับสถานประกอบการถาวร

เป้าหมายของ AOA ก็คือ การกำหนดจำนวนดอกเบี้ยย arm's length ในสถานประกอบการถาวรให้ได้สัดส่วนกับหน้าทำงาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางใน Guidelines

AOA สำหรับการปรับปรุงรายจ่ายดอกเบี้ย

เมื่อจำนวนทุนฟรีมีจำนวนน้อยกว่าจำนวน arm's length ตามวิธีใดวิธีหนึ่งข้างต้น จะต้องมีการปรับปรุงเพื่อลดจำนวนของรายจ่ายดอกเบี้ยของสถานประกอบการถาวร เพื่อจะได้สะท้อนจำนวนทุนฟรีที่ต้องการเพื่อสนับสนุนกิจกรรมของสถานประกอบการถาวรจริงๆ การปรับปรุงจะเกิดขึ้นตามกฎหมายภายในของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ภายใต้ข้อ 7

และประเด็นสำคัญของข้อ 7 ก็คือ การกำหนดสิทธิการเก็บภาษีที่เหมาะสมของประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่โดยอาจจะใช้สิทธิเก็บภาษีจากการปรับปรุงจำนวนทุนฟรีเพิ่มขึ้น ตามที่ข้อ 7 ได้ให้มีการปรับปรุงได้ แต่ประเทศผู้รับการลงทุนจะต้องไม่ทำการปรับปรุงเพิ่มขึ้นจนเกินส่วนของจำนวน arm's length

ฉะนั้น กฎหมายภายในใดๆ ที่กำหนดจำนวนทุนฟรีในส่วนที่เกินกว่าช่วง arm's length จะถูกจำกัดโดยข้อ 7 ให้อยู่ในจำนวนซึ่งอยู่ในขอบเขตที่ถูกต้องโดยช่วง arm's length

บทสรุปของการกำหนดทุนและต้นทุนการจัดหาเงินทุน

ขั้นแรกของ AOA คือ การกำหนดกิจกรรมและภาวะของสถานประกอบการถาวร การวิเคราะห์หน้าทำงานเพื่อกำหนดหน้าทำงาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวร การกำหนดทุนฟรีที่เพียงพอเพื่อสนับสนุนหน้าทำงาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงเหล่านั้นและการกำหนดต้นทุนการจัดหาเงินทุนให้กับสถานประกอบการถาวร

เพื่อให้ความสำคัญของการกำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงอันจะนำไปสู่การกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวรและโครงสร้างเงินทุนที่เหมาะสมของสถานประกอบการถาวร จึงจำเป็นที่จะให้สถานประกอบการถาวรบันทึกและเก็บข้อมูลว่า สถาน

ประกอบกิจการกำหนดทรัพย์สิน และวัดความเสี่ยงอย่างไร และมีกำหนดทุนฟรีและ
รายจ่ายดอกเบี้ยอย่างไร

3.5.6 การรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings)¹⁶

ข้อความเบื้องต้น

ภายใต้ขั้นตอนแรกของ AOA การวิเคราะห์หน้าที่งานของสถานประกอบการถาวรจะ
อยู่บนสมมติฐานว่า “สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากซึ่งดำเนิน
กิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน” โดยหน้าที่งาน ทรัพย์สิน
ความเสี่ยงและทุนฟรีถูกกำหนด ให้กับสถานประกอบการถาวรพร้อมกับรายได้และรายจ่ายที่เกิด
จากธุรกรรมกับวิสาหกิจอื่น (ทั้งวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันและวิสาหกิจที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน)

ข้อบัญญัติในข้อ 7 วรรคสอง มุ่งหมายเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการ
ถาวรที่อยู่บนพื้นฐานของวิสาหกิจแยกต่างหาก และติดต่อทั้งหมดเป็นอิสระกับสำนักงานใหญ่
ดังนั้น จากสมมติฐานให้สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดังกล่าว จึง
จำเป็นที่จะกำหนดลักษณะของการติดต่อภายในของสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นๆของ
วิสาหกิจเพื่อที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรภายใต้ขั้นตอนที่สองของ AOA
ต่อไป

กรณีสถานประกอบการติดต่อกับส่วนอื่นของวิสาหกิจ การติดต่อจะมีผลกระทบต่อ
การกำหนดเงินได้ โดยจะต้องพิจารณาจากทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด เช่น สถาน
ประกอบการถาวรอาจใช้ทรัพย์สิน (มีรูปร่างหรือไม่รูปร่าง) ซึ่งถูกพัฒนาโดยสำนักงานใหญ่หรือ
อาจถูกซื้อมาเพื่อธุรกิจของสำนักงานใหญ่ หรือในทางกลับกัน สถานประกอบการถาวรอาจใช้
บริการที่ได้รับมาจากสำนักงานใหญ่ หรือสถานประกอบการถาวรอาจใช้เงินสดที่ได้รับจาก
สำนักงานใหญ่ หรือสถานประกอบการถาวรอาจผลิตสินค้าและโอนสินค้าไปยังอีกส่วนหนึ่งของ

¹⁶ Organization for economic co-operation and development: OECD. Report
on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. centre for tax policy and
administration: CTPA. 17 July 2008. p.53.

สำนักงานใหญ่ สถานประกอบการถาวรอาจขายสินค้าที่ผลิตโดยส่วนอื่นของวิสาหกิจให้แก่บุคคลที่สาม ฯลฯ

การรับรู้ของการติดต่อ

มีหลายประเด็นเกี่ยวกับการรับรู้การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่น ๆ ของวิสาหกิจ ดังนี้

1. สถานประกอบการถาวรไม่เหมือนกับบริษัทลูกและสถานประกอบการถาวรไม่ได้แยกออกจากส่วนอื่นของวิสาหกิจไม่ว่าจะเป็นในทางกฎหมายหรือในทางเศรษฐกิจ

2. การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจจะไม่มีผลทางกฎหมายใดๆ สำหรับวิสาหกิจทั้งหมด

ลักษณะดังกล่าวถือเป็นนัยสำคัญสำหรับความจำเป็นในการตรวจสอบอย่างละเอียดสำหรับการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นของวิสาหกิจ เรื่องนี้ยังมีนัยสำคัญในการตรวจสอบการบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร เช่น สัญญาที่ผลผูกพันตามกฎหมาย เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีความต้องการให้ผู้เสียภาษีแสดงการติดต่อต่างๆ อย่างชัดเจน

การวิเคราะห์หน้าที่งานจะถูกนำมาใช้เพื่อกำหนดว่า ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกพิจารณาว่าเป็นการติดต่อภายในที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจหรือไม่ และการวิเคราะห์หน้าที่งานจะเป็นตัวกำหนดว่ามีการติดต่อเกิดขึ้น (ไม่ใช่พิจารณาแต่เฉพาะการบันทึกทางบัญชีหรือเอกสารต่างๆ ที่ได้รับมาจากสำนักงานใหญ่) นอกจากนี้ การวิเคราะห์หน้าที่งานจะต้องกำหนดว่า มีการโอนความเสี่ยงที่สำคัญทางเศรษฐกิจ การโอนสิทธิและหน้าที่และผลประโยชน์ต่างๆ อันสืบเนื่องมาจากการติดต่อหรือไม่

การโอนความเสี่ยง การโอนสิทธิและหน้าที่ และผลประโยชน์ต่างๆ จะต้องพิจารณาโดยการวิเคราะห์เงื่อนไขของสัญญาของธุรกรรมนั้นๆ ตามแนวทางใน Guidelines ดังนั้น แนวทาง

ใน Guidelines สามารถถูกนำมาใช้บริบทของสถานประกอบการถาวรได้โดยเปรียบเทียบ ดังที่กล่าวไว้ใน Guidelines ว่า “**ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกรรมจะตรวจสอบได้จากการติดต่อระหว่างคู่สัญญา มากกว่าจากสัญญาที่เป็นลายลักษณ์อักษร**” ดังนั้น เราอาจพิจารณาการบันทึกทางบัญชีพร้อมด้วยเอกสารประกอบการลงบัญชี ซึ่งมีใจความถึงการโอนความเสี่ยง การโอนสิทธิหน้าที่ และการโอนผลประโยชน์จากส่วนหนึ่งไปสู่อีกส่วนหนึ่ง

Guidelines ได้กล่าวว่า การพิจารณาเงื่อนไขของสัญญาต้องมีการพิจารณาด้วยว่า การจัดสรรความเสี่ยงมีความสอดคล้องกับ **เนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจ (The economic substance)** หรือไม่ ซึ่งการดำเนินการของทุกฝ่ายจะเป็นพยานหลักฐานชั้นเยี่ยมเกี่ยวกับการจัดสรรความเสี่ยงที่แท้จริง นอกจากนี้ Guidelines ได้กล่าวเพิ่มเติมว่า ปัจจัยที่ต้องพิจารณาเพิ่มหลังจากพิจารณาเนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจของการจัดสรรความเสี่ยงก็คือ ผลของการจัดสรรดังกล่าวต้องอยู่ในธุรกรรม arm's length

การวิเคราะห์เงื่อนไขทางสัญญาของธุรกรรมหนึ่งๆ ก็คือส่วนหนึ่งของการวิเคราะห์หน้าที่งานและสามารถถูกใช้เป็นเครื่องมือตรวจสอบว่า การกระทำที่แท้จริงของวิสาหกิจปฏิบัติตามเงื่อนไขในสัญญาและสอดคล้องกับหลักการทางเศรษฐกิจที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างวิสาหกิจอิสระหรือไม่

โดย Guidelines ได้กล่าวอีกว่า มันจำเป็นที่จะตรวจสอบการกระทำของวิสาหกิจว่า ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของการติดต่อหรือการกระทำของวิสาหกิจได้แสดงว่า เงื่อนไขของการติดต่อไม่ได้ถูกปฏิบัติตามหรือเป็นเพียงแค่ **การหลอกลวง (Sham)** หรือไม่ กรณีดังกล่าวจะต้องมีการวิเคราะห์เพื่อกำหนดเงื่อนไขต่างๆ ที่ถูกต้องของธุรกรรม การวิเคราะห์ดังกล่าวจึงมีความสำคัญมากโดยเฉพาะกรณีที่เงื่อนไขต่างๆ ระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจไม่ได้ผูกพันกันโดยสัญญา

ดังนั้น การบันทึกทางบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีจะแสดงถึงการติดต่อที่โอนความเสี่ยงที่สำคัญทางเศรษฐกิจ ภาระหน้าที่ และผลประโยชน์ต่างๆ และจะเป็นจุดเริ่มต้นที่เป็นประโยชน์ในการกำหนดเงินได้

ผู้เสียภาษีจะถูกกระตุ้นให้เตรียมเอกสารดังกล่าวเนื่องจากจะช่วยลดข้อโต้เถียงเกี่ยวกับการใช้ AOA และหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องให้ความสำคัญต่อเอกสารดังกล่าว แม้เอกสารดังกล่าวจะไม่มีผลในทางกฎหมายก็ตาม โดยเอกสารต้องสอดคล้องกับเนื้อหาสาระทางเศรษฐกิจของกิจกรรมที่เกิดภายในวิสาหกิจตามที่ได้ถูกระบุโดยการวิเคราะห์หน้าฟิงงาน

ธุรกรรมที่ได้ถูกบันทึกนี้จะต้องไม่ต่างจากธุรกรรมของวิสาหกิจอิสระที่เปรียบเทียบได้ ซึ่งมีพฤติกรรมในลักษณะที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) และเมื่อการวิเคราะห์หน้าฟิงงาน (Functional and factual analysis) ครบถ้วนแล้วและการติดต่อถูกรับรู้ว่าเป็นจริง (Recognized dealings) AOA จะใช้แนวทางตามที่ปรากฏใน Guidelines โดยเปรียบเทียบ

3.5.7 ขั้นตอนที่สอง: การกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจแยกต่างหากบนพื้นฐานของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ¹⁷

AOA คือ การทำการเปรียบเทียบการติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจกับธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระ การเปรียบเทียบถูกทำขึ้นโดยการเปรียบเทียบกับวิธีที่ได้กำหนดไว้ใน Guidelines ในบริบทของสถานประกอบการถาวร โดยจะต้องไม่มีความแตกต่างอย่างสำคัญ (Materially) ใดๆ ระหว่างการติดต่อระหว่างวิสาหกิจอิสระกับการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า อาจมีการปรับปรุงอย่างมีเหตุผลเพื่อขจัดผลของความแตกต่างดังกล่าว

ในการเปรียบเทียบวิธีการของ Guidelines เงินได้จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรโดยใช้ The Traditional Transaction Method (CUP, Resale price และ Cost plus) หรือกรณีที่วิธีดังกล่าวไม่อาจถูกใช้ได้ก็นำเชื่อถือ The Transactional Profit Methods (Profit split และ TNMM) จะถูกนำมาใช้

¹⁷ Ibid, 56.

การวิเคราะห์การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability analysis)

ประเทศสมาชิกส่วนใหญ่เห็นว่า AOA ควรใช้วิธีใน Guidelines ซึ่งได้ระบุ 5 ปัจจัยในการกำหนดการเปรียบเทียบกันได้ระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม คือ

1. ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ
2. การวิเคราะห์หน้าที่งาน
3. เงื่อนไขในสัญญา
4. สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ
5. กลยุทธ์ของธุรกิจ

AOA พยายามใช้ปัจจัยเดียวกันเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า การเปรียบเทียบกันสามารถนำมาปรับใช้ได้ โดยทุกๆ ปัจจัยจะถูกพิจารณาไปพร้อมๆ กัน เช่น เงื่อนไขในสัญญาสำหรับการติดต่อภายในที่ถูกกำหนดขึ้นจะถูกนำไปเปรียบเทียบกับเงื่อนไขของสัญญาสำหรับธุรกรรมที่เปรียบเทียบกันได้ของวิสาหกิจอิสระ เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้รับผลตอบแทนที่วิสาหกิจอิสระจะได้รับในธุรกรรม arm's length

3.5.8 การปฏิบัติต่อรายจ่ายที่เกิดก่อนและหลังระยะเวลาของการปรากฏของสถานประกอบการถาวร¹⁸

ประเด็นหนึ่งที่จะถูกพิจารณาว่าเป็นประเด็นสำคัญในการกำหนดเงินได้ของสถานประกอบการถาวร ก็คือรายได้หรือรายจ่ายที่ปรากฏขึ้นก่อนการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรหรือระหว่าง หรือหลังจากการสิ้นสุดของการปรากฏของสถานประกอบการถาวร เช่น วิสาหกิจอาจก่อให้เกิดรายจ่ายในการตั้งสถานประกอบการถาวร รายจ่ายจากการเริ่มก่อการ (Start-up expenses) ก่อนที่สถานประกอบการถาวรจะปรากฏ

¹⁸ Ibid, 64.

ประเด็นคือว่า ใช้จ่ายใดควรถูกพิจารณาในการคำนวณกำไรที่ต้องเสียภาษีของสถานประกอบการถาวร ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ใช้จ่ายที่จะได้รับการพิจารณาในการคำนวณกำไรก็ควรเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดรายได้ ในทำนองเดียวกัน เมื่อการปรากฏของสถานประกอบการถาวรสิ้นสุดลง นอกจากนั้น การสิ้นสุดการปรากฏของสถานประกอบการถาวร ไม่ว่าจะเป็นการหยุดกิจกรรมชั่วคราว การเคลื่อนย้ายกิจกรรมไปยังอีกสถานที่หนึ่ง การก่อตั้งวิสาหกิจแห่งใหม่เพื่อการดำเนินการของสถานประกอบการถาวรอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อกำไรที่ต้องเสียภาษีของสถานประกอบการถาวร

รายงานฉบับนี้ไม่ได้หาทางแก้ไขสำหรับประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นนี้ เพราะกฎหมายภายในของแต่ละประเทศมีหลักเกณฑ์ที่ปฏิบัติต่อรายได้และรายจ่ายประเภทนี้แตกต่างกันอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นวิธีการทางบัญชี ใช้จ่ายเริ่มก่อการ ใช้จ่ายจากการเลิกกิจการ (Winding-up expenses) การก่อตั้งบริษัท การชำระบัญชี ฯลฯ ดังนั้น จึงต้องหามาติเอกฉันท์สำหรับประเด็นเหล่านี้ต่อไป

3.5.9 การบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร (Documentation)¹⁹

AOA ได้แนะนำให้ปฏิบัติตามหลักการจัดเก็บและการบันทึกเอกสารที่ปรากฏใน Guidelines เช่นกัน เพื่อให้ได้มาตรฐานเดียวกันในการจัดเก็บและบันทึกเอกสารเพื่อกำหนดเงินได้หรือกำไร arm's length โดยผู้เสียภาษีควรพยายามกำหนดเงินได้หรือกำไรที่เกิดจากการติดต่อให้อยู่บนพื้นฐานของหลัก arm's length หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะพิจารณาเอกสารต่างๆ ในฐานะเป็นหนึ่งในวิธีการตรวจสอบข้อเท็จจริงให้เป็นไปตามหลัก arm's length

อย่างไรก็ดี ความต้องการเอกสารเหล่านี้ไม่ควรถูกยึดเยียดให้เป็นต้นทุนของผู้เสียภาษีจนมากเกินไปจนความจำเป็นสำหรับการตรวจสอบในกรณีหนึ่งๆ และต้องตั้งข้อสังเกตว่า เอกสารที่ต้องการของ AOA เพื่อแสดงการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของวิสาหกิจอาจมีความแตกต่างกันมากกับแบบของเอกสารที่ปรากฏใน Guidelines เนื่องจากเอกสารที่ปรากฏใน Guidelines มีขึ้นเพื่อกำหนดเงินได้หรือกำไรจากการติดต่อให้เป็นไปตามหลัก arm's length เท่านั้น

¹⁹ Ibid, 65.

ประเด็นการจัดเก็บเอกสารนี้อาจแสดงถึงความยากในการใช้ AOA ในทางปฏิบัติ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีพยายามจัดเก็บและบันทึกเอกสารดังกล่าวเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มีข้อเท็จจริงสำหรับการติดต่ออย่างเพียงพอ และหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีควรปฏิบัติตามแนวทางทั่วไปของ Guidelines เพื่อให้เป็นไปตามหลัก arm's length

3.5.10 สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent P.E.: DAPE)²⁰

ข้อความเบื้องต้น

รายงานนี้ไม่ได้มุ่งพิจารณาประเด็นที่ว่า มีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระปรากฏขึ้นภายใต้บทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 หรือไม่ แต่จะพิจารณาถึงเฉพาะประเด็นเงินได้ที่กำหนดให้สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ

การขาดแนวทางที่แน่นอนในปัจจุบันในการกำหนดเงินได้ที่ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระก่อให้เกิดความกังวลว่าจะมีการนำหลัก Force of attraction มาปรับใช้ เช่น เมื่อมีตัวแทนไม่อิสระเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ จะมีผลอัตโนมัติทันทีในการคำนวณเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ โดยไม่ได้คำนึงว่า เงินได้นั้นจะถูกก่อกำขึ้นหรือเป็นของกิจกรรมที่ทำโดยตัวแทนไม่อิสระหรือไม่

รายงานนี้ได้แก้ไขความไม่แน่นอนดังกล่าว โดยให้แนวทางการกำหนดเงินได้ที่ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระซึ่งเป็นหลักการเดียวกันที่ใช้กับการ กำหนดเงินได้หรือกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นๆ

โดย AOA ได้วางรากฐานในการวิเคราะห์หน้าที่งานของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระและได้เน้นความสำคัญไปยังการกำหนดหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสมมติฐานความเสี่ยง และหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดความเป็นเจ้าของ

²⁰ Ibid, 66.

ทรัพย์สิน และได้วางวิธีการกำหนดจำนวนเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระให้สอดคล้องกับหลัก arm's length

ในบางกรณี การวิเคราะห์หน้าที่งานอาจแสดงว่า จำนวนเงินได้ที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระอาจเป็นเงินได้เพียงเล็กน้อย (A negligible profit) หรือไม่มีเงินได้ที่จะกำหนดให้เลย หรือมีแต่ผลขาดทุนก็เป็นได้ ซึ่งแนวทางที่จะได้กล่าวต่อไปนี้ มุ่งเน้นไปที่กรณีที่สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่เป็นอิสระเป็น **วิสาหกิจในเครือ** อย่างไรก็ตาม หลักการเดียวกันนี้สามารถใช้ได้กับกรณีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่เป็นอิสระที่ไม่ใช่วิสาหกิจในเครือด้วย

AOA สำหรับตัวแทนไม่อิสระ

กรณีที่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นเพราะมีกิจกรรมของตัวแทนไม่อิสระภายใต้บทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีกับ 2 หน่วยภาษีที่แตกต่างกัน คือ

1. วิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระนั่นเอง (ซึ่งอาจเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้)
2. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ (ซึ่งก็คือสถานประกอบการถาวรของสำนักงานใหญ่)

ในแง่ของธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือ (วิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระและวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่) จะต้องนำข้อ 9 มาพิจารณาในการกำหนดว่า ธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือ เช่น ค่านายหน้าที่ยจ่ายให้วิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระตามสัดส่วนของปริมาณของสินค้าที่ขายได้นั้น ได้ถูกทำบนพื้นฐานของหลัก arm's length หรือไม่

อย่างไรก็ตาม ในแง่ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ ประเด็นที่ต้องถูกพิจารณาก็คือ การกำหนดเงินได้ของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่เพื่อที่จะกำหนดเงินได้ดังกล่าวให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระในประเทศแหล่งเงินได้ก็คือผลตอบแทนจากการดำเนินการของวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ และประเทศ

แหล่งเงินได้สามารถเก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่สำหรับ
หน้าที่งานที่ทำในประเทศแหล่งเงินได้ในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น หรือกล่าว
อีกนัยหนึ่งก็คือ จำนวนเงินได้จะจำกัดอยู่เฉพาะเงินได้จากธุรกรรมที่ทำผ่านสถานประกอบการ
ถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระในประเทศผู้รับการลงทุน เท่านั้น

เมื่อสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระปรากฏขึ้นในประเทศแหล่งเงิน
ได้ตามข้อ 5 คำถามที่เกิดขึ้นก็คือ เราจะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภท
ตัวแทนไม่อิสระอย่างไร คำตอบก็คือ เราจะใช้หลักการเดียวกันตามที่ได้ถูกใช้สำหรับสถาน
ประกอบการถาวรประเภทอื่นๆ เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในข้อ 7 และหลัก arm's length

ภายใต้ขั้นตอนแรกๆของ AOA การวิเคราะห์หน้าที่งานจะกำหนดหน้าที่งานที่ถูกทำ
โดยวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระที่ปรากฏในบัญชีของวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระเอง และที่ปรากฏใน
นามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ วิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระจะได้รับผลตอบแทนสำหรับบริการที่
ให้แก่วิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ (โดยพิจารณาจากทรัพย์สินและความเสี่ยงของวิสาหกิจตัวแทนไม่
อิสระ)

ขณะเดียวกัน สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระจะถูกกำหนด
ทรัพย์สินและความเสี่ยงของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานที่สถานประกอบการ
ถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระได้ทำในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ พร้อมด้วยจำนวนทุนฟรีที่
เพียงพอต่อการสนับสนุนทรัพย์สินและความเสี่ยงนี้ จากนั้น AOA จะกำหนดเงินได้ให้กับสถาน
ประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระบนพื้นฐานของทรัพย์สิน ความเสี่ยงและทุนดังกล่าว

การวิเคราะห์ยังต้องพิจารณาถึง ลักษณะของหน้าที่งานที่ทำโดยวิสาหกิจตัวแทนไม่
อิสระในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยเฉพาะหน้าที่งานด้านบุคคลที่เกี่ยวกับความเสี่ยงหรือ
ความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน (The significant people functions) โดยพิจารณาได้จากการ
วิเคราะห์ทักษะและความเชี่ยวชาญของลูกจ้างในวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระนั้น เช่น ต้องกำหนดว่า
การเจรจาต่อรองหรือหน้าที่งานด้านการบริหารจัดการความเสี่ยงได้ทำโดยวิสาหกิจตัวแทนไม่
อิสระในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือไม่

การคำนวณเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ จะต้องกำหนดผลตอบแทน arm's length ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ สำหรับการบริการที่ทำให้กับวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยพิจารณาควบคู่ไปกับทรัพย์สินและความเสี่ยง

ประเด็นสำคัญที่เกิดขึ้นคือว่า จะยังคงมีเงินได้ใดๆ อีกหรือไม่ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระหลังจากที่มีการกำหนดผลตอบแทน arm's length ให้กับวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระไปแล้ว คำตอบก็คือ มันขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ได้ระบุในการวิเคราะห์หน้าที่งานของวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระและวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดย AOA ได้สรุปว่า มีความเป็นไปได้ที่จะมีเงินได้หรือกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระในกรณีนี้อีก

ก่อนที่จะพิจารณาประเด็นถัดไป เราควรจะพิจารณาอีกหนึ่งวิธีการ ซึ่งเกิดจากผู้ให้ความคิดเห็นต่อรายงานนี้ ก็คือ **วิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียว (Single taxpayer approach)** โดยวิธีนี้ได้โต้แย้ง AOA ว่า ในทุกๆ สถานการณ์ที่มีการจ่ายผลตอบแทน arm's length ให้กับวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระแล้ว จะไม่มีเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระอีกเลย (Fully extinguish) เนื่องจากเมื่อมีการจ่ายผลตอบแทน arm's length ภายใต้ข้อ 9 ให้กับวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระแล้วแสดงว่า มีการพิจารณาผลตอบแทนอย่างเพียงพอต่อวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระสำหรับหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดแล้ว จึงไม่มีหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงในประเทศแหล่งเงินได้อีก จึงไม่สามารถมีการกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระได้อีก

ยกตัวอย่างเช่น การตั้งตัวแทนขายในประเทศแหล่งเงินได้ การวิเคราะห์หน้าที่งาน อาจแสดงความเสี่ยงด้านสินค้าคงคลังหรือความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้เป็นของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นตัวการ ความแตกต่างของวิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียวและวิธี AOA ก็คือ ภายใต้วิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียวความเสี่ยงนี้จะไม่ถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ ขณะที่ AOA จะกำหนดความเสี่ยงให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระเพื่อประโยชน์ในทางภาษี

ดังนั้น วิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียว (Single taxpayer approach) จึงมีข้อดีหลายอย่าง กล่าวคือ

1. วิธีนี้ไม่ก่อให้เกิดการแบ่งสิทธิการเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ เพราะวิธีนี้ไม่ได้พิจารณาทรัพย์สินและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ทำในประเทศแหล่งเงินได้ ด้วยเหตุผลเพียงเพราะทรัพย์สินและความเสี่ยงเป็นของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ ดังนั้น วิธีนี้จึงขัดแย้งกับหนึ่งในเจตนารมณ์พื้นฐานของแนวคิดสถานประกอบการถาวรที่อนุญาตให้มีการเก็บภาษีวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้สำหรับกิจกรรมที่วิสาหกิจได้ทำในประเทศแหล่งเงินได้

2. ถ้าวิธีนี้ได้รับการยอมรับ แสดงว่าวิธีการของ AOA จะถูกใช้แตกต่างกันออกไป ขึ้นกับประเภทของสถานประกอบการถาวร เพราะสำหรับสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นที่ไม่ใช่สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ AOA ได้กำหนดทรัพย์สินและความเสี่ยงให้สอดคล้องกับหน้าที่งานที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร แล้วจึงกำหนดเงินได้หรือกำไรให้สถานประกอบการถาวร ถึงแม้ในทางข้อเท็จจริงทรัพย์สินและความเสี่ยงจะเป็นของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ก็ตาม

ในขณะที่วิธีผู้เสียภาษีรายเดียวจะไม่กำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระสำหรับความเสี่ยงและทรัพย์สินของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ แม้ทรัพย์สินและความเสี่ยงจะเกิดจากกิจกรรมที่ทำผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระก็ตาม ดังนั้น จะก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างวิสาหกิจที่ทำธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระและวิสาหกิจที่ทำธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทสถานธุรกิจประจำ และจะไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของข้อ 7 และหลัก arm's length

3. หลักการพื้นฐานของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องคำนึงว่า ผู้ร่างอนุสัญญามีความตั้งใจให้ทุกๆ คำที่ปรากฏในอนุสัญญามีความหมาย ดังนั้น การกำหนดเงินได้ในวิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียวมีความหมายว่า ไม่มีทางที่จะมีผลกำไรจากการปรากฏของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ แสดงว่า การบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระในข้อ 5 เป็นการบัญญัติขึ้นมาอย่างไม่มี ความหมายและเป็นการบัญญัติที่ซ้ำซ้อนกัน

ดังนั้น AOA จึงเห็นว่าวิธีผู้เสียภาษีเพียงรายเดียวจึงเป็นวิธีการที่ไม่ถูกต้องนักและไม่ได้นำมาปรับใช้แต่ประการใด

ในประเด็นเรื่องการบริหารการจัดเก็บภาษี การบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร (Administrative matters and documentation) ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระนั้น การปรากฏของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระจะต้องถูกรับรู้อย่างเป็นทางการเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่า ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากหน่วยทางกฎหมายสองหน่วยที่แตกต่างกัน ซึ่งก็คือ สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระและวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระ และการกำหนดเงินได้จะอยู่บนพื้นฐานของการวิเคราะห์หน้าที่งานที่ทำให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ

แนวทางหนึ่งที่จะรับรู้การปรากฏของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระได้อย่างเป็นทางการ ก็คือ การกำหนดให้สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระทุกสถานประกอบการถาวรยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตาม ไม่มีแนวทางใดใน AOA ที่จะขัดขวางประเทศแหล่งเงินได้ที่จะใช้แนวทางที่สะดวกที่สุดในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการรับรู้การปรากฏของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระเกิดขึ้นภายใต้ข้อ 5 ในหลายๆ ประเทศอาจจะเก็บภาษีจากเฉพาะวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระ ถึงแม้ว่าจำนวนภาษีจะถูกคำนวณโดยอ้างอิงถึงกิจกรรมของทั้งวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระและสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระก็ตาม ในทางปฏิบัติ อาจมีการเก็บภาษีจากวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระทั้งจากกำไรที่กำหนดให้กับหน้างานด้านบุคคลที่ทำในนามของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่

เรื่องการบริหารจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระเป็นเรื่องของกฎหมายภายในของประเทศแหล่งเงินได้และไม่ใช่เรื่องที่ AOA จะมากำหนดถึง นอกจากนี้ อุปสรรคอีกอย่างหนึ่งสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็คือ การได้รับข้อมูลที่เป็นต่อการกำหนดเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความเป็นไปได้อย่างมาก เนื่องจากวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาจไม่เคยมาปรากฏ (ในทางกายภาพ) ในประเทศแหล่งเงินได้ และวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระอาจมีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นอยู่น้อยมาก อย่างไรก็ตามก็ดี

ภายใต้ AOA วิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่จะถูกกำหนดให้เก็บเอกสารต่างๆ ที่ระบุได้ว่า วิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้กำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม้อิสรของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างไร

ในบทนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรไว้โดยละเอียดแล้วเห็นได้ชัดเจนว่า OECD ได้นำแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD ปี ค.ศ. 1995 มาช่วยในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร

ต่อไป ผู้เขียนจึงได้ยกตัวอย่างหลัก Attribution โดยใช้กราฟรูปภาพเพื่ออธิบายถึงหน้างานต่างๆ ของวิสาหกิจ การกำหนดราคาโอนโดยพิจารณาถึงหน้าที่งานที่ทำ ความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยง และการตั้งราคาโอนอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงหน้าที่งานที่ทำ เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้นในหลัก Attribution ดังนี้

ตารางที่ 2

ตัวอย่างหลักการ FUNCTIONAL ANALYSIS

บริษัท A*

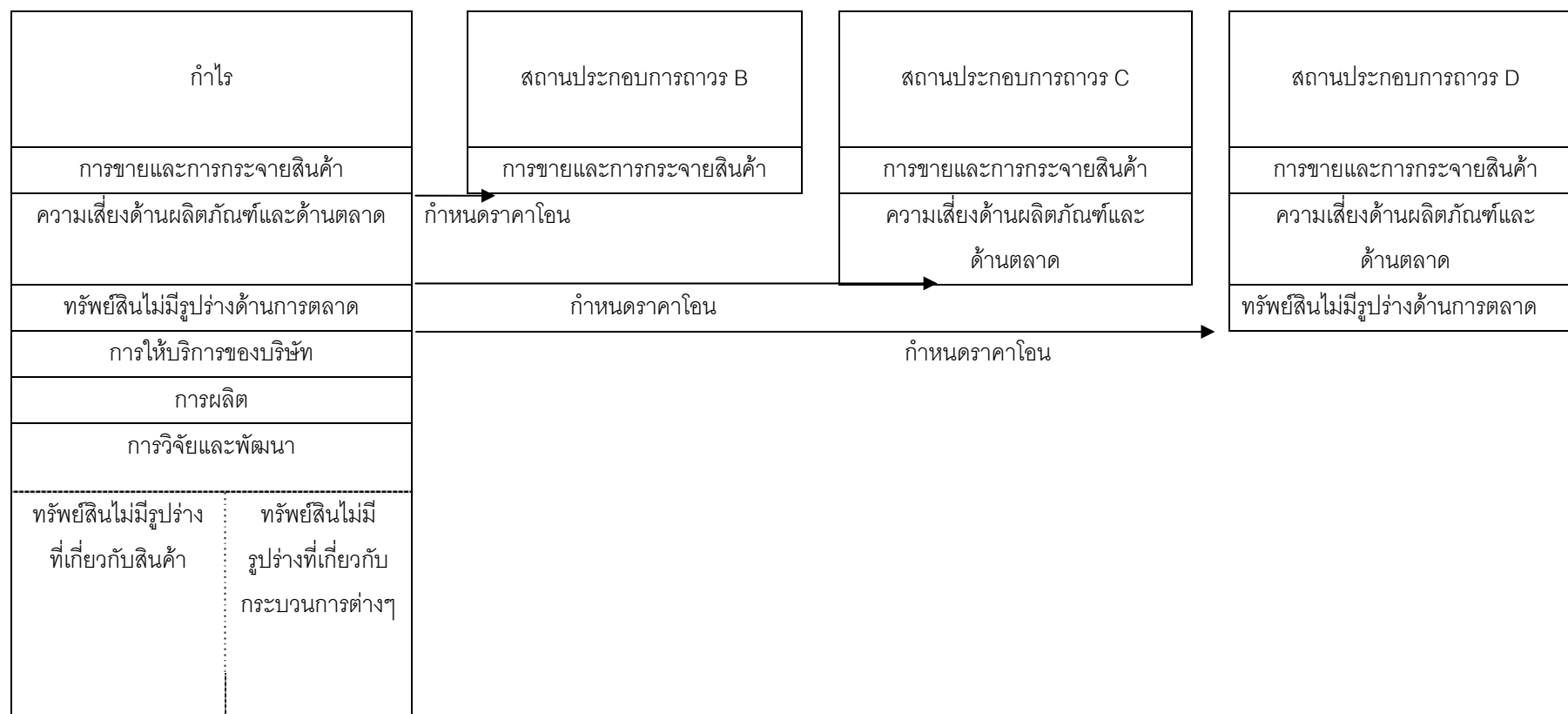
กำไร	
การขายและการกระจายสินค้า	
ความเสี่ยงด้านผลิตภัณฑ์และด้านตลาด	
การให้บริการของบริษัท	
ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด	
การผลิต	
การวิจัยและพัฒนา	
ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับสินค้า	ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับกระบวนการต่างๆ

การกำหนดราคาโอนจะสะท้อน

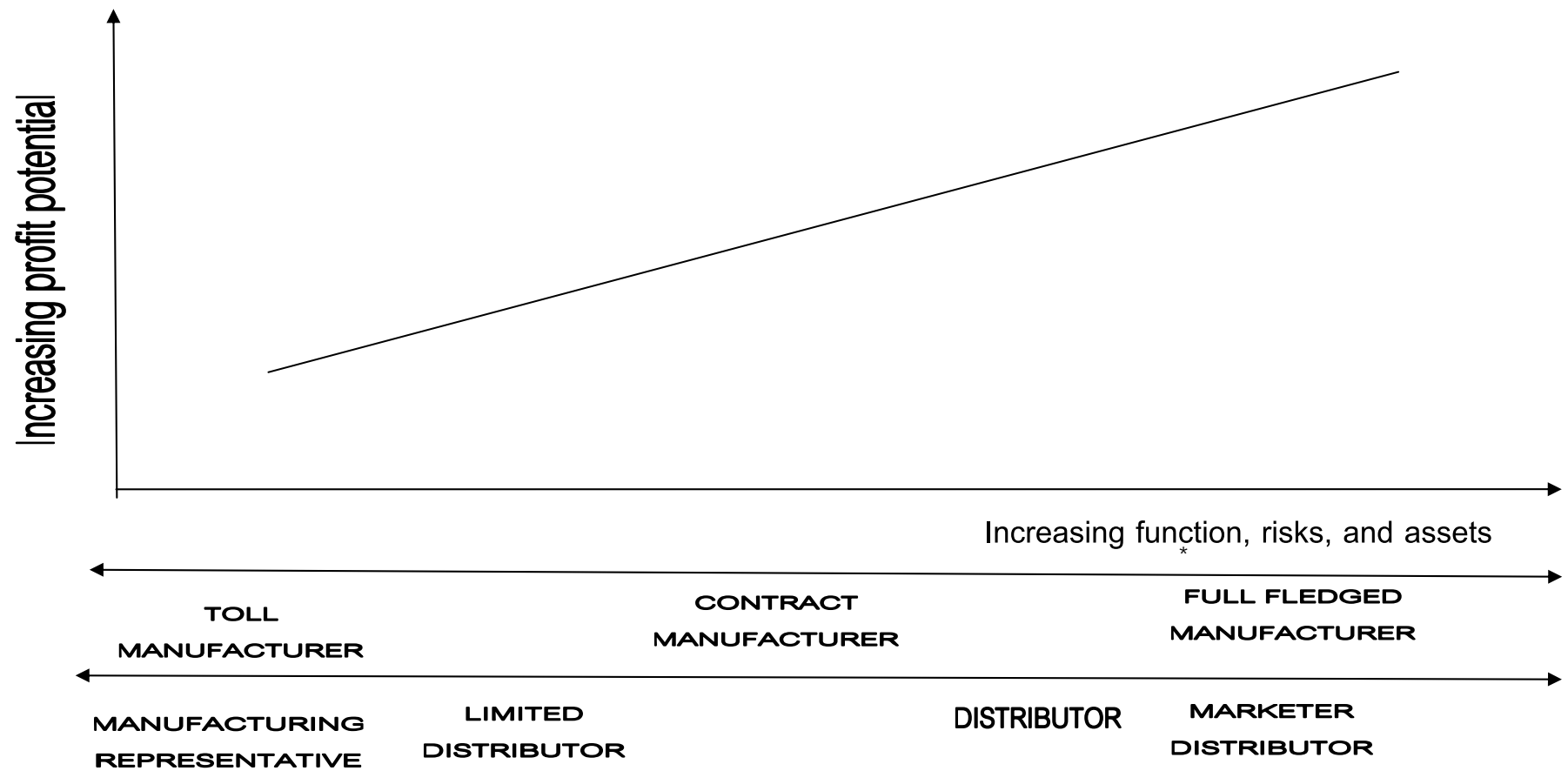
- หน้าที่ยาน
- ทรัพย์สินมีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง
- ความเสี่ยง

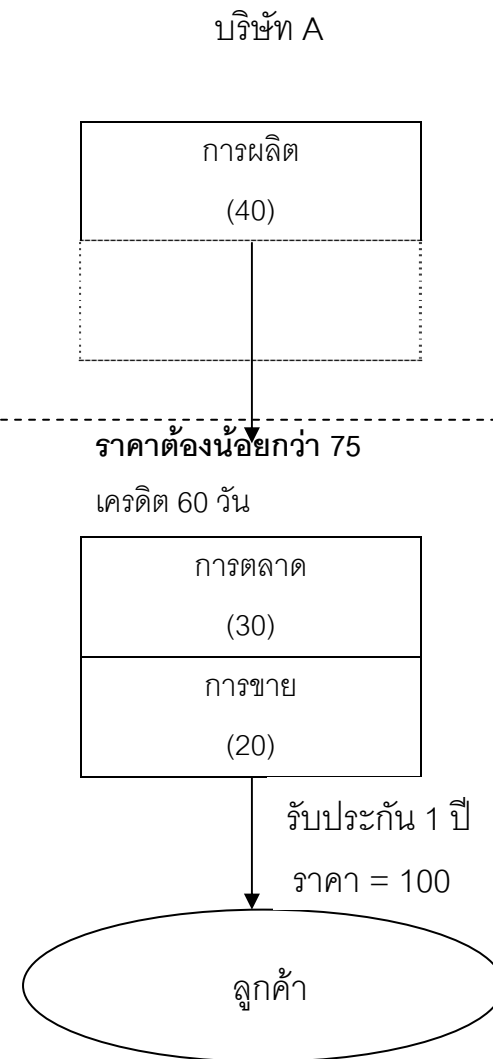
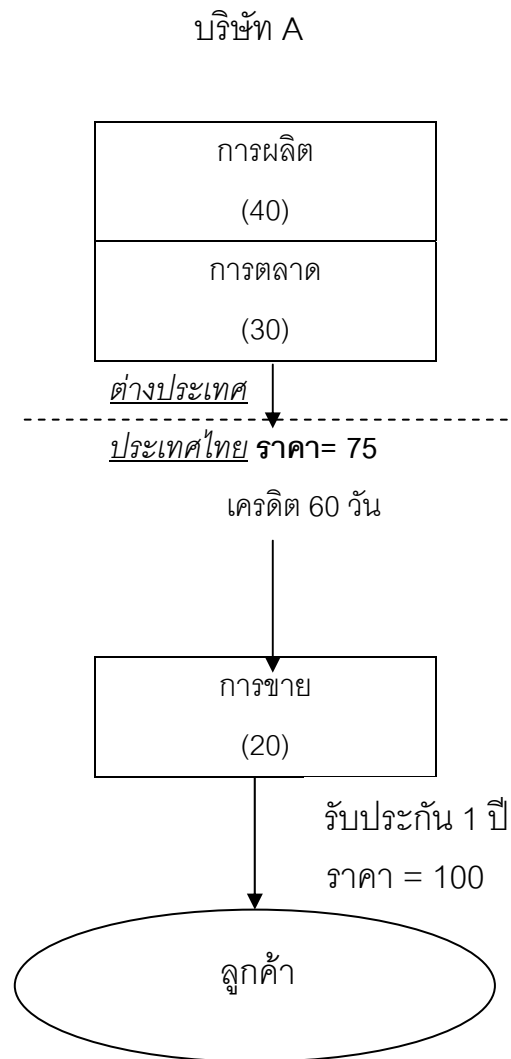
* โปรดดู พีรพัฒน์ โปษยนนท์, เอกสารประกอบการบรรยายลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2553, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 12-15

บริษัท A



ความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่งาน (functions) ทรัพย์สิน (assets) และความเสี่ยง (risks) กับความสามารถในการทำกำไร (profit potential)





3.6 ตัวอย่างกรณีพิพาทที่เกิดจากหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้ยกตัวอย่างคดีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งมีสาเหตุมาจากหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 7 ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มากยิ่งขึ้น

1. คดีระหว่าง National Westminster Bank, PLC, Plaintiff- Appellee, v. United States, Defendant-Appellant.No.2007-5028.June22, 2007²¹

สรุปข้อเท็จจริงเบื้องต้นของคดี

ธนาคาร National Westminster Bank PLC (Nat West) สัญชาติอังกฤษ รายงานต่อกรมสรรพากรสหรัฐฯว่า มีกำไรที่ต้องเสียภาษีมากกว่า 140 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯจากการประกอบกิจการผ่านสาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐฯระหว่าง ปี ค.ศ.1981-1987 และกำไรที่ต้องเสียภาษีนี้อยู่บนพื้นฐานของบัญชีแยกต่างหาก (Separate accounts) ของสาขาสหรัฐฯซึ่งสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐฯและอังกฤษ กำไรที่ได้รายงานนี้รวมถึงรายได้ดอกเบี้ยและรายจ่ายดอกเบี้ยที่เกิดจากธุรกรรมธนาคารปกติทั่วไประหว่างสาขาสหรัฐฯและสาขาอื่นๆ

เมื่อกรมสรรพากรสหรัฐฯตรวจสอบแล้ว ได้ทำการปรับปรุงเพิ่มรายได้ที่ต้องเสียภาษีของ Nat West เป็น 155 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ โดยใช้กฎข้อบังคับภายในของประเทศสหรัฐฯเอง ที่จะไม่พิจารณาธุรกรรมระหว่างสาขาและกฎข้อบังคับนี้ได้ออกมาใช้บังคับหลังจากอนุสัญญามีผลใช้บังคับแล้ว

²¹ National Westminster Bank PLC., Plaintiff - Appellee, v. United States, Defendant - Appellant. No.2007-5028. [Online].2007. Available from: <http://caselaw.findlaw.com/us-federal-circuit/1493603.html> [2011,January 12]

กรมสรรพากรอังกฤษได้แจ้งแก่ Nat West ว่า ภาษีที่เสียเพิ่มขึ้นเป็น 155 ล้านเหรียญนี้ไม่สามารถนำมาเครดิตภาษีในประเทศอังกฤษได้ เนื่องจากกรมสรรพากรสหรัฐละเมิดอนุสัญญาภาษีซ้อน Nat West จึงได้จ่ายภาษีเพิ่มตามที่กรมสรรพากรสหรัฐต้องการและได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีในปี ค.ศ. 1995 ขณะเดียวกันกรมสรรพากรอังกฤษได้ยื่นคำร้องเพื่อขอให้การต่อศาลในประเด็นข้อกฎหมายที่ยังมีข้อสงสัยเพื่อช่วยให้ศาลเข้าใจข้อเท็จจริงบางอย่าง (file a brief amicus curiae) เพื่อสนับสนุน Nat West

ผู้พิพากษาได้พิจารณาคดีและพิพากษาว่า วิธีการของกรมสรรพากรสหรัฐสำหรับการคำนวณรายจ่ายดอกเบี้ยและกำไรที่ต้องเสียภาษีของสาขา Nat West ละเมิดต่อบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน คดีนี้จึงเป็นคดีพื้นฐานสำหรับการตีความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนและการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการคำนวณกำไรของสาขา Nat West โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายจ่ายดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในธุรกรรมของธนาคารตามปกติทั่วไป

ประเด็นข้อพิพาทในคดี

1. กรมสรรพากรสหรัฐตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าจะสามารถเก็บภาษีสาขา Nat West ได้เฉพาะจาก “กำไรที่สาขาคาดหวังที่จะทำ ถ้าสาขาเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก” กรมสรรพากรสหรัฐจึงได้คำนวณรายจ่ายดอกเบี้ยที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีโดยใช้กฎเกณฑ์ภายใน โดยไม่พิจารณาถึงรายจ่ายดอกเบี้ยที่แท้จริงของสาขาที่จ่ายให้กับสาขาอื่นๆ และได้ทำการปรับปรุงรายจ่ายดอกเบี้ยนี้โดยใช้สูตรการปันส่วนที่สร้างขึ้น ประเด็นพิพาทก็คือว่า การใช้กฎเกณฑ์ของกรมสรรพากรสหรัฐในการคำนวณกำไรของสาขาสอดคล้องกับพันธกรณีภายใต้หลัก “วิสาหกิจแยกต่างหาก” ภายใต้อนุสัญญาหรือไม่

2. อนุสัญญาได้กำหนดว่า กำไรของสาขาจะถูกเก็บภาษีสรรพากรว่า สาขาเป็นวิสาหกิจแยกต่างหาก “ดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกันภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน” ในฐานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทสาขา กรมสรรพากรสหรัฐอ้างว่า มันเป็นทางเลือกและเป็นสิทธิของกรมสรรพากรสหรัฐที่จะเก็บภาษีจากสาขา Nat West โดยไม่จำเป็นต้องอยู่บนพื้นฐานของทุนที่แท้จริงของสาขา แต่บนพื้นฐานของจำนวนทุนเฉลี่ยที่ถูกอ้างถึงโดยกลุ่มของธนาคารของสหรัฐที่อยู่ในระดับเดียวกัน (Peer group) ถึงแม้ว่า ธนาคารเหล่านั้นจะทำกิจกรรมด้านธนาคารที่มีความแตกต่างกันอย่างมาก และดำเนินการภายใต้กฎเกณฑ์และภาวะ

ตลาดที่มีความแตกต่างกันอย่างมากก็ตาม ประเด็นพิพาทก็คือว่า วิธีการของกรมสรรพากรที่ถูกเรียกว่า บริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) สำหรับการกำหนดกำไรที่จะต้องเสียภาษีสอดคล้องกับพันธกรณีตามอนุสัญญาหรือไม่

ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในคดี

1. บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐและอังกฤษที่เกี่ยวข้องได้แก่ ข้อ 7 วรรคหนึ่ง วรรคสองและวรรคสาม ข้อ 23 (การบรรเทาภาระจากภาษีซ้อน) โดยอนุสัญญานี้มีที่มาจากอนุสัญญาของ OECD Model โดยทั้งสหรัฐและอังกฤษต่างเป็นสมาชิกของ OECD ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1961 และคำอธิบาย (Commentary) OECD Model ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า วิธีการทั่วไปที่จะกำหนดกำไรให้กับสาขา Nat West ต้องพิจารณาจากในบัญชีแยกต่างหากของสาขา

2. ธนาคาร Nat West เป็นหนึ่งในธนาคารที่ใหญ่ที่สุดในโลกซึ่งดำเนินธุรกิจธนาคารทั้งธนาคารเพื่อลูกค้ารายย่อยและรายใหญ่ โดยในประเทศสหรัฐ Nat West ดำเนินการธุรกิจธนาคารเพื่อลูกค้ารายย่อยและธนาคารระดับภูมิภาคผ่านบริษัทลูก (ซึ่งไม่ได้เป็นประเด็นในคดีนี้) และดำเนินธุรกิจธนาคารเพื่อลูกค้ารายใหญ่ผ่านสาขาที่ตั้งอยู่ที่นิวยอร์ก ชิคาโกและซานฟรานซิสโก (หรือที่เรียกว่า สาขา Nat West) ธนาคารต่างประเทศอย่าง Nat West ต้องได้รับใบอนุญาตจากรัฐที่เข้าไปตั้งสาขา เพื่อทำธุรกิจในรูปแบบของสาขาในสหรัฐ และต้องมีบัญชีและการบันทึกแยกต่างหากซึ่งสะท้อนธุรกรรมทั้งหมดที่ทำโดยสาขาหรือในนามของสาขา ซึ่ง Nat West ได้ทำทุกอย่างตามหลักเกณฑ์และดอกเบี้ยที่จ่ายก็อยู่บนการติดต่อทั่วๆ ไปกับสำนักงานใหญ่และสาขาอื่น ทั้งยังได้สะท้อนอัตรา arm's length แล้ว

Nat West ได้ทำธุรกรรมธนาคารเพื่อลูกค้ารายใหญ่ซึ่งไม่สามารถทำได้ในรูปแบบของบริษัทลูก เนื่องจากสาขาจะไม่ถูกจำกัดการให้กู้ยืมจากทุนของตัวเอง แต่จะขึ้นอยู่กับทุนของวิสาหกิจที่มีทั้งหมดทั่วโลก สาขายังได้ใช้อันดับความน่าเชื่อถือของวิสาหกิจทั้งหมดด้วย ซึ่งทำให้เกิดต้นทุนในการจัดหาเงินทุนที่ต่ำลง ทำให้สาขาสามารถมีเงินทุนได้มากขึ้น มีความยืดหยุ่นในการบริหารสภาพคล่องมากยิ่งขึ้น มีความมั่นคงด้านเงินทุนและสามารถเข้าถึงตลาดได้มากขึ้น

ด้วย สิ่งนี้ ทำให้ Nat West ได้รับกำไรจากการทำธุรกรรมธนาคารเพื่อลูกค้ารายใหญ่มากกว่าธนาคารที่เป็นบริษัทลูกในประเทศสหรัฐเคยมีมา Nat West ได้รายงานต่อกรมสรรพากรสหรัฐว่ามีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีจำนวน 140 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งรวมทั้ง รายได้และรายจ่ายดอกเบี้ยระหว่างสาขา จากกิจกรรมธนาคารและได้แสดงไว้ในบัญชีแยกต่างหาก

เงินกู้จากสำนักงานใหญ่ที่ให้กับ Nat West เพื่อใช้เป็นเงินทุนในการเริ่มประกอบกิจการหรือเพื่อซื้อสินทรัพย์ถาวร และกำไรสะสมของ Nat West ได้ถูกระบุในบัญชีของ Nat West มีจำนวนประมาณ 27 ถึง 98 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดย Nat West ไม่ได้ค้างเงินในส่วนนี้เพื่อนำมาตัดเป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยแต่อย่างใด

3. กฎหมายธนาคารของสหรัฐได้กำหนดแนวทางหรือข้อบังคับเกี่ยวกับทุนขั้นต่ำเอาไว้ สำหรับสาขาของธนาคารต่างประเทศ นอกจากนั้น สาขาของธนาคารต่างประเทศต้องปฏิบัติตามกฎว่าด้วยการคงไว้ซึ่งสินทรัพย์และกฎนี้ไม่ได้ใช้กับธนาคารสหรัฐอีกด้วย โดยกฎนี้มีไว้เพื่อให้ความมั่นใจว่า สาขาของธนาคารต่างประเทศจะมีเงินทุนเพียงพอที่จะจ่ายให้เจ้าหนี้ ถ้าเกิดการปิดกิจการและมีการชำระบัญชีของธนาคาร

4. กฎเกณฑ์ด้านเงินทุนของสหรัฐ

ประเทศสหรัฐและอังกฤษได้ลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนในวันที่ 31 ธันวาคมปี ค.ศ.1975 และมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 25 เมษายน ปี ค.ศ.1980 ซึ่งในระหว่างที่มีการเจรจาอนุสัญญา ไม่มีกฎเกณฑ์ด้านเงินทุนใดๆ ที่จะใช้สูตรการปันส่วนต่อการกำหนดค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยสำหรับสาขาของธนาคารต่างประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ภายใต้กฎหมายภายในสหรัฐกฎเกณฑ์ด้านเงินทุนไม่ได้กำหนดว่า ต้องมีการปันส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยในการกำหนดรายได้สำหรับสาขาของธนาคารต่างประเทศ แต่ได้กำหนดว่ารายจ่ายทั้งปวงควรถูกจัดสรรให้กับรายได้ที่มันเกี่ยวข้องกับ เว้นแต่ว่าไม่สามารถจัดสรรได้อย่างแน่แท้ นอกจากนั้น กฎเกณฑ์ด้านเงินทุนนี้ไม่ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์ต่ออนุสัญญาแต่ประการใด

ในปี ค.ศ.1973 กระทรวงการคลังของสหรัฐได้เสนอกฎเกณฑ์ภายใต้มาตรา 861 ของกฎหมายภายในเพื่อกำหนดเรื่องของการปันส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยทั่วโลก แต่มีข้อสงวนไว้ว่า

จะใช้บังคับกับสถาบันการเงินเท่านั้น กฎเกณฑ์นี้อยู่บนพื้นฐานที่ว่า รายจ่ายดอกเบี้ยจะกำหนดให้กับทุกๆ กิจกรรมและทรัพย์สินของบริษัทมากกว่ากิจกรรมที่แยกต่างหากของสาขา

ต่อมาในปี ค.ศ.1977 กระทรวงการคลังสหรัฐได้รับกฎเกณฑ์นี้ (ขณะที่อนุสัญญาได้ถูกให้สัตยาบันเมื่อปี ค.ศ.1980) และได้ยกเลิกการตั้งข้อสงวนสำหรับสถาบันการเงิน แต่ได้กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่บทบัญญัติของอนุสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐและประเทศอื่นอาจปรับใช้ในการกำหนดรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทต่างประเทศ บทบัญญัติของอนุสัญญาจะมีผลเหนือกฎเกณฑ์นี้

ต่อมาวันที่ 7 มกราคม ปี ค.ศ.1981 (หลังจากอนุสัญญามีผลใช้บังคับ) กระทรวงการคลังของสหรัฐรับกฎเกณฑ์ด้านเงินทุนมาตรา 1.882-5 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “กฎข้อบังคับ 1981”) โดยกฎข้อบังคับนี้ ไม่ได้พิจารณาถึงรายจ่ายดอกเบี้ยที่แท้จริงของสาขาธนาคารต่างประเทศและได้ใช้สูตรสำหรับการกำหนดรายจ่ายดอกเบี้ยโดยพิจารณาจากสินทรัพย์ หนี้สิน และรายจ่ายดอกเบี้ยของทั้งวิสาหกิจ และกฎข้อบังคับ 1981 นี้ไม่ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์กับอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด

5. กรมสรรพากรสหรัฐได้สั่งให้มีการปรับปรุงจำนวนตัวเลขในบัญชีของสาขา Nat West ซึ่งแสดงถึงความล้มเหลวของกรมสรรพากรสหรัฐและอังกฤษในการแก้ไขปัญหภาษีซ้อนของ Nat West

เมื่อกรมสรรพากรสหรัฐได้ทำการตรวจสอบการเสียภาษีของ Nat West จึงไม่อนุญาตให้ Nat West หักรายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยซึ่งจ่ายให้กับอีกสาขาหนึ่งและได้คำนวณรายจ่ายดอกเบี้ยของ Nat West ใหม่ภายใต้สูตรการปันส่วนของกฎข้อบังคับ 1981 ดังกล่าว

การปรับปรุงของกรมสรรพากรสหรัฐนี้ทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีจาก 140 ล้านดอลลาร์สหรัฐ (ซึ่ง Nat West ได้กำหนดจากบัญชีแยกต่างหากของสาขาเอง) เป็นมากกว่า 155 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบไม่ได้ตรวจสอบการบันทึกทางบัญชีในฐานะที่ Nat West เป็นหน่วยแยกต่างหาก และไม่ได้ตรวจสอบการบันทึกทางบัญชีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในฐานะที่เป็นหน่วยแยกต่างหากเช่นกัน

กรมสรรพากรอังกฤษแสดงจุดยืนชัดเจนว่า การปันส่วนสำหรับดอกเบียตามสูตรที่กำหนดในกฎข้อบังคับ 1981 ของกรมสรรพากรสหรัฐไม่สอดคล้องกับหลัก “หน่วยแยกต่างหาก” ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ดังนั้น ประเทศอังกฤษจึงแจ้งให้ Nat West ทราบว่า การจ่ายภาษีให้กรมสรรพากรสหรัฐภายใต้กฎข้อบังคับ 1981 เกินระดับภาษีที่ต้องจ่ายในข้อ 7 ประเทศอังกฤษจะไม่ยอมกระทำในสิ่งที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติในอนุสัญญาโดยการบรรเทาภาระภาษีซ้อนในส่วนที่เกินนี้ให้ ดังนั้น จะไม่มีการให้เครดิตภาษีในเงินภาษีที่ได้จ่ายไปนี้ (ประมาณ 37 ล้านเหรียญสหรัฐ)

ภายใต้ข้อ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีวิธีการดำเนินการเพื่อการความตกลงร่วมกัน (MAP) ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยการร้องขอเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศอังกฤษและสหรัฐพยายามแก้ไขข้อพิพาทนี้ โดยใช้ข้อตกลงร่วมกัน Nat West จึงได้ร้องขอกรมสรรพากรอังกฤษให้ใช้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนี้ ซึ่งเมื่อได้มีการเจรจากันแล้ว กรมสรรพากรอังกฤษจึงได้แจ้งผลแก่ Nat West แต่แนวทางดังกล่าวก็ใช้ไม่ได้ผล ดังนั้น Nat West จึงปฏิเสธวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันดังกล่าว และได้จ่ายภาษีเพิ่มตามที่กรมสรรพากรสหรัฐได้ปรับปรุงและได้ยื่นขอคืนภาษีแต่ถูกกรมสรรพากรสหรัฐปฏิเสธ Nat West จึงได้ฟ้องคดีต่อศาลในปี ค.ศ. 1995

6. Nat West 1

ในปี ค.ศ. 1996 คู่ความได้ยื่นคำร้องต่อศาลให้ชี้ขาดในปัญหาที่ว่า “การใช้กฎข้อบังคับ 1981 ในการกำหนดกำไรของสาขา Nat West สอดคล้องกับอนุสัญญาหรือไม่”

Nat West ได้ให้เหตุผลว่า อนุสัญญาได้อนุญาตให้หักรายจ่ายสำหรับรายจ่ายดอกเบียที่แท้จริงได้ที่เกิดจากสาขาในการประกอบธุรกิจธนาคารทั่วๆ ไป และได้สะท้อนออกมาในบัญชีแยกต่างหาก รวมถึงดอกเบียที่จ่ายให้กับสำนักงานใหญ่ด้วย ทั้งนี้ ถ้ามีความจำเป็นอาจต้องมีการปรับปรุงสำหรับการกำหนดราคา arm's length ในการจ่ายดอกเบียเพื่อเงินทุนที่ได้รับมา

กรมสรรพากรสหรัฐโต้แย้งว่า อนุสัญญาไม่ได้กำหนดกฎเกณฑ์ใดไว้โดยเฉพาะสำหรับการจัดสรรรายจ่ายดอกเบียให้กับสาขา (รวมถึงสาขาของธนาคาร) ดังนั้นจึงสามารถใช้กฎข้อบังคับ 1981 เพื่อไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงดอกเบียที่จ่ายให้กับเงินกู้ระหว่างบริษัทในการประกอบธุรกิจทั่วๆ ไป และสามารถให้สูตรการปันส่วนสำหรับรายจ่ายดอกเบียได้

ในวันที่ 22 ธันวาคม ปี ค.ศ.1997 กรมสรรพากรอังกฤษได้ยื่นคำร้องเพื่อขอให้การต่อศาลในประเด็นข้อกฎหมายที่ยังมีข้อสงสัยเพื่อช่วยให้ศาลได้เข้าใจข้อเท็จจริงบางอย่าง (file a

brief amicus curiae) เพื่อสนับสนุนจุดยืนของ Nat West โดยกรมสรรพากรอังกฤษเห็นว่า ถ้าอะไรที่จะกำหนดให้กับสาขาภายใต้อนุสัญญาคือ ถ้าอะไรซึ่งเกิดมาจากกิจกรรมที่แท้จริงของสถานประกอบการถาวรที่ดำเนินกิจกรรมภายใต้ภาวะที่แท้จริงโดยวิสาหกิจแยกต่างหากสองวิสาหกิจ (สถานประกอบการถาวรและส่วนที่เหลือของสำนักงานใหญ่) และติดต่อกันอย่างอิสระตามหลัก arm's length การติดต่อนี้ไม่ใช่การติดต่อเฉพาะกับบุคคลที่สาม แต่รวมถึงการติดต่อกันเองด้วย

นอกจากนั้น กรมสรรพากรอังกฤษยังได้กล่าวว่า ภาษาที่เรียบง่ายของอนุสัญญาห้ามการใช้สูตรปันส่วนของรายจ่ายดอกเบี้ยตามกฎข้อบังคับ 1981 โดยกรมสรรพากรอังกฤษเชื่อว่า กรมสรรพากรสหรัฐได้มีความเข้าใจเดียวกันบนพื้นฐานของคำอธิบาย (Commentary) ปี ค.ศ. 1963 ที่กล่าวว่า ข้อ 7 ให้รับรู้รายจ่ายดอกเบี้ยระหว่างสาขาของธนาคาร และกรมสรรพากรอังกฤษเชื่อว่า เมื่ออนุสัญญามีผลใช้บังคับเมื่อปี ค.ศ.1980 กรมสรรพากรอังกฤษไม่มีเหตุผลที่จะเชื่อว่า กรมสรรพากรสหรัฐจะได้เปลี่ยนจุดยืนในเรื่องนี้

ผู้พิพากษา (Turner, J.) ได้พิจารณาคดีและได้พิพากษาว่า ภาษาที่เรียบง่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อนุญาตให้สาขาสามารถหักรายจ่ายดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ภายในระหว่างสำนักงานใหญ่ต่อสาขาได้ โดยผู้พิพากษาได้มีความเห็นสำหรับ ถ้อยคำในอนุสัญญาข้อ 7 ที่บัญญัติว่า “อิสระ” และ “แยกต่างหาก” และประโยค “ติดต่อกันทั้งหมดเป็นอิสระ” มีขึ้นเพื่อให้ไม่สามารถตีความได้เป็นอย่างอื่น

ผู้พิพากษายังได้ปฏิเสธแนวคิดของกรมสรรพากรสหรัฐที่ว่า อนุสัญญาไม่ได้กำหนดกฎเกณฑ์ใดในการจัดสรรรายจ่ายดอกเบี้ยต่อสาขา Nat West ในทางกลับกัน ข้อ 7 วรรคสองและสาม โดยเฉพาะเมื่อได้ตีความพร้อมกับข้อวิจารณ์ที่เกี่ยวข้องแล้ว เป็นการชัดเจนว่า รายจ่ายดอกเบี้ยที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรของธนาคารจะสามารถถูกจัดสรรในฐานะที่เป็นรายจ่ายที่มีนัยสำคัญและสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

ผู้พิพากษาจึงได้พิพากษาว่า เมื่อใช้กับธุรกิจธนาคาร กฎข้อบังคับ 1981 ขัดแย้งกับข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจาก

1. กฎข้อบังคับ 1981 ไม่ได้พิจารณารูขุมระหว่งสาขาทั้งหมด แม้จะเป็นการดำเนินการของธนาคารก็ตามและ

2. กฎข้อบังคับคำนวณหนี้สินสำหรับดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายบนพื้นฐานของสินทรัพย์ทั่วโลก และหนี้สินของวิสาหกิจต่างประเทศทั้งหมด แทนที่จะเป็นบนพื้นฐานของ “การดำเนินการของสาขาที่เป็นอิสระและแยกต่างหาก” ผู้พิพากษาได้กล่าวว่า กำไรของสาขา Nat West ควรอยู่บนพื้นฐานของบัญชีของสาขาเอง การปรับปรุงอาจมีความจำเป็นเพื่อกำหนดให้ทุนที่เพียงพอแก่สาขาและเพื่อให้ความมั่นใจว่า มีการใช้อัตราตลาดในการคำนวณรายจ่ายดอกเบี้ย

7. Nat West 2

หลังจากผู้พิพากษาได้พิจารณาพิพากษาคดีนี้ไปใน Nat West 1 ข้างต้นแล้ว มีความพยายามนำข้อเท็จจริงใหม่เข้ามาเพื่อขอให้มีการพิจารณาคดีใหม่ จนกระทั่งในเดือนมิถุนายน ปี ค.ศ.2002 คดีนี้ได้ถูกมอบให้แก่ ผู้พิพากษาใหม่อีกท่านหนึ่ง (The Honorable Nancy B. Firestone) ซึ่งหลังจากผู้พิพากษาได้ประเมินสถานะของคดีและจุดยืนทางกฎหมายที่แตกต่างกันของคู่ความแล้ว ผู้พิพากษาได้สั่งให้คู่ความยื่นคำร้องให้ศาลชี้ขาดปัญหาทางกฎหมายสำหรับการประเมินทุนของสาขาภายใต้อนุสัญญา

Nat West ได้ให้เหตุผลว่า อนุสัญญากำหนดว่า กำไรของสาขาจะถูกกำหนดบนพื้นฐานของทุนที่แท้จริงที่คงอยู่ในสาขา ซึ่งสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นที่สะท้อนในบัญชีแยกต่างหาก Nat West ยังได้โต้แย้งด้วยว่า “ทุนที่จะถูกจัดสรรต่อสาขา” โดยอ้างถึงจำนวนที่ถูกกำหนดในฐานะเป็นทุนในบัญชีของสาขา เช่น กำไรสะสม และจำนวนทุนที่ถูกใช้จัดหาสินทรัพย์ เช่น สินทรัพย์ถาวร มีมากกว่าเพื่อที่จะจัดหาให้สำหรับการทำธุรกิจธนาคารปกติทั่วไป โดยจุดยืนของ Nat West ได้รับการอธิบายมาจากแนวทางปฏิบัติที่มีมาอย่างยาวนานของประเทศอังกฤษ ซึ่งกรมสรรพากรอังกฤษได้ยืนยันมาในคำร้อง (A brief amicus curiae) ว่า มันจะถูกใช้อย่างสอดคล้องต่อการเก็บภาษีสาขาในประเทศอังกฤษของธนาคารของประเทศสหรัฐ และสาขาในประเทศสหรัฐของธนาคารของประเทศอังกฤษภายใต้อนุสัญญา ซึ่งได้มีการกำหนดไว้ในคู่มือกฎหมายสำหรับธนาคารของประเทศอังกฤษ Inland Revenue's 1994 banking manual (The “Banking Manual”)

ในทางตรงกันข้าม กรมสรรพากรสหรัฐได้โต้แย้งว่า ทุนควรถูกจัดสรรให้กับสาขา Nat West ในสหรัฐในจำนวนระหว่าง 6 ถึง 7 เปอร์เซ็นต์ต่อสินทรัพย์เบื้องต้นของสาขา เพราะว่าจำนวนทุนดังกล่าวเมื่อเทียบกันแล้วจะเป็นจำนวนที่ 60 เปอร์เซ็นต์ของกลุ่มธนาคารระดับภูมิภาคของสหรัฐที่มี และกลุ่มธนาคารของสหรัฐนี้มีขนาดของสินทรัพย์เดียวกันกับสาขา Nat West โดยกรมสรรพากรสหรัฐได้อ้างถึง มาตรฐานนี้ในฐานะที่เป็น บริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick)

อย่างไรก็ตาม ผู้เชี่ยวชาญของกรมสรรพากรสหรัฐก็ได้ยอมรับเองว่า ไม่มีธนาคารใดที่ทำธุรกิจใกล้เคียงกันเกือบทั้งหมด (Nearly entirely) เพื่อลูกค้ารายใหญ่อย่างสาขา Nat West (Peer group) และผู้เชี่ยวชาญอีกคนก็ได้ยอมรับว่า ในช่วงปี ค.ศ.1980 ธนาคารสหรัฐส่วนใหญ่ที่ทำธุรกิจธนาคารเพื่อลูกค้ารายใหญ่ในสหรัฐไม่สามารถมีส่วนของทุนได้ถึง 5 เปอร์เซ็นต์ นอกจากนี้ ยังไม่เคยมีหน่วยงานใดในสหรัฐเคยออกกฎข้อบังคับ ออกหนังสือตอบข้อหารือ หรือคำสั่งใดๆ สำหรับการปรับใช้บริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) ของรัฐบาลภายใต้อนุสัญญาหรือภายใต้กฎหมายอื่นๆ และคดี Nat West นี้เป็นคดีแรกที่ถูกดำเนินคดีโดยใช้หลักการนี้ ทั้งๆที่ผู้เสียภาษีรายอื่นไม่เคยถูกใช้หลักการนี้มาก่อน

หลังจากได้รับคำคู่ความทั้งหมดแล้ว ผู้พิพากษาได้แสดงความสงสัยเกี่ยวกับบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) ของกรมสรรพากรสหรัฐ จึงได้สั่งให้คู่ความยื่นคำร้องเพิ่มเติมโดยเฉพาะในประเด็นที่ว่า ทุนควรถูกจัดสรรบนพื้นฐานของกฎเกณฑ์มาตรฐานทุนขั้นต่ำของธนาคารซึ่งใช้กับธนาคารสหรัฐหรือไม่ ในประเด็นนี้ กรมสรรพากรสหรัฐได้กล่าวว่า มันควรถูกนำมาพิจารณาแต่ไม่ควรถูกยอมรับและนำมาใช้สำหรับกฎเกณฑ์มาตรฐานทุนขั้นต่ำของธนาคาร และได้เสนอให้ผู้พิพากษายอมรับบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) โดยกรมสรรพากรได้อ้างว่า เป็นมาตรฐานที่สูงกว่ามาตรฐานในตลาดทั่วไป

วันที่ 14 พฤศจิกายน ปี ค.ศ.2003 ผู้พิพากษาได้รับคำร้องของ Nat West ที่ได้ขอให้ชี้ขาดในประเด็นนี้ ซึ่งผู้พิพากษาได้พิจารณาคดีและได้พิพากษาว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดว่า แต่ละปัจจัยมีผลต่อกำไรของสาขา จะถูกกำหนดโดยอ้างถึงบัญชีของสาขาที่มีอยู่อย่างเหมาะสม และจะถูกปรับปรุงเฉพาะเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า ธุรกรรมระหว่างสาขาและส่วนอื่นของธนาคารต่างประเทศได้ถูกกำหนดและมีลักษณะที่เหมาะสมสำหรับประโยชน์ทางภาษีอากร

ผู้พิพากษาจึงได้พิพากษาว่า จุดยืนของ Nat West มีความสอดคล้องกับจุดยืนทางประวัติศาสตร์ของประเทศอังกฤษตามที่ได้ถูกสะท้อนใน the Banking Manual และเป็นการแสดงมุมมองที่ถูกต้องของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษและสหรัฐ ซึ่งกรมสรรพากรสหรัฐไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษานี้โดยเห็นว่า ผู้พิพากษาได้รับเอา the Banking Manual มาบังคับใช้ เพราะผู้พิพากษาได้กล่าวเพียงว่า ควรรับวิธีการใน the Banking Manual เนื่องจากมีความสอดคล้องกับอนุสัญญา

ผู้พิพากษาได้กล่าวต่อไปว่า หลักการบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) ของกรมสรรพากรสหรัฐขัดแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยให้เหตุผลว่า ไม่มีสิ่งใดในคำที่เรียบง่ายของอนุสัญญาที่อนุญาตให้กรมสรรพากรปรับปรุงบัญชีของสาขาเพื่อที่จะได้มีการกำหนดทุนขึ้นเองบนสมมติฐาน (Hypothetical) ให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของธนาคารสหรัฐ ซึ่งไม่ได้ใช้กับสาขาธนาคารต่างประเทศ ดังนั้น การอ่านอนุสัญญาของกรมสรรพากรไม่ได้สะท้อนความคาดหวังร่วมกันของรัฐคู่สัญญา

นอกจากนี้ ผู้พิพากษายังได้กล่าวไว้อีกว่า ถ้ากรมสรรพากรสหรัฐจะให้มีการ Attribute ทุนให้กับสาขาบนพื้นฐานของบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) จะเป็นละเมิดต่อบทบัญญัติข้อ 24 ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาอีกด้วย เนื่องจากกฎหมายภาษีของสหรัฐไม่ได้ใช้มาตรฐานเดียวกันที่จะไม่อนุญาตให้มีการหักรายจ่ายดอกเบี้ยสำหรับธนาคารของสหรัฐเอง

จากคำพิพากษาคดีนี้ ทำให้เราอาจสรุปประเด็นสำคัญในคดีที่มีความเกี่ยวข้องกับหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่ได้ดังต่อไปนี้

กฎข้อบังคับ 1981 ที่ใช้กับธนาคารขัดแย้งกับอนุสัญญา เนื่องจากภาษาที่เรียบง่ายของอนุสัญญากำหนดการรับรู้รายจ่ายดอกเบี้ยระหว่างสาขาซึ่งเกิดขึ้นในธุรกิจธนาคาร ผู้พิพากษาได้กล่าวว่า รายจ่ายดอกเบี้ยคือรายจ่ายที่ธรรมดาที่สุด เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการติดต่อเทียบเท่ากับต้นทุนของสินค้าในธุรกิจอื่น ๆ ที่มีธนาคาร โดยข้อ 7 วรรคสาม ได้กำหนดสองหลักการสำคัญคือ 1. กำหนดว่า รายจ่ายที่ถูกหักโดยสาขาคือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นการยืนยันหลักวิสาหกิจแยกต่างหากตามข้อ 7

วรรคสอง และ 2. อนุญาตให้รายจ่ายของสาขาหมายความรวมถึงส่วนของรายจ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่เพื่อวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจทั้งหมด ดังนั้น สำหรับข้อ 7 วรรคสาม แล้ว นอกจากการหักรายจ่ายที่แสดงในบัญชีซึ่งเกิดจากการดำเนินการแยกต่างหากแล้ว สถานประกอบการถาวรอาจหักส่วนของรายจ่ายที่เหมาะสมของสำนักงานใหญ่ได้

การที่กรมสรรพากรสหรัฐกล่าวอ้างว่าข้อ 7 วรรคสองและสาม ไม่ได้กำหนดวิธีใดไว้โดยเฉพาะสำหรับการกำหนดรายจ่ายดอกเบี้ยของสาขานานาชาติ นั้น จริงๆ แล้ว อนุสัญญาได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนแล้วว่า “กำไรจะถูกกำหนดโดยปฏิบัติต่อสาขาราวกับว่าสาขานั้นแยกต่างหากจากวิสาหกิจและติดต่อทั้งหมดเป็นอิสระกับวิสาหกิจ” ดังนั้น เหมือนสัญญาอื่นๆ ทั่วไป อนุสัญญาจะต้องถูกอ่านและตีความเพื่อแสดงถึงวัตถุประสงค์ของรัฐคู่สัญญา (Roca v. Thompson, 223 U.S. 317,331-32 (1912)) ดังนั้น การอ้างเหตุผลนี้ของกรมสรรพากรสหรัฐ จึงฟังไม่ขึ้น

คำอธิบาย (Commentary) ของ OECD ปี ค.ศ.1963 เป็นสิ่งที่ยืนยันภาษาที่เรียงง่ายของอนุสัญญาและสะท้อนความคาดหวังร่วมกันของรัฐคู่สัญญา โดยเป้าหมายของการตีความอนุสัญญาก็คือ ให้ความหมายกับคำใดคำหนึ่งในอนุสัญญาให้สอดคล้องกับความคาดหวังที่แท้จริงร่วมกันของรัฐคู่สัญญา (Maximov v. United States, 299 F.2d 565, 568 (2d Cir. 1962), aff'd 373 U.S. 49 (1963)) เพราะว่า อนุสัญญาคือข้อตกลงระหว่างรัฐที่อำนาจอธิปไตย อนุสัญญาจะถูกตีความให้เหมือนกับสัญญามากกว่าให้เหมือนกับกฎหมายเพื่อจะได้ให้ผลตามเจตนาของรัฐคู่สัญญา (Johnson Controls, Inc. v. United States, 8 Cl. Ct. 359 370 (1985), aff'd 795 F.2d 1011 (Fed. Cir. 1986)) ศาลจึงต้องพิจารณาความคาดหวังและเจตนาของรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ไม่ใช่เฉพาะแต่ของฝ่ายสหรัฐ (Sumitomo Shoji America, Inc. v. Avagliano, 457 U.S. 176, 189 (1982)) ดังนั้น ศาลจะต้องคำนึงถึงหลักการเหล่านี้ในทุกๆ อนุสัญญา โดยเฉพาะการคำนึงถึงความคาดหวังของประเทศสหรัฐและความคาดหวังของประเทศอังกฤษ (Xerox Corp. v. United States, 41 F.3d 647, 652 (Fed.Cir. 1994), cert. denied 516 U.S. 817 (1995))

กรมสรรพากรสหรัฐและคณะกรรมการด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศของวุฒิสภาที่ได้พิจารณาตลอดกระบวนการให้สัตยาบันแก่อนุสัญญาภาษีซ้อน ได้ยืนยันว่า ข้อ 7 นี้มีที่มาจาก OECD model ปี ค.ศ.1963 ดังนั้น OECD model และข้อวิจารณ์ควรที่จะถูกนำมาใช้ในการแสดงถึงเจตนาของประเทศที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ โดยข้อ

วิจารณ์ได้กล่าวว่า “ในกรณีส่วนใหญ่แล้ว บัญชีทางการค้าจะถูกนำมาใช้โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อให้ความมั่นใจว่ากำไรที่เหมาะสมจะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร” ดังนั้น ผู้พิพากษาจึงได้กล่าวว่า ให้พิจารณาจากบัญชีแยกต่างหาก ดังนั้น ถ้าบัญชีของสถานประกอบการถาวรเพียงพอต่อการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรในฐานะที่มันเป็นหน่วยแยกต่างหาก บัญชีก็ควรถูกใช้ ไม่ใช่ใช้สูตรใดมาแทนที่ นอกจากนี้ ข้อวิจารณ์ยังได้อธิบายว่า การปรับปรุงอาจจำเป็นเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า กำไรในบัญชีการค้าต้องสะท้อนราคาตลาดตามปกติ

กฎข้อบังคับ 1981 ไม่ได้กำหนดรายจ่ายดอกเบี้ยให้สอดคล้องกับหลักวิชาหักแยกต่างหากภายใต้อนุสัญญา เนื่องจากไปอ้างถึงธุรกิจทั้งหมดของวิชาหัก โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจธนาคารทั่วโลกในการสร้างรายจ่ายดอกเบี้ยขึ้นเองตามสมมติฐาน แต่สูตรการคำนวณโดยอ้างถึง จำนวนสินทรัพย์ หนี้สินและรายจ่ายดอกเบี้ยซึ่งเกิดจากการให้กู้ยืมหรือธุรกรรมด้านเครดิตประเภทใดๆ ระหว่างสาขาของวิชาหักต่างประเทศจะไม่ถูกพิจารณา ซึ่งกรมสรรพากรอาจมีสิทธิใช้ทฤษฎีนี้เพื่อวัตถุประสงค์ของกฎหมายภายในสหรัฐอเมริกา แต่กรมสรรพากรสหรัฐไม่ได้ไปเจรจาอนุสัญญากับประเทศอังกฤษในปี ค.ศ. 1975 และได้มีการอนุญาตให้ใช้สูตรนี้กับธนาคารของประเทศอังกฤษที่ทำธุรกิจในประเทศสหรัฐได้

ผู้พิพากษาได้พิพากษาว่า อนุสัญญาไม่ได้อนุญาตให้มีการกำหนดจำนวนทุนบนพื้นฐานของบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) โดยกรมสรรพากรสหรัฐได้กำหนดทุนให้กับสาขา Nat West บนพื้นฐานของระดับของทุนที่มีอยู่สำหรับธนาคารระดับภูมิภาคของสหรัฐซึ่งมีจำนวนสินทรัพย์เดียวกันกับสาขา Nat West แต่ไม่ได้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจเดียวกัน ซึ่งผู้พิพากษาได้กล่าวว่า บริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) ของกรมสรรพากรนี้ ละเมิดหลักการของข้อ 7 ที่ว่า “กิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน” นอกจากนี้ ยังเป็นการละเมิดต่อหลักการไม่เลือกปฏิบัติตามข้อ 24 ด้วย ซึ่งหลักการของคำพิพากษานี้ มีที่มาจากหลักการในคดี North West Life Ins. Co. v. Comm'r, 107 T.C. 363 (1996) (en banc) ที่ศาลได้เคยพิพากษาว่า การกำหนดสินทรัพย์ขึ้นเองต่อสาขาของบริษัทประกันภัยต่างประเทศบนพื้นฐานของสัดส่วนสินทรัพย์ต่อหนี้สินเฉลี่ยของบริษัทประกันภัยสหรัฐที่ไม่มีความเกี่ยวข้องใดๆ กัน เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติของข้อ 7 โดยศาลได้กล่าวว่า ศาลไม่ได้เข้าใจว่า หลักการหน่วยแยกต่างหากนี้จะต้องพิจารณาแต่เฉพาะจากข้อเท็จจริงเท่านั้น แต่จะต้องพิจารณาถึงข้อมูลจากภายนอกที่นำมาใช้กับหลักการนี้ด้วย

นอกจากนี้ ผู้พิพากษาได้กล่าวสรุปด้วยว่า การพัฒนาการของอนุสัญญาต่อไปในอนาคต ก็จะไม่สนับสนุนจุดยืนของกรมสรรพากรสหรัฐ เนื่องจากข้อ 7 วรรคสองใหม่จะประกอบไปด้วยบทบัญญัติซึ่งไม่ได้อยู่ในอนุสัญญานี้ ซึ่งได้บัญญัติว่า “ถ้าไรธุรกิจที่จะถูก Attribute ให้กับสถานประกอบการถาวรจะรวมถึงกำไรที่มาจากทรัพย์สินที่ใช้ ความเสี่ยงที่คาดและกิจกรรมที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร” ซึ่งแม้บทบัญญัตินี้อาจอนุญาตให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกำหนดจำนวนทุนที่จะกำหนดให้กับสาขาบนพื้นฐานของทรัพย์สินที่ใช้ได้ก็ตาม แต่การกำหนดทุนก็ยังต้องอยู่บนพื้นฐานของการดำเนินการที่แท้จริงมากกว่าข้อมูลที่มาจากรถาคารที่ไม่เกี่ยวข้องซึ่งทำกิจกรรมที่ต่างกันภายใต้ภาวะที่ต่างกัน อย่างเช่น กรณีบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick) ของกรมสรรพากรสหรัฐ ยิ่งไปกว่านั้น ไม่มีพยานหลักฐานใดๆ เลยที่แสดงว่าประเทศอังกฤษยอมรับหลักบริษัทที่ใช้เป็นมาตรฐาน (Corporate yardstick)

2. คดีระหว่าง Morgan Stanley & Co. Inc. v. Director of Income Tax, Mumbai²²

คดีนี้ บริษัท Morgan Stanley & Co (MSC) จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสหรัฐ ประกอบกิจการธนาคารด้านการลงทุน (Investment bank) ได้ทำสัญญาจ้างบริษัท Morgan Stanley Advantages Service Pvt. Ltd.(MSAS) จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอินเดีย เพื่อทำหน้าที่สนับสนุนการให้บริการ ทำหน้าที่งาน back office ประมวลผลข้อมูล ฯลฯ โดย MSC จะส่งพนักงานมาควบคุมคุณภาพของการให้บริการ (Stewardship activities) ส่งพนักงานมาทำการฝึกอบรมพนักงานของ MSAS ตรวจสอบการ outsource ของ MSAS มีการส่งพนักงานมาเป็นผู้แทน (Deputation) ที่ MSAS ภายใต้เงื่อนไขการจ้างงานกับ MSC และ MSC ได้จ่ายผลตอบแทนให้แก่ MSAS ตามหลักการ arm's length แล้ว โดยใช้วิธีการ TNMN

ต่อมา MSC ได้ขอคำวินิจฉัยล่วงหน้า (Advanced ruling) จาก The Authority for Advanced Rulings: AAR ภายใต้มาตรา 245Q ของ The Income Tax Act, 1961 และกรมสรรพากรอินเดียได้ให้คำวินิจฉัยดังนี้

²² Raghav Sharma. Inter tax.by Kluwer Law International. Netherlands, 2009.

ประเด็นแรกที่เกิดขึ้นก็คือ มีสถานประกอบการถาวรปรากฏขึ้นภายใต้ข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอินเดียและสหรัฐหรือไม่ คำตอบก็คือว่า ไม่มีสถานประกอบการถาวรประเภทสถานธุรกิจประจำ เนื่องจาก MSAS ไม่ได้ทำธุรกิจของ MSC เพียงแต่แค่ให้บริการแก่ MSC ในการทำธุรกิจของ MSC เท่านั้น และไม่มีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในอินเดีย เนื่องจาก MSAS ไม่มีอำนาจในการเจรจา ทำสัญญาใดๆ ในนามของ MSC แต่การส่งพนักงานมาเป็นผู้แทนก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทการให้บริการขึ้นของ MSC ในประเทศอินเดียตามอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 วรรค 2 (1)

ประเด็นที่สองก็คือ ถ้ามีสถานประกอบการถาวรปรากฏขึ้นแล้ว รายได้ใดจะถูก Attribute ให้กับสถานประกอบการถาวร คำตอบก็คือว่า ถ้า MSAS ได้รับผลตอบแทน arm's length แล้ว จะไม่มีรายได้ของ MSC เหลือเพื่อที่จะจ่ายภาษีในประเทศอินเดียอีก

ต่อมา เรื่องนี้ได้ขึ้นสู่ศาลสูงของประเทศอินเดีย โดยคำพิพากษาของศาลสูงได้เห็นด้วยกับการตอบข้อหารือล่วงหน้าของกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้นว่า MSAS ไม่ได้ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทสถานธุรกิจประจำของ MSC และ MSAS ไม่ใช่สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน เพราะไม่มีอำนาจในการทำสัญญาและสัญญาได้ทำกันขึ้นนอกอินเดีย โดยหน้าทำงาน Back office ไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนแต่อย่างใด ดังนั้น เฉพาะการส่งพนักงานมาเป็นผู้แทนจึงก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทการให้บริการ

สำหรับประเด็นการให้ผลตอบแทนแก่ MSAS ที่ได้ถูกพิสูจน์ว่า ถูกต้องตามการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนแล้ว จึงไม่มีเงินได้ใดที่จะถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรอีก การวิเคราะห์ผลตอบแทนให้เป็นไปตามหลัก arm's length มีความเท่าเทียมกันกับการกำหนดกำไร เมื่อทำการกำหนดราคาโอนแล้ว ก็ไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรอีก ดังนั้น จึงเป็นสิ่งที่ถูกต้องแล้ว ถ้าวิสาหกิจในเครือข่ายผลตอบแทนกันบนหลัก arm's length ซึ่งพิจารณาถึงทุกๆ หน้าทำงานที่เกี่ยวกับการแบกรับความเสี่ยงของวิสาหกิจ จะถือว่าไม่มีอะไรเหลือเพื่อกำหนดกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรอีก ในทางกลับกัน ถ้าการกำหนดราคาโอนไม่ได้สะท้อนหน้าที่งานที่ทำ ความเสี่ยงที่คาดโดยวิสาหกิจอย่างเพียงพอ อาจมี

ความจำเป็นที่จะกำหนดกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรสำหรับหน้างาน และความเสี่ยงที่ไม่ได้ถูกพิจารณานั้น

เห็นได้ชัดเจนนว่า เหตุผลของศาลสูงของอินเดียในคดีนี้ ไม่ได้พิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนเนื่องจาก MSAS เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทการให้บริการ คดีนี้ จึงเป็นสถานการณ์ของวิสาหกิจในเครือซึ่งโดยตัวของวิสาหกิจในเครือเองเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยและราคา arm's length จะต้องเกิดขึ้นตาม Income Tax Act ปี ค.ศ. 1961 อยู่แล้ว จึงไม่มีการพิจารณาประเด็นความสัมพันธ์ระหว่างวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระ (DA) และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระ (DAPE) เนื่องจากเมื่อมีการประเมินการจ่ายผลตอบแทน arm's length ให้ DA จะมีความแตกต่างกับการจ่ายให้ DAPE

นอกจากนี้ เหตุผลของศาลสูงยังได้วางหลักไว้ชัดเจนว่า รายได้ที่ต้องเสียภาษีจะไม่ถูกพิจารณาถึงเฉพาะว่าเกิดผลตอบแทน arm's length ต่อสถานประกอบการถาวรหรือไม่ แต่ต้องพิจารณาการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนว่าได้สะท้อนหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดอย่างเพียงพอ (FARs analysis) แล้วหรือไม่อีกด้วย

3. คดีระหว่าง SET Satellite Pte. Ltd., v.The Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)²³

คดีนี้ SET Satellite Pte. Ltd., จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสิงคโปร์ได้ทำกิจกรรมด้านการตลาดและการโฆษณาในอินเดีย โดยทำผ่านวิสาหกิจตัวแทนไม่อิสระ (DA) SET Satellite India (P) Ltd. โดย DA ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยได้แสดงว่า ไม่มีความรับผิดชอบทางภาษีที่ต้องชำระในอินเดีย เนื่องจาก DA ได้รับผลตอบแทน arm's length แล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีของอินเดียได้ปฏิเสธเหตุผลดังกล่าว DA จึงได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (The Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)) ซึ่งประเด็นสำคัญในการพิจารณา ก็คือว่า เมื่อ DA ได้รับผลตอบแทนที่ราคา arm's length สำหรับบริการที่ทำให้แก่ SET สิงคโปร์แล้ว จะมีรายได้ใดๆ นอกจากที่ได้รับโดย DA จะถูกกำหนดให้กับ DAPE และจะต้องเสียภาษีในอินเดีย (ประเทศที่มีสถานประกอบการปรากฏขึ้น) หรือไม่

²³ Raghav Sharma. Inter tax. by Kluwer Law International. Netherlands, 2009.

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาโดยตีความจากข้อ 5 (8) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอินเดียและสิงคโปร์ว่า สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (DAPE) เป็นเหมือนนิยายที่ถูกแต่งขึ้น (A deeming fiction) แม้วิสาหกิจต่างประเทศจะไม่มีสถานประกอบการถาวรประเภทสถานธุรกิจประจำ แต่อาจถูกพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรโดยการกระทำผ่าน DA ก็ได้ ดังนั้น คำว่า Deemed PE ก็คือ DAPE หรือ วิสาหกิจจะถูกดูเหมือนว่ามีสถานประกอบการถาวร (The enterprise is deemed to have a PE) สรุปก็คือ DA และ DAPE ไม่สามารถเป็นหนึ่งเดียวกันหรือเป็นสิ่งเดียวกันไปได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ DA และ DAPE คือหน่วยภาษีสองหน่วยอิสระจากกันนั่นเอง

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังได้พิจารณาความสามารถในการกำหนดกำไรให้กับ Fictional DAPE (Attributability) ด้วย โดยกล่าวไว้ว่า หลักการของข้อ 7 ปฏิเสธการใช้หลัก Force of attraction และโดยหลักการของข้อ 7 วรรคสอง ก็คือว่า การคำนวณกำไรจะต้องถูกทำบนสมมติฐานที่ว่า สถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระทั้งหมด ดังนั้น ธุรกรรมภายในจะต้องถูกพิจารณาที่ราคา arm's length ดังนั้น ข้อ 7 วรรคสอง ได้ให้กฎเกณฑ์ตามหลัก arm's length ว่า เป็นกฎเกณฑ์ที่จะถูกใช้สำหรับการคำนวณกำไรตามสมมติฐานของสถานประกอบการถาวร

DAPE เป็นหน่วยภาษีตามสมมติฐาน กำไรที่จะถูกกำหนดให้จะถูกพิจารณาจากรายรับจากกิจกรรมของวิสาหกิจที่จะกำหนดให้กับ DAPE บนการวิเคราะห์ FARs ของวิสาหกิจในแง่ของธุรกิจที่ดำเนินการผ่าน DAPE ดังนั้น FARs ของ DAPE ก็คือ FARs ของ SET สิงคโปร์ ไม่ใช่ของ SET อินเดีย สำหรับกิจกรรมตัวแทน โดย DAPE จะถูกกำหนดกำไรของ SET สิงคโปร์ ไม่ใช่ของ SET อินเดีย ที่เกิดจากกิจกรรมตัวแทน

ด้วยหลักการนี้แล้ว จึงกล่าวสรุปได้ว่า กำไรที่จะกำหนดให้กับ DAPE จะไม่ใช่แค่กำไร arm's length สำหรับ SET อินเดียเท่านั้น นอกจากนั้น จะต้องเป็นกำไร arm's length สำหรับการวิเคราะห์ FARs ของ SET สิงคโปร์ ในแง่ของกิจกรรมตัวแทนซึ่งทำโดย SET อินเดีย ในนามของ SET สิงคโปร์ด้วย

การหักรายจ่ายเกิดขึ้นได้หากเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้นั้น ซึ่งรวมทั้งผลตอบแทนที่ถูกจ่ายต่อ DA ด้วย และ เงินได้ของ DA ก็คือ ผลตอบแทนที่ได้นำมาคำนวณเพื่อ

เสียภาษีในอินเดีย ภายใต้ The Income Tax Act 1961 และอนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่ได้เข้ามาเกี่ยวข้อง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ยกตัวอย่างเอาไว้ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยว่า หากบริษัท A เป็นวิสาหกิจต่างประเทศทำธุรกิจกระจายสินค้าอิเล็กทรอนิกส์และได้ทำธุรกิจในอินเดียผ่านบริษัท B (DA) บริษัท B ได้ผลตอบแทน 30 เปอร์เซ็นต์ของยอดขาย โดยบริษัท A จะเป็นผู้จัดหาสินค้าจากประเทศจีนและส่งสินค้าเข้าตรงสู่อินเดียให้บริษัท B โดยบริษัท B จะขายสินค้าพร้อมกับบวกส่วนเพิ่มกำไรเข้าไป 200 เปอร์เซ็นต์ และมีค่าดำเนินการ (Handling charges) สำหรับการจัดหาสินค้าให้จากบริษัท A จำนวน 60 เปอร์เซ็นต์ของต้นทุน (ต้นทุนในการซื้อเท่ากับ 10,000,000 เหรียญสหรัฐ) ทั้งนี้ บริษัท B มีรายจ่ายรวมจำนวน 8,999,000 เหรียญสหรัฐเพื่อให้ได้ผลตอบแทนสำหรับการเป็นตัวแทน ถ้าปีหนึ่งบริษัท A ขายสินค้าได้ 30,000,000 เหรียญสหรัฐในอินเดีย

ดังนั้น รายได้ที่ต้องเสียภาษีของ DA และ DAPE จะถูกกำหนด ดังนี้

รายได้ DA มี ค่า commission จำนวน 9,000,000 เหรียญสหรัฐ

รายจ่ายที่เกิด จำนวน 8,999,000 เหรียญสหรัฐ

รายได้ที่ต้องเสียภาษี 1,000 เหรียญสหรัฐ

รายได้ DAPE มี ผลตอบแทนจากการขาย จำนวน 30,000,000 เหรียญสหรัฐ

หักด้วย ค่า commission ของตัวแทน จำนวน 9,000,000 เหรียญสหรัฐ

หักด้วย ต้นทุนของการซื้อสินค้า จำนวน 10,000,000 เหรียญสหรัฐ

หักด้วย ค่าดำเนินการ จำนวน 6,000,000 เหรียญ
สหรัฐ

กำหนดกำไร จำนวน 5,000,000 เหรียญสหรัฐ

โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เหตุผลว่า บทบัญญัติของข้อ 7 ทำให้รายได้ของวิสาหกิจต่างประเทศสามารถถูกเก็บภาษีได้ และผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ DA ไม่ใช่เงินได้แต่เป็นรายจ่ายของวิสาหกิจต่างประเทศ

ดังนั้น การจ่ายภาษีของ DA จะไม่เป็นการปลดเปลื้องภาระภาษีของวิสาหกิจต่างประเทศ ทั้งนี้จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ใช้การตีความบทบัญญัติของอนุสัญญาและหลัก Attribution (ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้) มาเป็นหลักในการสนับสนุนแนวทางนี้ นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ยอมรับด้วยว่า จะไม่มีกำไรใดที่ต้องเสียภาษีเกินหรือมากไปกว่าผลตอบแทน arm's length ที่ถูกจ่ายต่อ DA เพราะถ้ามี จะทำให้บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนไร้ความหมาย

คดีนี้ ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคดีได้ขึ้นไปสู่ศาล (The Bombay High Court) โดยศาลได้มีคำพิพากษาคลับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยศาลได้วินิจฉัยเทียบเคียงกับคำพิพากษาคดีระหว่าง Morgan Stanley & Co. Inc. v. Director of Income Tax, Mumbai. เนื่องจากศาลเห็นว่า DA และวิสาหกิจต่างประเทศเป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกันจึงนำคดีนี้มาวินิจฉัยเทียบเคียงได้ โดยศาลได้พิพากษาว่า เมื่อมีการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนแล้ว จะไม่มีเงินได้ที่จะถูกเก็บภาษีในมือของวิสาหกิจต่างประเทศอีก อย่างไรก็ดี คำพิพากษาไม่ได้พิจารณาครอบคลุมไปถึงทุกประเด็น เช่น ไม่ได้พูดถึงการวิเคราะห์การกระทำของ DAPE ทั้งนี้ ศาลสูงยังได้วางหลักการไว้ในคดีนี้ด้วยว่า ถ้ารายจ่ายหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ตัวแทนสูงกว่าเงินได้ที่ได้รับโดยสถานประกอบการถาวรในอินเดียก็จะมีภาระภาษีเกิดขึ้นอีกต่อไป

นอกจากนี้ ประเด็นของตัวแทนที่เป็นสถานประกอบการถาวรนี้ ได้มีปรากฏขึ้นอีกในคดีของ Galileo International Inc. v. DCIT (2009) 116 ITD 1(Delhi) โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีนี้ก็ได้อธิบายว่า เมื่อวิสาหกิจดำเนินการธุรกิจอินเดียผ่านตัวแทน ซึ่งมีอำนาจที่จะทำสัญญาในนามวิสาหกิจ ตัวแทนก็จะเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ โดย

คดีนี้ Galileo International Inc ไม่มีผลประโยชน์ทางการเงิน หรือได้ถือหุ้นใดๆ ใน DA ในอินเดีย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า ในการกำหนดเงินได้นั้น ถ้าเงินได้ที่ได้ในอินเดียได้ถูกนำไปใช้เป็นรายจ่ายให้กับตัวแทนทั้งหมด จะไม่มีเงินได้ใดเหลือให้กับภาษีในอินเดีย โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้นำหลักการในคดี Morgan Stanley & Co. Inc. v. Director

of Income Tax, Mumbai. มาช่วยในการพิจารณาเช่นกัน ต่อมา คดีนี้ได้ขึ้นสู่ศาลสูง ศาลสูงก็ได้ยืนยันหลักการเดิมที่ว่า ถ้าวิสาหกิจในเครือซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้รับผลตอบแทน arm's length แล้ว จะไม่มีอะไรเหลือที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร ดังนั้น จะไม่มีเงินได้ใดถูกเก็บภาษีในประเทศอินเดียอีก

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีนี้ ดูเหมือนว่าจะสอดคล้องกับข้อวิจารณ์ของ OECD ที่ว่า DAPE เป็นหน่วยที่ถูกสมมติขึ้นซึ่งแบ่งแยกออกมาจาก DA (DAPE is a fictional entity distinct from the DA) โดยข้อวิจารณ์ได้กล่าวว่า DA อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศ ดังนั้น โดยหลักการของ OECD แล้ว ไม่ได้ให้ตัวแทน (โดยตัวของมันเอง) มีความหมายเท่ากับสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังสอดคล้องกับหลัก Attribution ปี ค.ศ.2008 ที่ได้วางหลักไว้ว่า ประเทศหลักแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีจากหน่วยทางกฎหมายสองหน่วยแยกต่างหากกันคือ DA และ DAPE สำหรับ DA แล้วจะต้องดูมองว่า ในการกำหนดกำไรที่จะกำหนดให้กับ DAPE จะต้องเป็นผลตอบแทน arm's length และแม้กำหนดผลตอบแทน arm's length ให้กับ DA แล้ว ก็ยังคงสามารถมีกำไรที่จะกำหนดให้กับ DAPE ได้โดยผ่านการวิเคราะห์หน้าทำงานตามจริงของกิจกรรมของวิสาหกิจต่างประเทศ

4. คดีระหว่าง Rolls Royce v. The Delhi Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)²⁴

คดีนี้ Rolls Royce เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศอังกฤษ และทำธุรกิจจัดหาชิ้นส่วนเครื่องบินให้กับลูกค้าในอินเดีย โดยผ่านบริษัทลูกของ Rolls Royce คือบริษัท Rolls

²⁴ Rajendra Nayak, and Ganesh Pai,. Ruling on Attribution of Profits to A Permanent Establishment 2009-TIOL-103-ITAT-DEL. Ernst & young. [Online]. 2009. Available from : <http://www.internationaltaxreview.com/>. [2009, April 1]

Royce India Limited (RRIL) โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า RRIL เป็นตัวแทน
ไม่อิสระของผู้เสียหาย (Rolls Royce) และผู้เสียหายมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่
อิสระในอินเดียภายใต้ข้อ 5 (4) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอินเดียและอังกฤษ

ต่อมา Rolls Royce ได้ขอข้อหาหรือไปยังกรมสรรพากรอินเดียและได้รับหนังสือตอบ
ข้อหาหรือว่า กำไรของ Rolls Royce สำหรับการขายในอินเดียจะต้องถูกจัดสรรเพื่อจะต้องเสียภาษี
ดังนี้

1) 50 เปอร์เซ็นต์สำหรับกิจกรรมการผลิตและ 15 เปอร์เซ็นต์สำหรับกิจกรรมการวิจัย
และพัฒนา (กิจกรรมการวิจัยและพัฒนาซึ่งได้ทำนอกประเทศอินเดียจะไม่ถูกนำมาคิดเพื่อเสีย
ภาษี)

2) 35 เปอร์เซ็นต์สำหรับกิจกรรมทางการตลาดซึ่งทำในอินเดียและจะถูกนำมาคิด
เพื่อเสียภาษี

Rolls Royce จึงได้ยื่นอุทธรณ์เรื่องนี้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาบนพื้นฐานของหลักการที่ปรากฏในคดีระหว่าง
Morgan Stanley & Co.Inc. v. Director of Income Tax, Mumbai. ที่ว่า จะไม่มีการประเมิน
ภาษีสำหรับผู้เสียหายที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในกรณีที่ทำอะไรที่ถูกกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวร
ประเภทตัวแทนไม่อิสระเท่ากันกับผลตอบแทนที่ถูกจ่ายให้กับตัวแทนไม่อิสระ ต่อมา
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาจากข้อเท็จจริงแล้วเห็นว่า การขายสินค้าของผู้เสียหาย
ภาษีให้กับลูกค้าในอินเดียไม่ได้มาจากการมีส่วนร่วมในการให้บริการของ RRIL ทั้งหมดภายใต้
สัญญาที่ได้ตกลงกันไว้ แต่ยังมาจากบุคคลซึ่งได้รับมอบอำนาจมาจาก Rolls Royce ที่เข้ามา
มีส่วนช่วยสำหรับการให้บริการเพิ่มเติมของ RRIL ซึ่งไม่ได้ถูกระบุไว้ในสัญญา

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมอีกว่า แท้ที่จริง
แล้ว ผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ RRIL เป็นผลตอบแทนเฉพาะการให้บริการตามที่กำหนดไว้ใน
สัญญาเท่านั้น แต่สำหรับหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดโดยผู้เสียหาย (Rolls
Royce) โดยตรงนั้น ไม่มีการจ่ายผลตอบแทนให้แก่ RRIL แต่อย่างใด ดังนั้น มันจึงมีความจำเป็น

ที่จะกำหนดกำไรให้กับหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยง ซึ่งไม่ได้ถูกพิจารณาและได้ถูกจ่ายไปตามสัญญา

ดังนั้น ในส่วนของเงินได้ที่จะกำหนดขึ้นนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงได้ตัดสินใจว่า เนื่องจากกำไรที่กำหนดให้กับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาไม่ได้ถูกนำมารวม ผลขาดทุนจากการวิจัยและพัฒนานี้ก็ต้องถูกปฏิเสธไปด้วยเช่นกัน ดังนั้น ห้ามหักรายจ่ายสำหรับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาในการคำนวณกำไรของผู้เสียภาษี

บทสรุป สำหรับคดีตัวอย่างที่เกิดขึ้นในประเทศอินเดียที่ผู้เขียนได้ยกมานี้ ยังคงแสดงให้เห็นถึงการขาดวิธีการที่แน่นอนของการตีความข้อ 7 โดยรายงานเรื่องหลัก Attribution เงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรปี ค.ศ.2008 เองก็ยังคงขาดมติเอกฉันท์ในบางประเด็นสำหรับการตีความข้อ 7 จึงจำเป็นที่จะต้องมีการให้ความสำคัญกับการสร้างวิธีการที่จะสำหรับการ กำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร อย่างไรก็ตาม การตีความในคดี SET Satellite Pte. Ltd., v.The Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) ก็มีส่วนทำให้วิธีการ Attribution เงินได้ของประเทศอินเดียมีการพัฒนาก้าวหน้าไปมากกว่าเดิม

ดังนั้น ณ เวลานี้ จึงยากที่จะพูดว่า ถ้า DA โดยตัวของมันเองถูกพิจารณาว่าเป็น DAPE ของวิสาหกิจต่างประเทศแล้วผลจะเป็นเช่นไร อย่างไรก็ตาม หลังจากคดี Morgan Stanley & Co. Inc. v. Director of Income Tax, Mumbai ก็ได้ข้อยุติสำหรับการจ่ายผลตอบแทน arm's length ให้กับ DA ซึ่งเป็นวิสาหกิจในเครือด้วยว่า จะทำให้ไม่มีการประเมินภาษีของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อีก ถ้าราคา arm's length ได้สะท้อนการวิเคราะห์หน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยง (FARs) สำหรับวิสาหกิจไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างถูกต้องแล้ว

3.7 ความแตกต่างระหว่างหลัก Unitary method กับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้พิจารณาถึงความแตกต่างระหว่างหลัก Unitary method กับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 7 ทั้งนี้

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ตาม OECD model มากยิ่งขึ้น

หลัก Unitary method คือวิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary method ซึ่ง เป็นวิธีที่ใช้อยู่ในบางรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยวิธีนี้จะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก

อัตราส่วนของการประกอบกิจการในรัฐนั้นเทียบกับการประกอบกิจการในรัฐอื่นหรือประเทศอื่น โดยมีได้เก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในรัฐนั้นโดยตรง แต่จะนำกำไรของบริษัท ทั้งหมดทั่วประเทศหรือทั่วโลกหรือกำไรรวมของบริษัทที่สำนักงานใหญ่มาแบ่งส่วนตามวิธีการของ Unitary method²⁵

ปัจจัยที่นำมาพิจารณาได้แก่ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (property) เงินเดือนและค่าจ้าง (payroll) ยอดขาย (sales) และกำไรสุทธิ (net profit) จากนั้นจะหาอัตราส่วนความสัมพันธ์ ระหว่างปัจจัยต่างๆ ภายในรัฐนั้นและภายนอกรัฐทั้งหมดไม่ว่าภายในประเทศหรือทั่วโลก ซึ่ง อัตราส่วนนี้จะคูณกับกำไรสุทธิของบริษัทหรือนิติบุคคลทั้งหมดจะได้เป็นกำไรที่บริษัทต้อง **จัดสรร หรือปันส่วน** นำมาเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น (Allocation or Apportionment) โดยรัฐนั้นต้องออก กฎหมายบังคับให้บริษัทหรือนิติบุคคลที่เข้ามาประกอบกิจการในรัฐนั้นส่งข้อมูลดังกล่าวของ บริษัทหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น บริษัทในเครือหรือสาขาจากทั่วโลกมาเพื่อประโยชน์ในการ คำนวณภาษี วิธีนี้ บริษัทที่ประกอบกิจการในรัฐใดต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น แม้ว่าผลการประกอบ กิจการของบริษัทในรัฐนั้นจะมีผลขาดทุนก็ตาม

ตัวอย่างหลัก Unitary method หากเราพิจารณาประเด็นกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (Property) เช่น บริษัทรถไฟมีทรัพย์สินอันหนึ่งอันเดียวกัน (Unit rule) คือรางรถไฟ บริษัทโทรเลข คือสายโทรเลข ฯลฯ หากเราพิจารณาประเด็น ยอดขาย (Sales) และกำไรสุทธิ (Net profit) เช่น บริษัทมีโรงงานผลิตอยู่รัฐหนึ่ง มีสำนักงานขายอยู่ในอีกรัฐหนึ่งและได้ขายสินค้าไปทั่วทุกรัฐ ฯลฯ

²⁵ พิชัย ไชยวงษา, วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ (พิมพ์ครั้งที่ 1), (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530), หน้า 62.

และหากเราพิจารณาประเด็นเงินเดือนและค่าจ้าง (Payroll) เช่น บริษัทที่มีประกอบกิจการน้ำมันตั้งแต่ขุดเจาะจนถึงการขายปลีกตามปั้มน้ำมันไปทั่วโลก ซึ่งสูตรการคำนวณนั้นจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับปัจจัยที่จะถูกนำมาพิจารณาจัดสรรว่าจะมีกี่ปัจจัย เช่น One-factor, Two-factor and Three-factor formula เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนไม่ได้กล่าวถึงรายละเอียดในที่นี้

ผู้เขียนเห็นว่า หลัก Unitary method ดังกล่าวได้รับการยอมรับภายใต้ข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสี่ ที่ได้บัญญัติว่า "หากเป็น**ประเพณี**ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่จะกำหนดเงินได้หรือกำไรอันถือเป็นของสถานประกอบการถาวร **โดยอาศัยมูลฐานแห่งการปันส่วนผลกำไรทั้งสิ้น**ของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่าง ๆ ของวิสาหกิจ หรือโดยอาศัยมูลฐานของจำนวนร้อยละที่เหมาะสมจากยอดรายรับทั้งหมดของสถานประกอบการถาวร ในกรณีที่บุคคลใดไม่สามารถขอเสียภาษีโดยอาศัยกำไรสุทธิที่แท้จริงของสถานประกอบการถาวรได้ มิให้ข้อความในวรรค 2 ของข้อนี้ ตัดหนทางของรัฐดังกล่าวจากการกำหนดเงินได้หรือกำไรเพื่อเสียภาษีโดยวิธีเช่นว่านั้น อย่างไรก็ตาม วิธีที่กำหนดนั้นจะต้องเป็นวิธีที่มีผลตามหลักการต่าง ๆ ซึ่งกำหนดไว้ในข้อนี้" จากข้อบัญญัตินี้ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความมุ่งหมายให้รัฐหรือประเทศใดที่เคยใช้หลัก Unitary method เป็นประเพณีในการจัดเก็บภาษีอยู่แล้วก็สามารถจัดเก็บภาษีโดย Unitary method ได้ต่อไป

ต่อมา จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษารายงานเรื่องหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model 2008 ผู้เขียนพบว่า บทบัญญัติในข้อ 7 วรรคสี่ข้างต้นได้ถูก OECD ลบออกไปจากอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบของ OECD model แล้ว (โปรดดูข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD model 2010) ก็ด้วยเหตุที่ว่า หลักการ Unitary method ดังกล่าวนั้น มีความขัดแย้งกันกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model 2008 ดังนี้

1. หลัก Unitary method ขัดแย้งกันกับหลักหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่งานภายใต้ข้อ 7 วรรคหนึ่งที่บัญญัติว่า "เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้

หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น” เห็นได้ชัดว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเก็บภาษีได้จากเงินได้เพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น แต่หลัก Unitary method นั้น เงินได้ที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรเป็นเงินได้ของวิสาหกิจทั้งหมดที่ถูกรับส่วนมาให้ มิใช่เงินได้ของสถานประกอบการถาวรก่อให้เกิดขึ้นอย่างแท้จริงแต่อย่างใด

2. หลัก Unitary method ขัดแย้งกันกับหลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากภายใต้ข้อ 7 วรรคสองที่ได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรคสาม ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน” เนื่องจากหลัก Unitary method ไม่ได้มองว่าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากจากวิสาหกิจทั้งหมด แต่มองว่าสถานประกอบการถาวรเป็นส่วนหนึ่งของวิสาหกิจทั้งหมดทำให้วิสาหกิจทั้งหมดสามารถปันส่วนเงินได้หรือกำไรจ่ายมาให้แก่สถานประกอบการถาวรได้ และด้วยเหตุนี้เองจึงก่อให้เกิดผลประหลาดขึ้น กล่าวคือ แม้สถานประกอบการถาวรจะมีผลขาดทุนจากกิจการที่ตนเองได้กระทำ แต่เมื่อถึงตอนเสียภาษีสถานประกอบการถาวรจะมีกำไรเกิดขึ้นเนื่องจากการปันส่วนมาให้จากวิสาหกิจทั้งหมดตามปัจจัยที่ตนเองมีอยู่และจะต้องเสียภาษีจากกำไรที่ได้รับการปันส่วนมาให้

3. หลัก Unitary method ขัดแย้งกันกับหลัก arm's length เพราะหลักการหาผลตอบแทน arm's length คือ หลักการพิจารณาว่าเปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระว่าทำธุรกรรมกันในลักษณะใดกำหนดราคาหรือกำหนดเงินได้กันเท่าใดอย่างไร แล้วจึงมากำหนดราคาหรือเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรเมื่อสถานประกอบการถาวรทำธุรกรรมติดต่อกับสำนักงานใหญ่และการหาผลตอบแทน arm's length นั้น จะต้องประกอบไปด้วยสองขั้นตอนสำคัญเสมอ คือ

3.1 การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่า

จะได้รับ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรจะพึงมี กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างส่วน
ต่างๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทาง
เศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถาน
ประกอบการถาวรทำ ฯลฯ หรือเราอาจจะเรียกว่า หลัก FARs และ

3.2 นำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดย
เปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของ
สถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการ
ถาวรได้ผลตอบแทน arm's length

หลัก Unitary method นั้นไม่ได้คำนึงถึงหลักการหาผลตอบแทน arm's length
คือ หลักการพิจารณาว่าเปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระว่าทำธุรกรรมกันในลักษณะใดกำหนดราคา
หรือกำหนดเงินได้กันเท่าใดอย่างไร และก็ไม่มีขั้นตอนสองขั้นตอนสำคัญดังที่ได้กล่าวไปในข้างต้น
แล้วเนื่องจากตามหลัก Unitary method เงินได้หรือกำไรจะถูกกำหนดขึ้นตามหลักการการปัน
ส่วนมาจากสำนักงานใหญ่เท่านั้น

บทที่ 4

ความเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับ สถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย

ในบทที่ผ่านมาเห็นได้อย่างชัดเจนแล้วว่า ปัญหาในการตีความของข้อบทว่าด้วย
กำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวร ทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องสร้างความมั่นใจให้กับผู้เสีย
ภาษี การปรับใช้หลัก arm's length กับสถานประกอบการถาวรโดยหลัก Attribution ในการ
กำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตามรายงานปี ค.ศ.2008 นี้ มีความสำคัญอย่าง
ยิ่งยวดในการทำความเข้าใจและเป็นประเด็นที่สำคัญที่เกิดขึ้นล่าสุดในวงการภาษีอากรระหว่าง
ประเทศในการช่วยตีความหลัก arm's length ในบริบทของสถานประกอบการถาวร ซึ่งอาจจะ
สะท้อนวิธีการที่ดียิ่งขึ้นที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรมากกว่าวิธีการเดิมๆ ที่
เคยมีมา¹ ในบทนี้ ผู้เขียนจึงได้วิเคราะห์ถึงประเด็นต่างๆ ดังต่อไปนี้

4.1 ความแตกต่างของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการ ถาวรของประเทศไทยกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการ ถาวรตาม OECD model

ในบทที่ 2 และ 3 ที่ผ่านมา ผู้เขียนได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจาก
สถานประกอบการถาวรของประเทศไทยและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการ
ถาวรตามหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model
ไว้แล้ว เห็นได้ชัดเจนแล้วว่า ประเทศไทยได้นำแนวทางของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้
ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้แล้วในบางส่วน ตัวอย่างเช่น
กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยเพื่อจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรโดยใช้หลักนิติบุคคลแยก
ต่างหาก (คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 วันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2528) ซึ่ง
ถือเป็นหลักการที่สำคัญของหลัก Attribution ตาม OECD model ภายใต้ข้อ 7 วรรคหนึ่ง หรืออาจ
กล่าวได้นัยหนึ่งว่า ประเทศไทยได้ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงาน (The functionally

¹ Tom O'Shea. Tax Conference "Emerging Trends and Insight Tax Issue in Thailand". Central Tax Court-ITRDT. December, 9 2009.

separate entity) ซึ่งเป็นวิธีที่สอดคล้องกับข้อ 7 วรรคสองในเรื่องของวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก (Separate and distinct enterprise) ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ประเทศไทยไม่ได้ใช้หลัก Force of attraction มาเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรแต่อย่างใดเลย นอกจากนี้ เรายังอาจพิจารณาได้ว่า ประเทศไทยไม่ได้ใช้วิธีการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง (The relevant business activity approach) แต่อย่างใดเนื่องจากประเทศไทยจะพิจารณาว่าสถานประกอบการถาวรได้กระทำการกิจกรรมนั้นๆ หรือไม่ หรือในกรณีการพิจารณาเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรจะได้รับประเทศไทยก็จะพิจารณาจากเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรได้รับตามจริงตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ จากหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำเท่านั้น ไม่ได้ก้าวล่วงไปเก็บจากหน้าที่งานที่ส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของการทำแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ยังคงมีอีกหลายประเด็นที่การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยยังคงมีความแตกต่างกันกับหลัก Attribution ของ OECD model อยู่บ้าง ในบทนี้ ผู้เขียนจึงได้ทำการวิเคราะห์ถึงความแตกต่างดังกล่าว ว่าการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยมีความแตกต่างกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model อย่างไร เพื่อจะได้นำไปพิจารณาเป็นหนึ่งในแนวทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยให้ดียิ่งขึ้นต่อไป

ผู้เขียนเห็นว่า หลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ยังคงมีความแตกต่างกันในหลายประเด็น ดังต่อไปนี้

1. การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยได้นำหลักการ arm's length มาใช้พิจารณาเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรเช่นเดียวกับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ก็จริงอยู่ แต่หลักการ arm's length ดังกล่าวของประเทศไทยก็ยังไม่ใช่อำนาจที่จะมีผลผูกพันบุคคลภายนอก (ผู้เสียภาษี) ให้ต้องปฏิบัติตามอย่างใด เนื่องจากหลักการดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรยึดถือเป็นแนวทางการปฏิบัติงานเท่านั้น ซึ่งหลักการนี้ ก็คือ คำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 นั่นเอง

ดังนั้น จึงต้องถือว่าประเทศไทยยังไม่ได้มีการนำหลักการการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน (Guidelines) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่สุดหลักการหนึ่งสำหรับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้พิจารณาเพื่อเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรแต่อย่างใด ซึ่งประเด็นนี้ เป็นอีกหนึ่งประเด็นที่ผู้เขียนเห็นว่า มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อประเทศไทย หากต่อไปในอนาคต ประเทศไทยโดยกรมสรรพากรได้มีเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 กับประเทศคู่สัญญาและประเทศไทยได้แก้ไขบทบัญญัติข้อ 7 ให้มีบทบัญญัติเหมือนกับ OECD model ปี ค.ศ.2010² (ดังเช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ที่ผ่านมาส่วนใหญ่ประเทศไทยก็ได้ใช้ OECD model มาเป็นบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน) โดยให้มีบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ 7 วรรคหนึ่ง จะบัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีเฉพาะในรัฐคู่สัญญานั้น เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจประกอบธุรกิจดังกล่าว กำไรจะเป็นของสถานประกอบการถาวรและอาจต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งภายใต้บทบัญญัติของวรรคสอง”*

ข้อ 7 วรรคสอง จะบัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ กำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดหวังว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือ

² OECD . OECD Model B.E.2010 [Online]. 2010. Available from : http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_33747_45876194_1111,00.html [2012, January 21]

* 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 the other State.

เหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ”

**

และข้อ 7 วรรคสาม จะบัญญัติว่า “ภายใต้บทบัญญัติในวรรคสอง ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาปรับปรุงกำไรที่เป็นของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจของหนึ่งในรัฐคู่สัญญา และเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจให้สอดคล้องกับการปรับปรุงดังกล่าวที่จะถูกเก็บภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสมในจำนวนภาษีที่ได้เก็บไปจากกำไรนั้น ในระดับที่จำเป็นต่อการขจัดภาษีซ้อนในกำไรนั้น ในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกันตามความจำเป็น ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องขจัดภาษีซ้อนที่เกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน”***

** For the purposes of this Article, 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 conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through other parts of the enterprise.

*** Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a PE 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 tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other. If the other Contracting State does not so agree, the Contracting State shall eliminate any double taxation resulting therefrom by mutual agreement.

เห็นได้ชัดเจนว่า บทบัญญัติ OECD Model ปี 2010 ใหม่นี้มีรากฐานมาจากหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ทั้งหมดและได้กล่าวถึงรายละเอียดไว้แล้วในบทที่ 3 โดยมีการนำหลัก FARs มาใช้บังคับอย่างชัดเจนในบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง และยังได้บัญญัติถึงแนวทางแก้ไขในกรณีที่มีปัญหาในการบังคับใช้ข้อ 7 นี้ของผู้ช่วยใน วรรคสาม

หากประเทศไทยได้ใช้อุสสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่ง วรรคสองและวรรคสาม ดังนี้แล้ว ต้องถือว่าบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะมีผลผูกพันต่อประเทศไทยและบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร ผู้เสียภาษี ศาล ฯลฯ และต้องถือว่าประเทศไทยได้ใช้แนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว (เห็นได้จากบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองข้างต้น) และแนวทางการกำหนดราคาโอนดังกล่าวจะไม่ใช่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานตามคำสั่ง ป.113/2545 ของกรมสรรพากรอีกต่อไป เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวจะมีสถานะในทางกฎหมายผูกพันบุคคลภายนอกให้ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งทั้งสองแนวทางนี้มีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง

2. การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการต่างประเทศตัวแทนและสถานประกอบการต่างประเทศกิจกรรมในประเทศไทยตามแนวทางการตีความประมวลรัษฎากรของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา และศาลฎีกา ได้นำมาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เป็นหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการต่างประเทศตัวแทนและสถานประกอบการต่างประเทศกิจกรรมภายใต้ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ กล่าวคือ

2.1 หากเป็นกรณีธุรกรรมการซื้อขาย ก็จะพิจารณาไปที่การลงนามในสัญญาซื้อขายหรือหลักฐานที่แสดงได้เป็นสัญญาซื้อขาย ว่าได้กระทำการลงนามในประเทศไทยหรือไม่ ที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องมาจากประเทศไทยได้มีการนำหลักการในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453*

* ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 453 บัญญัติว่า อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย

มาตรา 456^{**} และมาตรา 458^{***} มาใช้เป็นหลักการในการพิจารณา

2.2 หากเป็นกรณีการจะซื้อจะขาย ก็จะพิจารณาจากการลงนามในสัญญาจะซื้อจะขายว่า ได้มีกระทำการลงนามในประเทศไทยหรือไม่

2.3 หากเป็นกรณีการจ้างทำของ การรับจ้าง การให้บริการ ก็จะพิจารณาจากการลงมือทำงานนั้นๆ ว่า ได้กระทำการในประเทศไทยหรือไม่ ที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องจากการได้มีการนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 587^{****} มาใช้เป็นหลักในการพิจารณา (คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยตามตรา 76 ทวินี้ในคดีการรับจ้างต่อเรือรบตามที่อยู่เขียนได้กล่าวเอาไว้ในบทที่ 2)

^{**} ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 456 บัญญัติว่าการซื้อขายสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายเรือมีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย เวรคสองบัญญัติว่า สัญญาจะขายหรือจะซื้อ หรือค้ำประกันในการซื้อขายทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใดลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบเป็นสำคัญ หรือได้วางประจำไว้หรือได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว จะฟ้องร้องให้บังคับคดีหาได้ไม่ และวรรคสามบัญญัติว่า บทบัญญัติที่กล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ให้ใช้บังคับถึงสัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ซึ่งตกลงกันเป็นราคาสองหมื่นบาท หรือกว่านั้นขึ้นไปด้วย

^{***} ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 458 บัญญัติว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายนั้น ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่ขณะเมื่อได้ทำสัญญาซื้อขายกัน

^{****} ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 587 บัญญัติว่า อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำกรงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น

นอกจากการพิจารณาถึงแต่ละประเภทสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว การพิจารณาเงินได้ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจะถูกจัดเก็บจากเงินได้ทั้งก้อน (whole cake) ในประเด็นนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า แนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยมีความแตกต่างกันกับหลัก Attribution ของ OECD model ค่อนข้างมาก เนื่องจาก หลัก Attribution ของ OECD model นั้นการพิจารณาจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรจะต้องพิจารณาจากขั้นตอนสำคัญ 2 ขั้นตอนเสมอคือ 1.การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) และ 2.คือการนำแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร ไม่ว่าจะ เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทใดก็ตามและอาจส่งผลให้เงินได้หรือกำไรถูกปรับลดลงไป เนื่องจากราคาที่เปลี่ยนแปลงไปตามหลัก FARs ผู้เขียนจึงเห็นว่า แนวทางประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมในเรื่องนี้ ยังมีความแตกต่างกันกับหลัก Attribution ของ OECD อยู่พอสมควร

อย่างไรก็ดี การพิจารณาถึงแต่ประเภทสัญญาหรือเงื่อนไขในสัญญานี้หาใช่ว่าจะ เป็นขัดแย้งกับหลัก Attribution ของ OECD model เสมอไปไม่ แต่ต้องถือว่าการพิจารณาถึงประเภทสัญญาหรือเงื่อนไขในสัญญานี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของหลัก Attribution ของ OECD model ภายใต้อันดับที่สอง (หลังจากผ่านหลักเกณฑ์การรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) เรียบร้อยแล้ว) กล่าวคือ เมื่อจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) การพิจารณาประเภทสัญญาหรือเงื่อนไขในสัญญาจะเป็นเพียงหนึ่งในปัจจัย (นอกเหนือจากการพิจารณาลักษณะทรัพย์สิน ลักษณะบริการ และสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและกลยุทธ์ของธุรกิจ) ของหลัก Attribution ของ OECD model

3. การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยภายใต้บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ยังขาดหลักการการพิจารณาหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยง (FARs) ของสถานประกอบการถาวร แต่ทั้งสามปัจจัยดังกล่าวถือเป็นหลักการสำคัญในหลัก Attribution ของ OECD model โดยเราอาจจะพิจารณาถึงประเด็นสำคัญๆ ดังต่อไปนี้

3.1 การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยยังขาดการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) ซึ่งถือเป็นหลักการที่สำคัญอย่างมากในหลัก Attribution ของ OECD เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่ทำโดยสถานประกอบการ

กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดการคาดการณ์ความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรต้องมีในการทำธุรกิจ ฯลฯ

3.2 การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยขาดการพิจารณาความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรต้องแบกรับว่า ความเสี่ยงจะต้องมีความผันแปรโดยตรงกับทุนที่สถานประกอบการถาวรต้องมีในการดำเนินธุรกิจ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ยิ่งสถานประกอบการถาวรดำเนินกิจกรรมที่มีความเสี่ยงมากเท่าใด สถานประกอบการถาวรก็จะต้องมีทุนเพื่อรองรับความเสี่ยงมากยิ่งขึ้นและให้ได้สัดส่วนกับความเสี่ยงดังกล่าวมากขึ้นเท่านั้น โดยเห็นได้จากการที่ประเทศไทยไม่มีขั้นตอนการพิจารณากำหนดทุนให้แก่สถานประกอบการถาวร 2 ขั้นตอนสำคัญในหลัก Attribution ของ OECD model กล่าวคือ ขั้นตอนที่ 1 การวัดความเสี่ยง และขั้นตอนที่ 2 คือ การกำหนดทุนฟรี ภายใต้วิธี Thin capitalization เป็นต้น

3.3 ในกรณีที่สถานประกอบการถาวรทำการติดต่อกับส่วนอื่นของวิสาหกิจนั้น หลัก Attribution ของ OECD model ได้เสนอให้ใช้หลักการสำคัญสองหลักการเพื่อป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของผู้เสียภาษี ได้แก่ 1. หลักการมีเนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) แต่สำหรับประเทศไทยแล้วยังขาดหลักเกณฑ์การรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) ดังกล่าว ซึ่งในความเห็นของผู้เขียน ปัจจุบันประเทศไทยยังคงใช้หลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155* ในเรื่องนิติกรรมอำพรางมาเป็นหลักการในการรับรู้การติดต่อ

* ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 บัญญัติว่า การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ต่อบุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงมิได้ วรรคสองบัญญัติว่า ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่นให้น่าบัพัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ

4. ในเรื่องการบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร (Documentation) ตามหลัก Attribution ของ OECD model หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องให้ผู้เสียภาษีแสดงเอกสารแสดงการติดต่อที่เกิดขึ้นทั้งหมด นอกเหนือจากเอกสารเพื่อหาผลตอบแทน arm's length ยกตัวอย่างเช่น เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารแสดงโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ เอกสารแสดงงบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารแสดงนโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้ง ส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีการทั่วไปและเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีนั้น เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและทำที่ในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา ฯลฯ ซึ่งในปัจจุบันเอกสารดังกล่าวนี้ได้ถูกกำหนดไว้เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เท่านั้น ไม่ได้มีผลผูกพันให้บุคคลภายนอกต้องปฏิบัติตามคำสั่งนี้แต่อย่างใด

5. แนวทางต่างๆ ตามที่หลัก Attribution ของ OECD model ได้เสนอเอาไว้ OECD ได้แนะนำว่าให้ประเทศคู่สัญญาใช้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP) มาเป็นตัวขับเคลื่อนในการปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าว เช่น การกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวรก็ให้รัฐคู่สัญญาให้ MAP ในการตกลงกัน แต่ในประเทศไทยแล้วการตกลงกันผ่าน MAP ยังไม่ได้ถูกให้ความสำคัญโดยกรมสรรพากรมากนักเนื่องจากกรมสรรพากรอาจจะเห็นว่า การใช้ MAP ภายใต้อำนาจของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ไม่ได้รับรองผล (guarantee results) หรือไม่ได้มีผลผูกพันให้อีกประเทศหนึ่งจะต้องตกลงตามที่กรมสรรพากรเสนอไปผ่าน MAP แต่อย่างใด และอาจจะเป็นการเสียเวลาและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายที่จะดำเนินการต่างๆ ผ่านทาง MAP

ที่ผ่านมาในบทนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงความแตกต่างของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ของสถานประกอบการถาวรตาม OECD model และหลัก Attribution ในการ

กำหนดเงินได้ของสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยในประเด็นที่มีความสำคัญแล้ว สรุปได้ว่า การเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยมีความสอดคล้องกับบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคหนึ่งของ OECD model แต่ยังคงมีความแตกต่างกันอยู่ในส่วนของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และในส่วนของบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

ในบทต่อไป ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงอีกหนึ่งประเด็นสำคัญก็คือ ผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่เกิดจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ตามหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

4.2 ผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่เกิดจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ตามหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model

ในบทนี้ จะได้กล่าวถึงผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่เกิดจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ตามหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model เพื่อจะทำให้ได้ทราบว่า หากประเทศไทยได้นำการตีความบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ตามหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้แล้ว จะมีผลอย่างไรต่อการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยที่เป็นอยู่อย่างไรบ้าง

4.2.1 ผลกระทบจากการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง

การตีความข้อ 7 วรรคหนึ่งตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า เป็นการตีความ คำว่า “เก็บภาษีที่เป็นเงินได้จากธุรกิจเฉพาะส่วนที่พึงถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น” โดย OECD ได้ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงานมาเป็นวิธีการพิจารณาว่า เงินได้จะเป็นของสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้มีความสอดคล้องกับบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า เงินได้จะเป็นของสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ให้ดูว่า “สถานประกอบการถาวรได้ทำหน้าที่งานที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นหรือไม่” นั่นเอง ดังนั้น กรมสรรพากรจะเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากธุรกรรมที่ไม่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นไม่ได้ กรมสรรพากรไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีโดย

นำเงินได้จากสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศ หรือเงินได้จากสำนักงานใหญ่มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของสาขาได้ หรืออาจจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า การตีความข้อ 7 วรรคหนึ่งตาม OECD model เป็น การตีความเพื่อปฏิเสธการใช้หลัก Force of attraction นั้นเอง

เรื่องนี้ อาจมีผู้ตั้งข้อสงสัยว่า หากการตีความเป็นไปตามแนวทางข้างต้นแล้ว เหตุใดอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหรัฐฯ ที่ผู้เขียนได้นำมาเป็นตัวอย่งในการศึกษาในครั้งนี้ ได้มีการนำหลักการ Force of attraction มาใช้บังคับ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหรัฐฯ ข้อ 7 ว่าด้วย "กำไรธุรกิจ" ตามที่ข้อ 7 วรรคหนึ่งได้บัญญัติไว้ว่า

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

(ก) สถานประกอบการถาวรนั้น

(ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกันกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการนั้น หรือ

(ค) กิจกรรมธุรกิจอื่นๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร

บทบัญญัติของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่างๆ นั้น ไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่” ซึ่งหลักเกณฑ์ตาม (ข) และ (ค) และวรรคสุดท้ายนี้ คือหลักเกณฑ์ของหลัก Force of attraction นั้นเอง

เรื่องนี้ บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังคงมีความสอดคล้องกันกับหลัก Attribution ของ OECD model อยู่ดี เนื่องจากหลัก Force of attraction ที่ได้ถูกนำมาใช้นี้จะต้องเป็นเพียง

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เท่านั้น ซึ่งแนวทางการใช้หลัก Force of attraction นี้ก็ยังคงไปเป็นไปตามหลัก Attribution ของ OECD ที่ผู้เขียนได้กล่าวสรุปหลักการสำคัญในคำอธิบาย (Commentary) เอาไว้ในบทที่ 3 แล้วว่า ถ้ามีข้อเท็จจริงว่า มีการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น รัฐคู่สัญญาสามารถใช้มาตรการใดๆ เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงดังกล่าวได้ ดังนั้น บางประเทศอาจใช้หลัก Force of attraction เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีได้ และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหรัฐฯ นี้เอง ก็เป็นหนึ่งในตัวอย่างที่เป็นไปตามแนวทางของหลัก Attribution ของ OECD model นี้ และขอให้เป็นที่เข้าใจว่า หลัก Attribution ของ OECD model นี้จะต้องถูกตีความและพิจารณาถึงคำอธิบาย (Commentary) เสมอ จึงจะก่อให้เกิดความเข้าใจในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวทางของ OECD ได้อย่างถูกต้อง

โดยหลักการแล้ว หลัก Force of attraction ตาม UN model จะต้องถูกนำมาใช้ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนาอย่างสมบูรณ์ (Absolute force of attraction) กล่าวคือ ต้องไม่มีเงื่อนไขที่ว่า "สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่างๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่" จึงทำให้ข้อบัญญัติดังกล่าวเป็นหลัก Force of attraction ที่มีเงื่อนไข (Conditional force of attraction) ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของ UN model แต่อย่างไรก็ตาม กลับกลายเป็นการใช้หลัก Force of attraction ให้เป็นไปตามแนวทางของ OECD model แทน

ประเด็นที่ต้องวินิจฉัยต่อมาก็คือ หากการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่งเป็นไปตามหลัก Attribution ของ OECD model แล้วจะมีผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยหรือไม่และอย่างไร เรื่องนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยได้มีแนวทางการบังคับใช้กฎหมายสอดคล้องกับข้อ 7 วรรคหนึ่งตามหลัก Attribution ของ OECD model อยู่แล้ว กล่าวคือ ประเทศไทยได้ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าทำงานมาเป็นหลักในการตีความข้อ 7 วรรคหนึ่ง และประเทศไทยไม่ได้ใช้หลัก Force of attraction ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรแต่อย่างใดเลย ดังนั้น การตีความข้อ 7 วรรคหนึ่งตามหลัก Attribution ของ OECD model จะไม่ส่งผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

4.2.2 ผลกระทบจากการตีความข้อ 7 วรรคสอง

ผู้เขียนอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า การตีความข้อ 7 วรรคสองตามหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่จะต้องแบ่งขั้นตอนในการกำหนดเงินได้ออกเป็นสองขั้นตอน คือ

1. การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะได้รับ กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถานประกอบการถาวรทำ ฯลฯ และ

2. นำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length โดยข้อ 7 วรรคสองนี้ จะนำไปใช้ในการกำหนดเงินได้ของทุกๆ กิจกรรมหรือหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ

ดังนั้น หากการตีความบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองเป็นไปดังนี้แล้ว ย่อมส่งผลกระทบต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรอย่างแน่นอนกล่าวคือ

1. ประเทศไทยจะต้องนำหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้ประกอบการตีความโดยปริยายในการอธิบายความบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง และ

2. ประเทศไทยจะต้องนำแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Guidelines) มาใช้ประกอบโดยปริยายไปด้วยในการตีความบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองเนื่องจากหลัก Attribution ของ OECD model นี้ ได้นำแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Guidelines)

ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้โดยละเอียดแล้วในบทที่ 3

ถึงแม้ว่า ในปัจจุบันประเทศไทยโดยกรมสรรพากรจะได้มีคำสั่งที่ ป.113/2545 ออกมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่แล้วก็ตาม แต่คำสั่งของกรมสรรพากรนี้ไม่มีสถานะเป็นกฎหมายและจะไม่มีผลผูกพันบุคคลภายนอกให้ต้องปฏิบัติตามแต่อย่างใด ในทางกลับกัน หากประเทศไทยยึดถือแนวทางการตีความตามหลัก Attribution ของ OECD model แล้วแนวทางดังกล่าวจะต้องถูกพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของบทบัญญัติในข้อ 7 วรรคสองและแนวทางนี้จะมีผลผูกพันบุคคลภายนอกให้ต้องปฏิบัติตามในฐานะเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยไปโดยทันที

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าหากประเทศไทยยึดถือแนวทางการตีความตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ หรือได้แก้ไขบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ให้เป็นไปตาม OECD model ปี ค.ศ.2010 เสียแล้ว ประเทศไทยโดยกรมสรรพากรก็ไม่มีควมจำเป็นใดๆ ที่จะต้องออกคำสั่ง ป.113/2545 นี้มาใช้บังคับกับสถานประกอบการถาวรตามมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิอีก เนื่องจากแนวทางการกำหนดเงินได้ arm's length ของสถานประกอบการถาวรจะเป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว และต่อไปการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะต้องทำตามหลักเกณฑ์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนกล่าวคือ จะต้องแบ่งขั้นตอนในการกำหนดเงินได้ออกเป็นสองขั้นตอนดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

ในบทนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงผลกระทบของการตีความหลัก Attribution ของ OECD model ของข้อ 7 วรรคหนึ่งและข้อ 7 วรรคสองต่อแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยมาแล้ว ในบทต่อไปผู้เขียนจะได้กล่าวถึงข้อดีและข้อจำกัดของหลัก Attribution ของ OECD model

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลัก Attribution ของ OECD มากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างเหตุการณ์จำลองการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวรในแต่ละสถานการณ์ (Scenario) ดังนี้

1. ประเทศไทยไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร
2. ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร (ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสหรัฐอเมริกาเป็นตัวอย่งในการวิเคราะห์ และ
3. ประเทศไทยได้ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ค.ศ.2010 ของ OECD ซึ่งมีพื้นฐานมาจากหลัก Attribution ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้

โดยในการนี้ ผู้เขียนได้คำนึงถึง

1. หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) ที่ว่าภาษีอากรไม่ควรเป็นปัจจัยในการบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เว้นแต่มีการส่งเสริมจากภาครัฐเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งโดยเฉพาะ ทั้งนี้ หากพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์ที่จะจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรและบริษัทในเครือ (บริษัทลูก) ให้เท่าเทียมกัน โดยเห็นจากประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ที่บัญญัติว่า “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจาก ประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้ 10% สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอกองที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย” และ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ที่บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ 10% (สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) เงินปันผล) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอกองที่พร้อมกับยื่น รายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย เงินได้พึงประเมินนั้น

กรณีนี้ จะเห็นได้ว่า มาตรา 70 ทวิ หากสถานประกอบการถาวรได้จำหน่ายกำไรออกนอกประเทศไทยก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา 10% ของกำไรที่จำหน่ายนั้น ในขณะที่เดียวกัน

หากบริษัทลูกตามมาตรา 70 ได้จำหน่ายเงินปันผลให้กับบริษัทแม่ที่อยู่ต่างประเทศ บริษัทลูกก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา 10% ของเงินปันผลที่ส่งออกไปนั้น เช่นเดียวกัน

2. หลักการทำรายได้ ที่ว่ารัฐจะต้องมีรายได้จากการเก็บภาษีอากรเพื่อนำรายได้นั้นมาทำการให้บริการสาธารณะ

3. หลักการพิจารณาว่าประเทศไทยเป็นผู้ส่งออกการลงทุน เช่นไปมีสถานประกอบการถาวรยังต่างประเทศ (ไม่ใช่พิจารณาเฉพาะกรณีที่ประเทศไทยเป็นผู้นำเข้าการลงทุน และจะมีเพียงแต่สถานประกอบการมาตั้งอยู่ในประเทศไทย เท่านั้น)

ผู้เขียนได้ตั้งสมมติฐานเพื่อจำลองเหตุการณ์ ดังต่อไปนี้

เหตุการณ์ที่ 1

สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในต่างประเทศได้ทำกิจกรรมวิจัยและพัฒนา กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบเพื่อมาผลิตสินค้า กิจกรรมทางการตลาด และกิจกรรมการกระจายสินค้า โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง

สำนักงานใหญ่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไทยทำการเซ็นสัญญาขายสินค้าให้แก่ลูกค้ามีรายได้ทั้งสิ้น 100 บาท ต้นทุนของการขายสินค้า (COGS) เท่ากับ 60 บาทและมีค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป (SG and A: Selling, General and Administrative expenses) เท่ากับ 10 บาท และมีดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาจากสำนักงานใหญ่อีกจำนวน 2 บาท

ดังนั้น เมื่อสถานประกอบการยื่นแบบ ภงด.50 ตอนปลายปีต่อกรมสรรพากรจะมีรายละเอียดดังนี้

รายได้	100 บาท
COGS	(60) บาท
SG&A	(10) บาท
ดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่	(2) บาท

กำไรจากการดำเนินงาน	28 บาท
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	8.4 บาท

เหตุการณ์ที่ 2

บริษัทแม่ตั้งอยู่ในต่างประเทศได้ทำกิจกรรมวิจัยและพัฒนา กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบเพื่อมาผลิตสินค้า กิจกรรมทางการตลาด และกิจกรรมการกระจายสินค้า โดยบริษัทแม่ขายสินค้าให้แก่บริษัทลูกก่อน

บริษัทแม่มีบริษัทลูกตั้งอยู่ในประเทศไทยทำการขายสินค้าให้แก่ลูกค้ามีรายได้ทั้งสิ้น 100 บาท ต้นทุนของการขายสินค้า (COGS) เท่ากับ 80 บาท (กำหนดให้ราคานี้เป็นราคา Transfer pricing และเป็นราคาตลาดแล้วและที่มีราคาสูงกว่าในเหตุการณ์ที่ 1) ก็เนื่องมาจากว่าบริษัทแม่ต้องมีกำไรในการประกอบธุรกิจ และมีค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป (SG and A: Selling, General and Administrative expenses) เท่ากับ 10 บาท และมีดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาจากสำนักงานใหญ่อีกจำนวน 2 บาท

ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกยื่นแบบ ภงด.50 ตอนปลายปีต่อกรมสรรพากรจะมีรายละเอียดดังนี้

รายได้	100 บาท
COGS	(80) บาท
SG&A	(10) บาท
ดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่	(2) บาท
กำไรจากการดำเนินงาน	8 บาท
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	2.4 บาท

จะเห็นได้ชัดเจนว่า การเลือกรูปแบบธุรกิจในรูปแบบของสถานประกอบการถาวรนั้น จะเสียภาษีมากกว่าบริษัทลูก กรณีนี้ย่อมขัดต่อหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality)

ที่ว่าภาษีอากรไม่ควรเป็นปัจจัยในการบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เว้นแต่มีการส่งเสริมจากภาครัฐเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งในกรณีนี้บริษัทต่างประเทศจะเลือกรูปแบบการประกอบธุรกิจในรูปของบริษัททุกทั้งหมดเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยให้ลดน้อยลง

ต่อไปผู้เขียนจะได้นำเหตุการณ์ทั้งสองเหตุการณ์ข้างต้นมาวิเคราะห์ในสามสถานการณ์ (Scenario) เพื่อให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

เหตุการณ์ที่ 1 (กรณีของสถานประกอบการถาวร)

สถานการณ์ที่ 1 (Scenario 1) กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA)

กรณีนี้จะไม่มีการปรากฏขึ้นของสถานประกอบการถาวรภายใต้ข้อ 5 แต่กรณีจะต้องด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสองที่บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ” และ

มาตรา 76 ทวิที่บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวไว้แล้ว

ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยโดยยื่นแบบ ภงด.50 ตอนปลายปีต่อกรมสรรพากรตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ซึ่งจะมีรายละเอียดดังนี้

รายได้	100 บาท
COGS	(60) บาท
SG&A	10 บาท
ดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่	2 บาท
กำไรจากการดำเนินงาน	40 บาท
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	12 บาท

ในสถานการณ์ที่ 1 นี้ (Scenario 1) ค่า SG&A จำนวน 10 บาทไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้และดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่ก็ไม่สามารถนำมาหักเพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากมาตรา 65 ตรี ได้บัญญัติว่า รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง และ (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะและไม่ต้องด้วยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 13/2529 เรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

“เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณี ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ กระทำกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และ ต้องยื่นรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (แบบ ภ.ง.ด. 50) พร้อมด้วยวงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรตรวจสอบและรับรองแล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับรายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการ ของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและไม่เข้า ลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่มี ลักษณะดังต่อไปนี้

(1) รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

(2) รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการ หรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนาไปใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตาม ความเป็นจริง

(3) รายจ่ายใดถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร สุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

(4) รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted) และจะต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่าเสมอ

(5) รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวตามวรรคสองที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องเป็นหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง หรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า เป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทย ตามความเป็นจริง”

ดังนั้น ในสถานการณ์ที่ 1 (Scenario 1) บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลัก Source rule ในประเทศไทยจำนวน 12 บาท

สถานการณ์ที่ 2 (Scenario 2) กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) ปัจจุบัน

ในกรณีนี้ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับสหรัฐอเมริกาเป็นตัวอย่างในการวิเคราะห์ จากข้อเท็จจริงสถานประกอบการถาวรปรากฏขึ้นในประเทศไทยภายใต้ข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และจะต้องเสียภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ดังนี้

รายได้	100 บาท
COGS	(80) บาท
SG&A	(5) บาท
ดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่	(2) บาท
กำไรจากการดำเนินงาน	13 บาท
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	3.9 บาท

ในสถานการณ์ที่ 2 นี้ (Scenario 2) สถานประกอบการถาวรจะมี COGS เท่ากับ 80 บาท เนื่องจากเป็นราคา Transfer pricing และเป็นราคาตลาดแล้วตาม ป.113/2545 ซึ่งมีแนวทางการกำหนดราคาโอนเช่นเดียวกับ Transfer guideline ของ OECD และต้องด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ที่บัญญัติว่า ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน และ (7) ที่บัญญัติว่า การคำนวณราคา

ทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้ แล้ว

นอกจากนี้ สถานการณ์ที่ 2 (Scenario 2) ยังต้องด้วยข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจที่บัญญัติว่า “ 2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน” ซึ่งคำว่า “เดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันนี้ก็คือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทนตามหลัก arm's length นั้นเอง

ในส่วนค่า SG&A นั้นหักได้เพียง 5 บาท เนื่องจากข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสามได้บัญญัติว่า “ในการกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสมสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น” ซึ่งในกรณีนี้ ค่าใช้จ่ายสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไปที่เหมาะสมคือ 5 บาท และกรณีนี้ไม่อาจนำ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับได้ เนื่องจากในคำสั่งที่ ป. 13/2529 ได้กำหนดว่า “การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสามไม่กระทบกระเทือนถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 14/2529”

ในส่วนดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่จำนวน 2 บาทสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากกรณีนี้ไม่ต้องด้วย มาตรา 65 ตี ที่บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

ในการคำนวณกำไรสุทธิ (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุน**ของตนเอง**และ (14) รายจ่ายซึ่ง**มิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ** และไม่ต้องด้วยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 13/2529 ดังเหตุผลที่ได้กล่าวไว้แล้ว เนื่องจากข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสองและวรรคสามได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนแล้วว่า

“2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่ว่าสิทธิของ**รัฐผู้ทำสัญญา**รัฐหนึ่ง ประกอบธุรกิจ**ในรัฐผู้ทำสัญญา**อีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ใน**รัฐผู้ทำสัญญา**อีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ **ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน** ภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน”

“ในการกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หัก**ค่าใช้จ่าย**ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อ**ความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้น** รวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสมสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น”

รายจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวจึงมิใช่รายจ่ายที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุน**ของตนเอง** และรายจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวก็เกิดขึ้นเพื่อ**ความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวร** เพราะเป็นดอกเบี้ยที่สถานประกอบการถาวรกู้มาจากสำนักงานใหญ่เพื่อประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรเองอย่างแท้จริง

ดังนั้น ในสถานการณ์ที่ 2 (Scenario 2) บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ให้แก่ประเทศไทยจำนวน 3.9 บาท

สถานการณ์ที่ 3 (Scenario 3) กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) ปี ค.ศ.2010 (OECD 2010) ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้

ในกรณีนี้ ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD model 2010 มาเป็นตัวอย่างเป็นการวิเคราะห์ จากข้อเท็จจริงสถานประกอบการถาวรปรากฏขึ้นในประเทศไทยภายใต้

ข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และจะต้องเสียภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ของ OECD model 2010 ดังนี้

รายได้	100 บาท
COGS	(90) บาท
SG&A	10 บาท
ดอกเบี้ยกู้ยืมจากสำนักงานใหญ่	(2) บาท
กำไรจากการดำเนินงาน	8 บาท
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	30%
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	2.4 บาท

OECD model ปี ค.ศ.2010 ได้บัญญัติข้อบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 เอาไว้ใหม่ความดังนี้

ข้อ 7 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีเฉพาะในรัฐคู่สัญญานั้น เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจประกอบธุรกิจดังกล่าว กำไรจะเป็นของสถานประกอบการถาวรและอาจต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งภายใต้บทบัญญัติของวรรคสอง”

ข้อ 7 วรรคสองได้บัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือกำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดหวังว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ” และ

ข้อ 7 วรรคสามได้บัญญัติว่า “ภายใต้บทบัญญัติในวรรคสอง ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาปรับปรุงกำไร (การปรับปรุงในครั้งนี้จะเรียกว่า “Compensating adjustment”) ซึ่งเป็นของสถาน

ประกอบกรการถาวรของวิสาหกิจของหนึ่งในรัฐคู่สัญญาและเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจให้สอดคล้องกับการปรับปรุงดังกล่าวซึ่งจะถูกเก็บภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสม (ส่วนการปรับปรุงในครั้งนี้จะเรียกว่า “Secondary adjustment”) ในจำนวนภาษีซึ่งได้เก็บไปจากกำไรนั้น ในระดับที่จำเป็นต่อการขจัดภาษีซ้อนในกำไรนั้น ในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษากันและกันหากมีความจำเป็น ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องขจัดภาษีซ้อนใดๆ ซึ่งเกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน”

ในสถานการณ์ที่ 3 นี้ (Scenario 3) สถานประกอบกรการถาวรจะมี COGS เท่ากับ 90 บาท เนื่องจากเป็นราคา Transfer pricing และเป็นราคาตลาดแล้วตาม ป.113/2545 ซึ่งมีแนวทางการกำหนดราคาโอนเช่นเดียวกับ transfer guideline ของ OECD และต้องด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ที่บัญญัติว่า ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน และ (7) ที่บัญญัติว่า การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้ แล้ว

สาเหตุที่ COGS มีจำนวนสูงขึ้นเป็น 90 บาทก็เนื่องมาจากการกำหนดราคาโอนตามหลัก FARs ซึ่งเป็นหลักการใหม่ที่เพิ่มความชัดเจน (clarify) ให้แก่ข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

1. สำนักงานใหญ่ได้ขายสินค้าให้แก่สถานประกอบกรการถาวร เนื่องจากต้องถือว่าสถานประกอบกรการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยต้องพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบกรการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ

2. สถานประกอบกรการถาวรได้กระทำหน้าที่งานในประเทศไทยลดลง โดยจากเดิมทำหน้าที่งานด้านการตลาดและการกระจายสินค้าด้วย แต่ต่อมาได้ให้สำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศกระทำหน้าที่งานกิจกรรมวิจัยและพัฒนา กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบเพื่อมาผลิต

สินค้า ในส่วนกิจกรรมทางการตลาด กิจกรรมการกระจายสินค้า ทั้งหมด สำนักงานใหญ่จึงมี ต้นทุนด้านการตลาดและการกระจายสินค้าสูงขึ้นและต้องขายสินค้ามาให้แก่สถานประกอบการ ถาวรของตนในราคาที่สูงขึ้นและเป็นราคา arm's length

3. สำนักงานใหญ่ได้ขายสินค้าให้แก่สถานประกอบการถาวร โดยมีข้อสัญญา ประกันคุณภาพของสินค้า (Representation and Warranty clause) ยาวนานมากขึ้น จากการ รับประกันสินค้าเพียง 1 ปี เป็นรับประกันสินค้าจำนวนสูงถึง 5 ปี กรณีนี้จะเห็นได้ว่า สถาน ประกอบการถาวรมีความเสี่ยงด้านคุณภาพของสินค้าลดลงและสำนักงานใหญ่มีความเสี่ยงด้าน คุณภาพของสินค้าเพิ่มสูงขึ้นและต้องกำหนดราคาขายสินค้าให้สูงขึ้นตามไปด้วย

4. สำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรได้เปลี่ยนเงื่อนไขการขนส่งจากเดิม ใช้ INCOTERMS EX WORK เป็น INCOTERMS DDP กรณีนี้สำนักงานใหญ่จะต้องเข้า รับผิดชอบในการขนส่งเพิ่มมากขึ้นและต้องกำหนดราคาขายสินค้าให้สูงขึ้นตามไปด้วย

ทั้งนี้ เนื่องจากสถานการณ์ที่ 3 (Scenario 3) ต้องด้วยข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษี ช้อนข้อ 7 วรรคสอง (OECD 2010) เรื่องกำไรจากธุรกิจ ที่บัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามที่ได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่ง ในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ กำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนิน กิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งาน ที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วน อื่นๆ ของวิสาหกิจ” ซึ่งคำว่า “ดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือ เหมือนกันนี้” ก็คือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการ ถาวรได้ผลตอบแทนตามหลัก arm's length นั้นเอง

ในส่วนค่า SG&A นั้นไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในกรณีได้เนื่องจากข้อบัญญัติแห่ง อนุสัญญาภาษีช้อนข้อ 7 (OECD 2010) ได้ลบข้อ 7 วรรคสามที่ได้บัญญัติว่า “ในการกำหนดเงิน ได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ ของสถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสม สำหรับการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือ ที่อื่น” ทั่วไป โดยให้เหตุผลว่า การจะให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้หรือไม่ให้เป็นไปตามกฎหมายภายใน

ของแต่ละประเทศ ซึ่งในกรณีนี้ค่าใช้จ่ายสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไปจำนวน 10 บาท ไม่ต้องด้วยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก ฉะนั้นรายจ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (14) ที่ได้บัญญัติว่าเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ”

ในส่วนดอกเบีย้กู้ยืมจากสำนักงานใหญ่จำนวน 2 บาทสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากกรณีนี้ไม่ต้องด้วย มาตรา 65 ตี ที่ได้บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ มิใช่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (11) ดอกเบีย้ที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเองและ (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ” เนื่องจากข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสอง (OECD 2010) ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนแล้วว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ กำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดหวังว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ”

รายจ่ายดอกเบีย้ดังกล่าวจึงมิใช่รายจ่ายที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง และรายจ่ายดอกเบีย้ดังกล่าวก็เกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรเพราะเป็นดอกเบีย้ที่สถานประกอบการถาวรกู้มาจากสำนักงานใหญ่เพื่อประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรเองอย่างแท้จริง

ดังนั้น ในสถานการณ์ที่ 3 (Scenario 3) บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามข้อบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 (OECD 2010) ให้แก่ประเทศไทยจำนวน 2.4 บาท

ฉะนั้น จากเหตุการณ์ที่ 1 ของสถานประกอบการถาวรในแต่ละสถานการณ์ (Scenario) จะเห็นได้ว่า การใช้หลัก FARs เข้ามาช่วยในการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรจะทำให้เกิดผลกระทบกับประเทศไทยดังนี้

1. กรมสรรพากรของประเทศไทยมีความเสี่ยงอย่างมากที่จะเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรได้ลดลง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ในทางภาษีอากรไปจำนวนหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การคำนึงถึงการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไม่อาจพิจารณาได้แต่เพียงจำนวนภาษีที่เก็บได้เท่านั้นแต่จะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นสากล และจะต้องพิจารณาในแง่มุมที่ว่า หากประเทศไทยเป็นผู้ส่งออกการลงทุนและไปมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศต่างๆ มากมาย ประเทศไทยย่อมได้รับประโยชน์อย่างมากจากการใช้ข้อบัญญัติของ OECD 2010 นี้เช่นกัน

2. หลัก FARs นั้นอาจถูกมองว่า เป็นหลักการที่ทำให้บริษัทต่างประเทศสามารถทำการกำหนดราคาโอนได้อย่างง่ายดายมากยิ่งขึ้นและทำให้กรมสรรพากรประเทศไทยมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้นในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า หลัก FARs นี้เป็นหลักการค้าอิสระที่เป็นสากลและเป็นหลักการที่วิสาหกิจที่เป็นอิสระได้ใช้ในการติดต่อธุรกิจซึ่งกันและกันอย่างกว้างขวาง

3. สถานประกอบการถาวรจะถูกปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากอย่างแท้จริง ฉะนั้น สถานประกอบการถาวรและบริษัทลูกจะถูกปฏิบัติในทางภาษีอากรเหมือนกันเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นกลางในทางภาษีอากร

4. การที่ OECD model 2010 ได้ลบข้อ 7 วรรคสามในเรื่องค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไป (SG&A) ซึ่งเป็นบทบัญญัติสำคัญในการจัดสรรรายจ่ายระหว่างสถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศนั้น กรณีนี้มีความเป็นไปได้ว่า ต่อไปบริษัทต่างประเทศและสถานประกอบการถาวรไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่จะต้องพิสูจน์ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปอีก เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปได้ถูกคิดและบวกเข้าไปในต้นทุนค่าสินค้า (COGS) แล้ว และต้นทุนค่าสินค้าก็จะถูกกำหนดโดยหลัก FARs อีกทอดหนึ่ง ดังนั้น บริษัทต่างประเทศอาจใช้วิธีการบวกเพิ่ม (mark up) ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปและถือเป็นค่าใช้จ่ายในเรื่องของต้นทุนสินค้ารวมไปทั้งหมด หากเป็นดังนี้ก็เกิดความยากลำบากในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่จะพิสูจน์หรือตรวจสอบว่า รายจ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปหรือเป็นต้นทุนค่าสินค้าอันอาจส่งผลทำให้บริษัทต่างประเทศกำหนดราคาโอนในการขายสินค้าหรือบริการเข้ามาในประเทศไทยในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดได้

5. สถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศก็คือบริษัทคู่แข่งชั้นกับบริษัทไทยในประเทศไทยเอง และในปัจจุบันประเทศไทยยังคงอยู่ในสถานะผู้รับการลงทุน ดังนั้น หากมีการปล่อยให้สถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศใช้หลัก FARs ตาม OECD model 2010 ได้อย่างง่ายดายย่อมส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ (competitiveness) ของบริษัทไทย เช่น สถานประกอบการถาวรอาจเข้าทำหน้าทำงานเป็นเพียงแค่นายหน้าในการติดต่อขายสินค้าและมีรายได้คือค่านายหน้าจากบริษัทต่างประเทศเท่านั้น ในขณะที่บริษัทต่างประเทศทำหน้าทำงาน มีทรัพย์สินและแบกรับความเสี่ยงในการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยทั้งหมด ดังนั้น สถานประกอบการถาวรย่อมเสียภาษีจากเฉพาะค่านายหน้าที่ตนได้รับซึ่งเป็นจำนวนที่น้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทไทยที่ทำหน้าทำงานทุกอย่างในการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยและต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าสถานประกอบการถาวรเสีย กรณีนี้หลัก FARs ย่อมส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ (competitiveness) ของบริษัทไทยด้วยเช่นกัน

ที่ผ่านมาผู้เขียนได้ยกตัวอย่างสถานการณ์สามสถานการณ์ที่สำคัญเพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลัก FARs มากขึ้นแล้ว ต่อไป ผู้เขียนจะขอวิเคราะห์เพิ่มเติมอีกถึงผลกระทบต่อแนวทางการเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรในปัจจุบัน

ในปัจจุบันจากแนวการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกาและศาลฎีกาได้มีแนวทางจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรดังนี้

1. ก่อนนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

กรณีสถานประกอบการถาวรเป็นตัวแทนไม่อิสระ (DAPE) ของบริษัทต่างประเทศและทำหน้าทำงานในการติดต่อเสนอขายสินค้าให้แก่ลูกค้าและได้ทำหน้าทำงานขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย

ดังนั้น ต้องพิจารณาว่า ตัวแทนไม่อิสระ (DA) ได้รับค่านายหน้าขายสินค้า (commission) จากการขายสินค้าจำนวน 3 บาท (3% จากค่าขายสินค้าได้ 100 บาท) และ ตัวแทนไม่เป็นอิสระต้องยื่นเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศในนามของสถานประกอบการถาวรตัวแทน

ไม่อิสระ (DAPE) โดยแสดงยอดขายที่ตนขายได้คือ 100 บาทหักด้วยค่าสินค้าที่นำเข้ามาขาย 60 บาท ดังนั้นมีกำไรที่ต้องนำไปเสียภาษี 40 บาท

1.1 ภายหลังจากการนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

เมื่อพิจารณาหน้าทำงาน (Functional and factual analysis) ภายใต้อำนาจ 7 วรรคหนึ่ง และภายใต้อำนาจที่สองของข้อ 7 วรรคสองแล้วได้ข้อเท็จจริงว่า สถานประกอบการถาวรเป็นตัวแทนไม่อิสระ (DAPE) ของบริษัทต่างประเทศ และทำหน้าที่งานในการติดต่อเสนอขายสินค้าให้แก่ลูกค้าและได้ทำหน้าที่งานขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยจริง มีหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงจากการเป็นนายหน้าและเป็นผู้ขายสินค้าจริง ตัวแทนไม่อิสระ (DA) ซึ่งได้รับค่านายหน้าขายสินค้า (commission) จากการขายสินค้าจำนวน 3 บาท (3% จากค่าขายสินค้าได้ 100 บาท) และ ตัวแทนไม่เป็นอิสระในนามของสถานประกอบการถาวรตัวแทนไม่อิสระ (DAPE) ต้องยื่นเสียภาษีโดยแสดงยอดขายที่ตนขายได้คือ 100 บาทหักด้วยค่าสินค้าเข้ามาเพื่อขาย 60 บาท ดังนั้น มีกำไรที่ต้องนำไปเสียภาษี 40 บาท ตามหลักการเดิม แต่มีข้อที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมมีดังต่อไปนี้

รายได้และรายจ่ายจำนวน 100 บาทและ 60 บาทที่ได้ยื่นเสียภาษีนั้นถูกต้องตามหลักการ arm's length แล้วหรือไม่ รวมถึงเงินได้ค่า commission จำนวน 3 บาทดังกล่าวด้วย โดยเราจะต้องพิจารณาจากหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรมี

โดยต้องพิจารณาว่า สถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศมีการทำหน้าที่งานด้านการขายและการกระจายสินค้า มีความเสี่ยงด้านผลิตภัณฑ์และด้านตลาด มีการให้บริการของบริษัท ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด มีการผลิต มีการวิจัยและพัฒนา มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับสินค้า มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับกระบวนการต่างๆ มีเงื่อนไขต่างๆ ในสัญญาซื้อขายและมีสัญญาจ้างให้เป็นนายหน้า ฯลฯ เป็นอย่างไร ย่อมสะท้อนถึงการกำหนดราคาโอน 60 บาทและค่า commission 3 บาทที่บริษัทต่างประเทศได้จ่ายให้แก่สถานประกอบการถาวรว่า เป็นไปตามหลักการ arm's length หรือไม่ โดยจะต้องวิเคราะห์เปรียบเทียบอีกขั้นตอนหนึ่งก่อนจึงจะสามารถตอบคำถามนี้ได้ ซึ่งปัจจุบันเรายังไม่มีการพิจารณาหลักการ arm's length นี้ตามแนวทางของหลัก FARs แต่อย่างใด

เมื่อมีการพิจารณาหน้าทำงาน ทรัพย์สิน และความเสียหายของสถานประกอบการถาวร แล้วกรมสรรพากรอาจพบว่า ต้นทุนค่าสินค้าจำนวน 60 บาทนี้ไม่ถูกต้อง แต่ที่จริงต้นทุนค่าสินค้านี้มีจำนวนเพียง 50 บาท (เมื่อผ่านการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระแล้ว) แต่บริษัทต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรจงใจกำหนดราคาให้สูงเกินกว่าหลักการ arm's length เพื่อโยกย้ายรายได้ไปยังบริษัทต่างประเทศมากขึ้นและโยกย้ายต้นทุนค่าสินค้า (รายจ่าย) เข้ามายังประเทศไทยมากขึ้นเพื่อให้กรมสรรพากรเก็บภาษีได้น้อยลง โดยหลังจากการใช้หลัก FARs แล้วแต่ที่จริงกรมสรรพากรได้ตรวจสอบแล้วพบว่าต้องปรับต้นทุนค่าสินค้าเป็น 50 บาท

ดังนั้น ต้องถือว่าบริษัทต่างประเทศได้หลอกลวง (Sham) กรมสรรพากรโดยทำการเปลี่ยนแปลงสัญญาซื้อขาย โดยยกเลิกข้อสัญญาเรื่องหลักประกันสินค้า (Representations and Warranties clause) ออกไปเพื่อโอนความเสี่ยงในสินค้าให้แก่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น เพราะเป็นการซื้อสินค้ามาโดยไม่มีประกันคุณภาพสินค้า แต่ในความเป็นจริงแล้ว บริษัทต่างประเทศยังคงเป็นผู้รับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้าอยู่ทุกประการ ดังนั้น ต้องถือว่า การแก้ไขสัญญาของบริษัทต่างประเทศและต้นทุนค่าสินค้าของสถานประกอบการถาวรสูงเกินความจริง เป็นการหลอกลวงโดยผ่านการกำหนดราคาโอน (manipulate transfer pricing) กรมสรรพากรต้องนำหลักการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) มาตรวจสอบเพื่อให้พบว่า เป็นการหลอกลวงกรมสรรพากรอย่างแท้จริง

ดังนั้น กรมสรรพากรจะต้องทำการประเมินภาษีจากสถานประกอบการถาวรเพิ่มขึ้น โดยประเมินปรับปรุงราคา 60 บาทนี้ให้เป็น 50 บาทและปรับปรุงกำไรจาก 40 บาทเป็น 50 บาท และเก็บภาษีได้มากขึ้นจากสถานประกอบการถาวรนี้พร้อมทั้งเบี่ยปรับและเงินเพิ่ม และรัฐของบริษัทต่างประเทศจะต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสม (Secondary adjustment) ในระดับที่จำเป็นต่อการจัดภาษีซ้อนในกำรนั้น โดยในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกัน ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องจัดภาษีซ้อนใดๆ ซึ่งเกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ภายใต้ข้อ 7 วรรคสามของ OECD model 2010

2. ก่อนนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

กรณีสถานประกอบการถาวรเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ และทำหน้าที่งานในการติดต่อเสนอขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเท่านั้น ไม่ได้ทำหน้าที่งานขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยแต่อย่างใด

ดังนั้น ต้องพิจารณาว่า สาขาจะได้รับเพียงค่านายหน้าขายสินค้า (commission) จากการขายสินค้าจำนวน 3 บาท (3% จากค่าขายสินค้าได้ 100 บาท) หรือค่าบริการอื่นใดในการจ่ายตอบแทนการให้บริการการติดต่อลูกค้านี้ โดยสาขาต้องยื่นเสียภาษีในเงินได้ที่เกิดจากเฉพาะกิจการการให้บริการการติดต่อลูกค้าเท่านั้นในนามของสถานประกอบการถาวรสาขาเอง โดยแสดงเงินได้คือ 3 บาทหักด้วยรายจ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำหน้าที่งานการให้บริการติดต่อกับลูกค้า

2.1 ภายหลังจากการนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

เมื่อพิจารณาหน้าที่งาน (Functional and factual analysis) ภายใต้อำนาจ 7 วรรคหนึ่ง และภายใต้อำนาจที่สองของข้อ 7 วรรคสองแล้วได้ความจริงว่า สถานประกอบการถาวรเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ และทำหน้าที่งานเฉพาะในการติดต่อเสนอขายสินค้าให้แก่ลูกค้าจริง มีหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงจากการเป็นนายหน้าขายสินค้าจริง สาขาซึ่งได้รับค่านายหน้าขายสินค้า (commission) จากการขายสินค้าจำนวน 3 บาท (3% จากค่าขายสินค้าได้ 100 บาท) ต้องยื่นเสียภาษีโดยแสดงค่าบริการที่ตนได้รับจากบริษัทต่างประเทศคือ 3 บาทหักด้วยค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น หากมีกำไรที่ต้องนำไปเสียภาษี 3 บาทตามหลักการเดิม แต่มีข้อที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมมีดังต่อไปนี้

รายได้ค่า commission 3 บาทที่ได้ยื่นเสียภาษีนั้นถูกต้องตามหลักการ arm's length แล้วหรือไม่ โดยเราจะต้องพิจารณาจากหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรประเภทสาขามี

เราต้องพิจารณาว่า สถานประกอบการถาวรสาขาและบริษัทต่างประเทศมีการขายและการกระจายสินค้า มีความเสี่ยงด้านผลิตภัณฑ์และด้านตลาด มีการให้บริการของบริษัท มี

ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด มีการผลิต มีการวิจัยและพัฒนา มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวข้องกับสินค้า มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการต่างๆ มีเงื่อนไขต่างๆ ในสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างให้เป็นนายหน้า ฯลฯ เป็นอย่างไร ย่อมสะท้อนถึงการกำหนดค่า commission 3 บาท ที่บริษัทต่างประเทศได้จ่ายให้แก่สถานประกอบการถาวรว่า เป็นไปตามหลักการ arm's length หรือไม่ โดยเราจะต้องทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับขั้นตอนนี้ก่อนจึงจะสามารถตอบคำถามนี้ได้ ซึ่งปัจจุบันเรายังไม่มีการพิจารณาหลักการ arm's length นี้ตามแนวทางของหลัก FARs แต่อย่างใด

เมื่อมีการพิจารณาหน้าทำงาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร แล้วกรมสรรพากรอาจพบว่า ค่านายหน้าจำนวน 3 บาทนี้ไม่ถูกต้อง แต่ที่จริงค่านายหน้านี้มีจำนวนถึง 10 บาท (เมื่อผ่านการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระแล้ว) แต่บริษัทต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรจงใจกำหนดราคาให้ต่ำกว่าหลักการ arm's length เพื่อโยกย้ายรายได้ไปยังบริษัทต่างประเทศมากขึ้นเพื่อให้กรมสรรพากรเก็บภาษีได้น้อยกว่าความเป็นจริงมาก โดยหลังจากการใช้หลัก FARs แล้วแต่ที่จริงกรมสรรพากรได้ตรวจสอบแล้วพบว่า เงินได้เป็น 3 บาท (จริงๆ เป็น 10 บาท) ไม่เป็นไปตามหลัก FARs ดังนี้

เราต้องถือว่า บริษัทต่างประเทศได้หลอกลวง (Sham) กรมสรรพากรโดยทำการเปลี่ยนแปลงสัญญาจ้างให้ติดต่อลูกค้า โดยยกเลิกข้อสัญญาเรื่องหลักประกันสินค้า (Representations and Warranties clause) ออกไปเพื่อโอนความเสี่ยงในสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศ ทั้งๆ ที่ความจริงแล้วสาขานอกจากมีหน้าที่ติดต่อลูกค้าแล้ว สาขายังทำหน้าที่งานด้านการบริการหลังการขายด้วยเพื่อดำเนินการเป็นหลักประกันสินค้าให้แก่ลูกค้าที่ซื้อสินค้าในประเทศไทย สาขายังคงเป็นผู้รับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้าอยู่ทุกประการ ดังนี้ ต้องถือว่า การยกเลิกสัญญาของบริษัทต่างประเทศและสาขาค่านายหน้า (ค่าให้บริการติดต่อลูกค้า) ของสถานประกอบการถาวรสาขาค่าเกินความจริง เป็นการหลอกลวงโดยผ่านการกำหนดราคาโอน (manipulate transfer pricing) โดยใช้หลัก FARs กรมสรรพากรต้องนำหลักการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) มาตรวจสอบและพบว่าเป็นการหลอกลวงกรมสรรพากรอย่างแท้จริง

ดังนั้น กรมสรรพากรจะต้องทำการประเมินภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทสาขาค่าเกินความจริงโดยประเมินปรับปรุงราคา 3 บาทนี้ให้เป็น 10 บาทและปรับปรุงกำไรจาก 3 บาทเป็น

10 บาทพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มและเก็บภาษีได้มากขึ้นจากสถานประกอบการถาวรสาขา
นี้และรัฐของบริษัทต่างประเทศจะต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสม (Secondary adjustment)
ในระดับที่จำเป็นต่อการจัดภาษีซ้อนในกำไรนี้ โดยในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว
หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกัน ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลง
ด้วย รัฐคู่สัญญาต้องจัดภาษีซ้อนใดๆ ซึ่งเกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลง
ร่วมกันภายใต้ข้อ 7 วรรคสามของ OECD model 2010

3. ก่อนนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

กรณีสถานประกอบการถาวรซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศและได้ทำหน้าที่งาน
ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยด้วยตนเอง

ดังนี้ ต้องพิจารณาว่า สถานประกอบการถาวรต้องแสดงยอดขายที่ตนขายได้คือ 100
บาทหักด้วยค่าสินค้าเข้ามาเพื่อขาย 60 บาท ดังนั้นมีกำไรที่ต้องนำไปเสียภาษี 40 บาท

3.1 ภายหลังจากการนำหลัก FARs เข้ามาพิจารณา

เมื่อพิจารณาหน้าที่งาน (Functional and factual analysis) ภายใต้ข้อ 7 วรรค
หนึ่งและภายใต้ขั้นตอนที่สองของข้อ 7 วรรคสองแล้วได้ความจริงว่า สถานประกอบการถาวรได้
ทำหน้าที่งานขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยจริง มีหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงจาก
การเป็นผู้ขายสินค้าจริง สถานประกอบการถาวรต้องยื่นเสียภาษีโดยแสดงยอดขายที่ตนขายได้
คือ 100 บาทหักด้วยค่าสินค้าเข้ามาเพื่อขาย 60 บาท ดังนั้นมีกำไรที่ต้องนำไปเสียภาษี 40 บาท
ตามหลักการเดิม แต่มีข้อที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมมีดังต่อไปนี้

รายได้และรายจ่ายจำนวน 100 บาทและ 60 บาทที่ได้ยื่นเสียภาษีนั้นถูกต้องตาม
หลักการ arm's length แล้วหรือไม่ โดยเราจะต้องพิจารณาจากหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความ
เสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรผู้ขายมี

สถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศมีการขายและการกระจายสินค้า
มีความเสี่ยงด้านผลิตภัณฑ์และด้านตลาด มีการให้บริการของบริษัท มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้าน

การตลาด มีการผลิต มีการวิจัยและพัฒนา มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับสินค้า มีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เกี่ยวกับกระบวนการต่างๆ มีเงื่อนไขต่างๆ ในสัญญาซื้อขาย ฯลฯ เป็นอย่างไร ย่อมสะท้อนถึงการกำหนดราคาโอน 60 บาทที่สถานประกอบการถาวรได้จ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศอย่างชัดเจนว่า เป็นไปตามหลักการ arm's length หรือไม่โดยเราจะต้องทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบอีกขั้นตอนนี้ก่อนจึงจะสามารถตอบคำถามนี้ได้ ซึ่งปัจจุบันเรายังไม่มีการพิจารณาหลักการ arm's length นี้ตามแนวทางของหลัก FARs แต่อย่างใด

เมื่อมีการพิจารณาหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวรแล้ว กรมสรรพากรอาจพบว่า ต้นทุนค่าสินค้าจำนวน 60 บาทนี้ไม่ถูกต้อง แต่ที่จริงต้นทุนค่าสินค้านี้มีจำนวนเพียง 50 บาท (เมื่อผ่านการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระแล้ว) แต่บริษัทต่างประเทศกับสถานประกอบการถาวรจงใจกำหนดราคาให้สูงเกินกว่าหลักการ arm's length เพื่อโยกย้ายรายได้ไปยังบริษัทต่างประเทศมากขึ้นและโยกย้ายต้นทุนค่าสินค้า (รายจ่าย) เข้ามายังประเทศไทยมากขึ้นเพื่อให้กรมสรรพากรเก็บภาษีได้น้อยลง โดยหลังจากการใช้หลัก FARs แล้วแต่ที่จริงกรมสรรพากรได้ตรวจสอบแล้วพบว่า เป็นการปรับต้นทุนค่าสินค้าเป็น 60 บาท (จริงๆ มีแค่ 50 บาท) ไม่เป็นไปตามหลัก FARs ดังนี้

บริษัทต่างประเทศได้หลอกลวง (Sham) กรมสรรพากรโดยทำการเปลี่ยนแปลงสัญญาซื้อขาย โดยเพิ่มข้อสัญญาเรื่องหลักประกันสินค้า (Representations and Warranties clause) และขยายระยะเวลาการประกันสินค้าออกไปอีก 1 ปี (จากเดิมรับประกันไว้แล้ว 2 ปี) เพื่อโอนความเสี่ยงในสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศมากยิ่งขึ้นเพราะเป็นการซื้อสินค้ามาโดยมีการรับประกันคุณภาพสินค้านานมากยิ่งขึ้น แต่ในความเป็นจริงแล้วสถานประกอบการถาวรยังคงเป็นผู้รับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้าอยู่ทุกประการและไม่ได้มีการขยายระยะเวลาการประกันสินค้าออกไปอีก 1 ปีแต่อย่างใดเลย ดังนี้ ต้องถือว่า การแก้ไขสัญญาของบริษัทต่างประเทศและต้นทุนค่าสินค้าของสถานประกอบการถาวรสูงเกินความจริง เป็นการหลอกลวง โดยผ่านการกำหนดราคาโอน (manipulate transfer pricing) กรมสรรพากรต้องนำหลักการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) มาตรวจสอบและพบว่าเป็นการหลอกลวงกรมสรรพากรอย่างแท้จริง

ดังนั้น กรมสรรพากรจะต้องทำการประเมินภาษีจากสถานประกอบการถาวรเพิ่มขึ้นโดยประเมินปรับปรุงราคา 60 บาทนี้ให้เป็น 50 บาทและปรับปรุงกำไรจาก 40 บาทเป็น

50 บาทพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และเก็บภาษีได้มากขึ้นจากสถานประกอบการถาวรนี้และรัฐของบริษัทต่างประเทศจะต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสม (Secondary adjustment) ในระดับที่จำเป็นต่อการขจัดภาษีซ้อนในกำรนั้น โดยในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าวหน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกัน ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องขจัดภาษีซ้อนใดๆ ซึ่งเกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใต้ข้อ 7 วรรคสามของ OECD model 2010

จากตัวอย่างข้างต้นนี้ สรุปได้ว่า ไม่ว่าจะสถานประกอบการถาวรจะปรากฏขึ้นในรูปแบบใด เช่น ไม่ว่าจะเป็สาขาหรือตัวแทน ฯลฯ การพิจารณาจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรก็จะต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกันเสมอ

ที่ผ่านมาผู้เขียนได้ยกตัวอย่าง ในแต่ละกรณี (Scenario) ว่า กรณีต่างๆ ที่เกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับหลัก FARs ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทต่างประเทศและสถานประกอบการถาวรอย่างไรแล้ว ต่อไปผู้เขียนจะได้กล่าวถึงผลกระทบและความสัมพันธ์ในการใช้หลัก FARs ต่อข้อบัญญัติในข้อ 9 เรื่องบริษัทในเครืออย่างไร

ข้อบัญญัติของข้อ 9 ในเรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกันได้บัญญัติว่า "ในกรณี ที่ (ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ (ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และในแต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่าง วิสาหกิจทั้งสอง ในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจที่เป็นอิสระ กำไรใด ๆ ซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้นแต่มีได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น

ในกรณีที่ผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และยอดกำไรที่รวมนั้นเป็นกำไรที่ จะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่จะมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระถ้าสามารถตกลงได้ว่ารัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกได้

กระทำถูกต้อง รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะต้อง**ปรับปรุงจำนวนภาษี**ที่จัดเก็บจากกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสมในการกำหนดการปรับปรุงเท่านั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามควรและหากจำเป็นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของ รัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน"

จากข้อบัญญัติในข้อ 9 นี้มีหลักการสำคัญของหลักการคือ 1.หลัก arm's length และ 2.หลักการปรับปรุงจำนวนภาษีของรัฐภาคีทั้งสองรัฐ ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นหลักการเดียวกันกับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ได้นำหลักการดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 9 ดังกล่าวมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วอย่างละเอียดในบทที่ 3

อย่างไรก็ตาม ยังคงมีความแตกต่างกันระหว่างอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 9 และอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษา คืออนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 9 ไม่มีคำว่า "โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่น ๆ ของวิสาหกิจ" แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ได้นำหลักการดังกล่าวใส่ไว้ในข้อบทบัญญัติข้อ 7 ด้วย

ผู้เขียนเห็นว่า ความแตกต่างดังกล่าวไม่ใช่สาระสำคัญที่จะมีผลกระทบต่อให้การจัดเก็บภาษีจากบริษัทในเครือหรือสถานประกอบการถาวรเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด เนื่องจากการพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาดนี้ ได้มีกำหนดไว้ใน Transfer pricing Guidelines เรียบร้อยแล้วและรัฐภาคีส่วนใหญ่ก็ได้้นำ Transfer pricing Guidelines ไปปรับใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันเรียบร้อยแล้ว อาทิเช่นประเทศไทยก็ได้นำหลักการใน Transfer pricing Guidelines มากำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 และในคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 นี้เองก็ได้ให้พิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาดนี้ อยู่แล้วด้วย ฉะนั้น ผู้เขียนมองว่าการบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ของ OECD ให้มีคำว่า "ให้พิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสียหายที่คาด" ก็เพียงเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้นในแนวทางการกำหนดราคาโอนเท่านั้น ส่วนการใช้ข้อบัญญัติข้อ 9 นั้นก็สามารถใช้ควบคู่ไปกับ Transfer pricing Guidelines ตามที่รัฐภาคีส่วนใหญ่ได้ใช้เป็นแนวทางการกำหนดราคาโอนของตนเองอย่างในปัจจุบันได้แล้วต่อไป

4.3 ข้อดีและข้อจำกัดในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย

ในบทนี้ จะได้กล่าวถึงข้อดีและข้อจำกัดในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทยว่ามีประการใดบ้าง และหลักการดังกล่าวมีความเหมาะสมหรือไม่ ที่จะได้ถูกนำมาใช้เป็นหลักการในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่ได้ตั้งอยู่ในประเทศไทย

ผู้เขียนได้แบ่งประเด็นในการวิเคราะห์หรือออกเป็นสองประเด็น คือ 1. ข้อดีในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย และ 2. คือข้อจำกัดในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ข้อดีในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากประเทศไทยได้นำหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้ในประเทศไทยจะส่งผลดีต่อการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร ดังต่อไปนี้

1.1 แนวทางในหลัก Attribution ของ OECD model นี้ ได้แสดงถึงวิธีการที่ดีกว่าเดิมที่จะกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรมากกว่าที่เคยมีมาในอดีตเพราะ แต่เดิมก่อนที่จะมีการมาพิจารณาปรับปรุงแนวทางการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ แต่ละประเทศล้วนแล้วแต่มีแนวทางเป็นของตนเองดังที่ผู้เขียนได้กล่าวเอาไว้แล้วในบทที่ 3 และรายงานเรื่องหลัก Attribution ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ ก็หมายถึงหลักการที่ได้มีการตกลงกันระหว่างประเทศในระดับที่ไม่ขัดแย้งกับข้อวิจารณ์ (commentary) เดิมที่เคยมีมาแล้ว ดังนั้น หลัก Attribution ของ OECD model นี้ น่าจะเป็นทางเลือกที่ดีที่จะทำให้บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น (หากมีการนำมาปรับใช้เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน) เห็นได้จาก OECD model ปี ค.ศ.2010 ที่ได้บัญญัติข้อ 7 เอาไว้ใหม่ ดังนี้

ข้อ 7 วรรคหนึ่งได้บัญญัติว่า “ถ้าไรของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีเฉพาะในรัฐคู่สัญญานั้น เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจประกอบธุรกิจดังกล่าว ถ้าไรจะเป็นของสถานประกอบการถาวรและอาจต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งภายใต้บทบัญญัติของวรรคสอง”

ข้อ 7 วรรคสองได้บัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) ถ้าไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ ถ้าไรที่สถานประกอบการถาวรคาดหวังว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกันโดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ” และ

ข้อ 7 วรรคสามได้บัญญัติว่า “ภายใต้บทบัญญัติในวรรคสอง ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาปรับปรุงกำไร (การปรับปรุงในครั้งนี้จะเรียกว่า “Compensating adjustment”) ซึ่งเป็นของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจของหนึ่งในรัฐคู่สัญญาและเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจให้สอดคล้องกับการปรับปรุงดังกล่าวซึ่งจะถูกเก็บภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสม (ส่วนการปรับปรุงในครั้งนี้จะเรียกว่า “Secondary adjustment”) ในจำนวนภาษีซึ่งได้เก็บไปจากกำไรนั้น ในระดับที่จำเป็นต่อการขจัดภาษีซ้อนในกำไรนั้น ในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกันหากมีความจำเป็น ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องขจัดภาษีซ้อนใดๆ ซึ่งเกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน”

เห็นได้ชัดเจนว่า บทบัญญัติใหม่นี้มีรากฐานมาจากหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ โดยมีการนำหลัก FARs มาใช้บังคับอย่างชัดเจนในบทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง และยังได้บัญญัติถึงแนวทางแก้ไขในกรณีที่มีปัญหาในการบังคับใช้ข้อ 7 นี้ด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หลัก Attribution ของ OECD model จะทำให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นกว่าในอดีตที่ผ่านมา

1.2 ผู้เขียนเห็นว่า หากทุกประเทศรู้ว่าต้องมีการใช้หลัก arm's length ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรแล้ว แต่ละประเทศ (รวมทั้งประเทศไทย) จะมีการเก็บรวบรวมและศึกษาข้อมูลกันอย่างกว้างขวางทั่วโลก และจะก่อให้เกิดวิธีการในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่ดียิ่งขึ้นกว่าเดิม⁴ ทั้งนี้ จะต้องคำนึงว่า บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องให้ความมั่นใจ (Certainty) มากยิ่งขึ้นไปเรื่อยๆ ให้แก่ผู้เสียภาษีในการทำการค้าหรือการลงทุนระหว่างประเทศ และข้อมูลต่างๆ ที่เคยมีมาทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในทางบัญชี (Accounting information) หรือไม่ จากการใช้บทบัญญัติในข้อ 9 (เรื่องการกำหนดราคาโอน) สามารถนำมาใช้ได้และเป็นประโยชน์ (Useful) ต่อการบังคับใช้ข้อ 7 อย่างมาก อีกทั้งแนวทางการกำหนดราคาโอนของ OECD (Guidelines) เริ่มใช้มาตั้งแต่ปี ค.ศ.1995 ทำให้แต่ละประเทศมีประสบการณ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมาแล้วประมาณ 20 ปี ในส่วนของประเทศไทย ก็ได้แก่ คำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 (ค.ศ.2002) ซึ่งนับถึงปัจจุบันก็เป็นระยะเวลาประมาณเกือบ 10 ปีแล้ว ดังนั้น จะทำให้การบังคับใช้หลัก Attribution ตามต้นแบบ OECD ในบทบัญญัติของข้อ 7 นั้นอาจจะไม่ยากอย่างที่คิด⁵

1.3 หลัก Attribution ของ OECD model นี้ ต้องถือว่าเป็นการตีความบทบัญญัติของข้อ 7 ที่มีความทันสมัยที่สุด (Modern interpretation) ในการหาราคา arm's length และแนวทางดังกล่าวย่อมได้รับการศึกษาจากทั้งภาครัฐและภาคธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของ การวิเคราะห์หน้างานตามจริง เครื่องมือและวิธีการในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน และการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับวิสาหกิจอิสระ โดยเฉพาะบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาทำการค้าและการลงทุนในประเทศไทย ดังนั้น หากประเทศไทยได้นำหลักการดังกล่าวมาเป็นแนวทางในการพิจารณาพัฒนาและแก้ไขบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงแนวทาง การตีความบทบัญญัติของข้อ 7 ย่อมจะมีส่วนช่วยทำให้แนวทาง การเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยได้รับการยอมรับจากบริษัทต่างประเทศที่ได้เข้ามาทำการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้นตามไปด้วย⁶

⁴ Tom O'Shea. เอกสารประกอบการบรรยายวิชา International Tax Law Seminars 2010. Chulalongkorn University. 4 ธันวาคม 2553. P.19-20.

⁵ Ibid, 21

⁶ Ibid, 22

1.4 การทำการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) ตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ จะทำให้กรมสรรพากรรู้ถึงหน้าที่งานต่างๆ ของบริษัท ต่างประเทศอย่างลึกซึ้ง ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดหน้าที่งานที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดการ คาดการณ์ความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างสถาน ประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ กำหนด สิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรต้องมีในการทำธุรกิจ ฯลฯ และสิ่งนี้จะเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดของกรมสรรพากร เนื่องจากข้อมูลของธุรกรรมที่เกิดขึ้น รวมทั้ง ลักษณะและมูลค่าของธุรกรรมเหล่านั้น มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะ ประเมินและเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลเหล่านี้มีความสำคัญต่อระบบภาษีอากร เพราะถ้ากรมสรรพากรต้องการจะเก็บภาษีจากสิ่งใดสิ่งหนึ่ง กรมสรรพากรจะต้องการข้อมูล เกี่ยวกับสิ่งเหล่านั้น

1.5 ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยสามารถนำหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้เป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ในกรณีของหลักการการรับรู้ การติดต่อ (Recognition of dealings) เนื่องจากในกรณีที่สถานประกอบการถาวรทำการติดต่อกับ ส่วนอื่นของวิสาหกิจนั้น หลัก Attribution ของ OECD model ได้เสนอให้ใช้หลักการสำคัญ สองหลักการเพื่อป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของผู้เสียภาษี ได้แก่ 1. หลักการมีเนื้อหาสาระ ในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) แต่สำหรับประเทศไทยแล้วยังขาดหลักเกณฑ์ การรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) ดังกล่าว ซึ่งในความเห็นของผู้เขียน ปัจจุบัน ประเทศไทยยังคงมีเพียงหลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 ในเรื่องของ นิติกรรมอำพราง* มาเป็นหลักการในการรับรู้การติดต่อเท่านั้น ดังนั้น ประเทศไทยสามารถนำ

* ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 บัญญัติว่า การแสดงเจตนาหลง โดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ต่อบุคคลภายนอกผู้กระทำการ โดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงมิได้ วรรคสองบัญญัติว่า ถ้าการแสดงเจตนา หลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่นให้นำบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติ กรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ

หลักการดังกล่าวมาเป็นพื้นฐานในการพัฒนาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรต่อไปในอนาคตได้

ในส่วนมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักการการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) สามารถนำมาใช้เป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีได้ทั้งในส่วนการป้องกันการหลอกลวงในการกำหนดราคาโอน (manipulate transfer pricing) และการทำ Thin capitalization

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังเห็นว่า หลักการการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) ซึ่งประกอบไปด้วย 1. หลักการมีเนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) นี้เป็นการประยุกต์นำแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์มาปรับใช้ในทางกฎหมาย กล่าวคือ หลักการมีเนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจนี้แนะแนวทางให้กรมสรรพากรพิจารณาพฤติกรรมของธุรกิจทางปฏิบัติเพื่อไม่ให้ยึดติดอยู่กับเฉพาะรูปแบบของสัญญามากเกินไป ส่วนหลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้านี้ตรงกับหลักเศรษฐศาสตร์ที่ว่า มนุษย์เป็นสัตว์ที่มีเหตุผลในทางเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น หากราคาสินค้าเพิ่มขึ้น คนที่มีเหตุผลในทางเศรษฐกิจย่อมมีความต้องการในการซื้อสินค้าชิ้นนั้นลดลงตามหลักการของเส้นอุปสงค์ (Demand curve) ส่วนจะซื้อน้อยลงเท่าใดก็ขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของเส้นอุปสงค์ (Elasticity of Demand curve) เป็นต้น

ดังนั้น หากบริษัทต่างประเทศและสถานประกอบการถาวรได้กำหนดราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นระหว่างกัน และสถานประกอบการถาวรและบริษัทต่างประเทศยังคงซื้อสินค้าหรือใช้บริการเพิ่มมากขึ้นอีก กรมสรรพากรย่อมนำหลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) มาตรวจสอบผู้เสียภาษีได้ (ผู้เขียนตั้งสมมติฐานว่า กำหนดให้ปัจจัยอื่นๆคงที่ (All other things being equal: Ceteris Paribus))

1.6 การที่หลัก Attribution ของ OECD model ได้เสนอแนวความคิดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างทุนฟรีและความเสี่ยง กล่าวคือ ยิ่งสถานประกอบการถาวรมีการคาดการณ์ความเสี่ยงจากหน้าที่งานที่ตัวเองทำมาก สถานประกอบการถาวรก็จะต้องมีทุนฟรีมากขึ้นไปตามไปด้วยเพื่อรองรับหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยง นั้น เป็นแนวความคิดที่เหมาะสมและ

ถูกต้อง โดยผู้เขียนเห็นว่า แนวทางนี้จะมีส่วนช่วยให้ระบบเศรษฐกิจในระดับมหภาคของประเทศไทยมีเสถียรภาพมากยิ่งขึ้น หากมีการนำแนวคิดนี้มาปรับใช้กับประเทศไทย เนื่องจากหากธุรกิจไม่ว่าจะเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ได้ทำธุรกิจที่มีความเสี่ยงมากๆ แล้วยังไม่ได้ใช้ทุนของตัวเองในการทำธุรกิจ แสดงว่าหน่วยธุรกิจจะไปใช้เงินทุนในการทำธุรกิจโดยการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินแทน นั้นหมายความว่า หากสถานประกอบการถาวรไม่ประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจของตนแล้ว (เนื่องจากธุรกิจที่ทำนั้น เป็นธุรกิจที่มีความเสี่ยงในการประกอบธุรกิจสูง) ย่อมทำให้สถาบันการเงินประสบปัญหาในการไม่ได้รับชำระหนี้จากสถานประกอบการถาวรไปด้วย และก่อให้เกิดหนี้เสียเกิดขึ้นในระบบเศรษฐกิจ สิ่งนี้ย่อมจะส่งผลในทางลบต่อเศรษฐกิจของประเทศในภาพรวมได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า แนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดที่ประเทศไทยควรนำมาปรับใช้ในการกำหนดนโยบายทางภาษีอากรของประเทศ เช่น อาจมีการนำมาตรการ Thin capitalization มาใช้กำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุนที่ธุรกิจจะต้องมีในการทำธุรกิจ เป็นต้น

ในเรื่อง Thin capitalization นี้ เราอาจจะต้องพิจารณาถึงประเด็นการหักจ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (11) ที่บัญญัติว่า "ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง" ห้ามหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ด้วย ดังนั้น หากกำหนดว่าสถานประกอบการถาวรต้องมีทุนฟรีจำนวนหนึ่ง แสดงว่าทุนส่วนที่เหลือสถานประกอบการถาวรสามารถกู้ยืมจากบริษัทต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) ของตนเองได้ ประเด็นจึงเกิดขึ้นว่า ดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่นี้จะเป็นดอกเบี้ยที่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ตรี (11) นี้หรือไม่

เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า รายละเอียดในส่วนของประเด็นการตัดรายจ่ายนั้นเดิมต้องด้วยข้อบัญญัติข้อ 7 วรรคสามที่ได้บัญญัติว่า "ในการกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสมสำหรับการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น" แต่จากการศึกษาหลัก Attribution ของ OECD model ของผู้เขียนในปัจจุบัน OECD ได้ทำการลบข้อบัญญัติข้อ 7 วรรคสามข้างต้นออกไปจากอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว โดยให้เหตุผลว่า ประเด็นเรื่องการตัดรายจ่ายให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศโดย OECD จะไม่เข้ามาเกี่ยวข้องกับแต่อย่างใด

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากข้อบัญญัติข้อ 7 วรรคสองที่เหลืออยู่ได้บัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามที่ได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ กำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะทำ โดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ **ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก** ดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ” เห็นได้ว่า สถานประกอบการถาวรไม่เป็นวิสาหกิจเดียวกันกับสำนักงานใหญ่อีกต่อไปและเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก ดังนั้น การกู้ยืมเงินของสถานประกอบการถาวรจากสำนักงานใหญ่ จึงต้องถูกมองว่าสถานประกอบการถาวรกู้ยืมเงินจากบุคคลภายนอกไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด ดังที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (11) ได้บัญญัติไว้ว่า “ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง” นอกจากนี้ หากอนุสัญญาภาษีซ้อนมีเนื้อหาสาระขัดกันกับกฎหมายภายในอย่างประมวลรัษฎากรต้องถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลเหนือว่า (override) กฎหมายภายใน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า รายจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ภายใต้ข้อบัญญัติข้อ 7 วรรคสองแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.7 ในส่วนการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทยในปัจจุบันตามมาตรา 76 ทวิ นั้น ได้มุ่งเน้นไปที่ประเภทของสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มากขึ้นไป และเป็นการง่ายต่อการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ เช่น หากทำสัญญาซื้อขายและไม่อยากเสียภาษีในประเทศไทยก็ให้ไปเซ็นสัญญาซื้อขายกันข้างนอกประเทศไทย เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรไม่ว่าจะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทใดก็ตาม ก็ควรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน ดังนั้น ข้อดีอีกประการหนึ่งตามหลัก Attribution ของ OECD model จะทำให้แนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทยเป็นไปในแนวทาง ดังนี้คือ 1. จะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะได้รับ กำหนดการรับรู้การติดต่อกันระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ

ที่สถานประกอบการถาวรทำ ฯลฯ และ 2. นำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์ เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length ซึ่งขั้นตอนสองขั้นตอนนี้ก็ได้อาศัย เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินอยู่แล้ว ดังนั้น สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและประเภทกิจกรรมก็ควรปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวด้วย เหมือนๆ กัน

ที่ผ่านมา ผู้เขียนได้กล่าวถึงข้อดีในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทยไว้หลายประการแล้ว อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดหรือข้อเสียหลายประการในการนำมาปรับใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน ประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศ Source (รวมทั้งประเทศไทย) ที่ผู้เขียนยังไม่ได้ กล่าวถึงและผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป ดังนี้

2. ข้อจำกัดในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการ ถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากประเทศไทยได้นำหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้ในประเทศไทยอาจจะส่งผลในทางลบต่อการจัดเก็บภาษี จากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทย ดังนี้

2.1 ลักษณะทั่วไปของประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่จะเป็นผู้นำเข้าเทคโนโลยี และนำเข้าสินค้าและบริการ ดังนั้น จึงมีเป้าหมายที่จะเก็บภาษีโดยอาศัยแหล่งเงินได้ (Source) ให้มากที่สุด แต่ในปัจจุบันมีการเพิ่มขึ้นในธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์อย่างรวดเร็ว ทำให้เกิดความ กังวลว่า โมเดลทางธุรกิจใหม่นี้จะกัดเซาะ (erode) ฐานภาษีของประเทศกำลังพัฒนาได้ นอกจากนี้ มุมมองของประเทศกำลังพัฒนา สำหรับการเกิดขึ้นของโมเดลทางธุรกิจใหม่ซึ่งเกิด จากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีจะทำให้นโยบายทางภาษีของประเทศถูกระทบไปตามระดับ การพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ

ข้อกังวลของประเทศกำลังพัฒนา (รวมทั้งประเทศไทย) ในยุคของเทคโนโลยีใน ปัจจุบัน ก็คือ การกัดเซาะของฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ เช่น การประกอบกิจกรรมผ่าน

สถานประกอบการถาวรโดยทางเทคโนโลยีที่สลับซับซ้อน จะก่อให้เกิดความง่ายมากยิ่งขึ้นสำหรับบริษัทต่างประเทศที่จะมาทำธุรกิจผ่านช่องทางดังกล่าว การปรากฏในทางกายภาพในประเทศแหล่งเงินได้อาจไม่มีความจำเป็นอีกต่อไป และอาจทำให้บริษัทต่างประเทศไม่มีจุดเชื่อมโยง (Nexus) ทางอาณาเขตกับประเทศแหล่งเงินได้ (Host country)

จะเห็นได้ชัดเจนว่า หลัก Attribution ของ OECD model ได้กล่าวไว้โดยสรุปว่า ภายใต้หลัก arm's length จำนวนของเงินได้ที่จะกำหนดให้กับสถานประกอบการถาวรจะมีความเกี่ยวข้องกับ ลักษณะของหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาด โดย OECD ได้มุ่งเน้นไปเฉพาะที่หน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญเท่านั้น ดังนี้ หากบริษัทต่างประเทศได้ทำธุรกรรมผ่านทาง อิเล็กทรอนิกส์ เช่น server จะต้องถือว่า ธุรกรรมดังกล่าวเป็นหน้าที่งานอัตโนมัติและไม่มีหน้าที่งานด้านบุคคลที่สำคัญที่เข้ามาในประเทศ Host และจะไม่มีกำหนดเงินได้ให้กับหน้าที่งานอัตโนมัตินี้ ดังนั้น หน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่คาด อาจก่อให้เกิดการกีดชားฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ก็เป็นได้ ดังนั้น จึงมีผู้เชี่ยวชาญหลายท่านมองว่า แนวทางดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อประเทศที่เป็นผู้ส่งออกสินค้าบริการและทุนมากกว่าประเทศกำลังพัฒนาอย่างเช่นประเทศไทย⁷

ดังนั้น กรมสรรพากรของประเทศไทยมีความเสี่ยงอย่างมากที่จะเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรได้ลดลง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ในทางภาษีอากรไปจำนวนหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การคำนึงถึงการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไม่อาจพิจารณาได้แต่เพียงจำนวนภาษีที่เก็บได้เท่านั้นแต่จะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นสากล และจะต้องพิจารณาในแง่มุมมองที่ว่า หากประเทศไทยเป็นผู้ส่งออกการลงทุนและไปมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศต่างๆ มากมาย ประเทศไทยย่อมได้รับประโยชน์อย่างมากจากการใช้ข้อบัญญัติของ OECD 2010 นี้เช่นกัน อีกทั้ง หลัก FARs นั้นอาจถูกมองว่าเป็นหลักการที่ทำให้บริษัทต่างประเทศสามารถทำการกำหนดราคาโอนได้อย่างง่ายดายยิ่งขึ้นและทำให้กรมสรรพากรประเทศไทยมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้นในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม ผู้เขียน

⁷ Shyamal Mukherjee. The Future of International Transfer Pricing : Practical and Policy Opportunities. Attribution of Profits to Permanent Establishments: A Developing Country's Perspective Articles (6 March 2012) : 3.

เห็นว่า หลัก FARs นี้เป็นหลักการค่าอิสระที่เป็นสากลและเป็นหลักการที่วิสาหกิจที่เป็นอิสระได้ใช้ในการติดต่อธุรกิจซึ่งกันและกันอย่างกว้างขวาง

2.2 หลัก Attribution ของ OECD model ได้กำหนดให้มีการคำนึงถึงความเสี่ยงในการที่จะกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวร แต่หลัก Attribution ของ OECD model นี้ก็ได้กล่าวไว้เองว่า ข้อด้อยของแนวความคิดนี้ก็คือ ไม่สามารถวัดความเสี่ยงดังกล่าวออกมาได้อย่างแน่นอนและ OECD ก็ไม่ได้เสนอวิธีการใดๆ ในการวัดความเสี่ยงดังกล่าว เมื่อวัดความเสี่ยงได้ไม่แน่นอนย่อมจะทำให้การกำหนดจำนวนทุนที่สถานประกอบการพึงจะมี ไม่มีความชัดเจนและไม่มีความแน่นอนตามไปด้วย โดย OECD เพียงแต่เสนอวิธีการในการกำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรควรมีเท่านั้น ซึ่งประเด็นนี้ ก็เป็นอีกประเด็นที่สร้างความยากลำบากในการนำหลัก Attribution ของ OECD model มาปรับใช้ในประเทศไทย

นอกจากนั้น ในประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่จะมีเป้าหมายของรัฐบาลที่ใหญ่กว่าการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วนหนี้ต่อทุนและความเสี่ยงของหน่วยธุรกิจกล่าวคือ ประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่จะให้ความสำคัญกับการรักษาค่าเงินสำหรับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศ ดังนั้น การกำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุนดังกล่าวย่อมจะส่งผลกระทบต่ออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศของประเทศนั้นๆ อย่างแน่นอน เช่น อาจมีกำหนดระดับเงินกู้จากทั้งแหล่งเงินกู้ภายในและแหล่งเงินกู้ภายนอก เป็นต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า ประเด็นนี้ก็เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่สร้างความยากลำบากในการนำหลัก Attribution ของ OECD model มาปรับใช้ในประเทศไทย

2.3 หากมองในอีกแง่มุมหนึ่ง ผู้เขียนก็อาจจะมองได้ว่า หลัก FARs ของหลัก Attribution ตาม OECD model นี้ อาจจะเป็นกลลวง (Tricky) ของบริษัทต่างประเทศที่อาจมีความต้องการให้กรมสรรพากรของประเทศตัวเองเจรจาขอแก่นุสฎัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 กับประเทศไทย หรืออาจต้องการให้กรมสรรพากรของประเทศตัวเองเจรจาตกลงทำ MAP หรืออาจต้องการให้กรมสรรพากรของประเทศตัวเองเปิดการเจรจาและทำหนังสือแสดงความตกลงร่วมกันเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติของข้อ 7 นี้กับประเทศไทย เพื่อให้เป็นไปตามหลัก Attribution ตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ โดยบริษัทต่างประเทศอาจต้องการให้มีการนำหลัก FARs มาใช้เป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาเงินได้ของสถานประกอบการถาวร และหากประเทศไทยโดยกรมสรรพากรได้ตกลงแก้ไขอนุสฎัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 กับกรมสรรพากร

ต่างประเทศแล้ว อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนของกรมสรรพากรของประเทศไทยก็เป็นได้ กล่าวคือ

เมื่อมีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 โดยนำหลัก FARs มาบังคับใช้แล้ว บริษัทต่างประเทศอาจดำเนินการจัดสรร FARs ใหม่ (allocate FARs) หรืออาจจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า บริษัทต่างประเทศอาจทำการเล่นเกมกับ FARs (play game with FARs) โดยจะทำการเปลี่ยนแปลงหรือโยกย้าย FARs ใหม่ (FARs จะกลายเป็นสามสิ่งสำคัญที่บริษัทต่างประเทศจะทำการเปลี่ยนแปลง) ยกตัวอย่างเช่น หากภาษีในประเทศไทยซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่สูงกว่าภาษีของต่างประเทศซึ่งวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของผู้ตั้งอยู่ (บริษัทต่างประเทศ) และบริษัทต่างประเทศได้เคยส่งสินค้าเข้ามาให้กับสถานประกอบการถาวรขายให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยที่ราคา 10 บาท และสถานประกอบการถาวรได้ขายสินค้าดังกล่าวในราคา 20 บาท ดังนั้น สถานประกอบการถาวรจะมีกำไรที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยจำนวน 10 บาท แต่พอหลังจากประเทศไทยได้แก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยนำหลัก FARs มาใช้บังคับแล้วบริษัทต่างประเทศอาจทำการเปลี่ยนแปลง FARs ใหม่หมด โดยอาจเพิ่มหน้าที่งาน (Functions) ด้านการขนส่ง หน้าที่งานด้านการประกันภัย หน้าที่งานด้านบริหารคลังสินค้าและหน้าที่งานด้านอื่นๆ ให้แก่ตนเอง ฯลฯ และอาจทำการเพิ่มทรัพย์สิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangibles) ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการค้าหรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด เช่น อาจคิดค่าความนิยม (Goodwill) หรือค่าตอบแทนจากทรัพย์สินทางปัญญาต่างๆ ในสินค้าที่ได้ส่งเข้ามาในประเทศไทย อาจมีการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น เครื่องหมายการค้า (Trademark) ความไว้วางใจ (Trust) จากลูกค้า ค่าสิทธิ (Royalty) หรือ Know-how ต่างๆ อาจมีการวางแผน โดยให้ Marketing intangibles โดยอ้างว่าได้ทำธุรกิจในไทยมา 20 ปีแล้ว ย่อมเกิด Intangibles มากมาย ควรให้ผลตอบแทน (Reward) แก่หน้าที่งานนี้ด้วย ฯลฯ และเมื่อได้ทำหน้าที่งานดังกล่าวแล้ว บริษัทต่างประเทศย่อมต้องคิดว่า จะต้องแบกรับความเสี่ยง (Risks) อันเกิดจากการขนส่ง (Transport risk) ความเสี่ยงอันเกิดจากการประกันภัย (Insurance risk) ความเสี่ยงจากการมีสินค้าคงคลังมากเกินไป (Excess inventory risk) ความเสี่ยงอันจากความรับผิดชอบอันเกิดจากสินค้าไม่ปลอดภัย (Product liability risk) ฯลฯ ที่บริษัทต่างประเทศจะต้องรับผิดชอบมากยิ่งขึ้น (take on more responsibility)

การเปลี่ยนแปลง FARs ย่อมกลายเป็นข้ออ้างที่มีเหตุผลสำหรับการกำหนดราคาที่สูงมากขึ้นกว่าเดิม (Reasonable excuse for bigger charges) สำหรับสินค้าที่ส่งเข้ามาให้แก่

สถานประกอบการถาวรเพื่อทำการขายสินค้าดังกล่าวในประเทศไทย โดยบริษัทต่างประเทศอาจกำหนดราคาเข้ามาเพิ่มเป็น 15 บาท (จากเดิม 10 บาท) (อาจมีการใช้ Delivery charges) ข้ออ้างจากหลัก FARs นี้ย่อมเป็นข้ออ้างที่ชอบด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนและเป็นข้ออ้างที่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น การกำหนดราคาใหม่ดังกล่าวจะทำให้กำไรที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยลดลงเหลือเพียง 5 บาท ทำให้ประเทศไทยเก็บภาษีได้ลดลงจากเดิมและกรมสรรพากรต่างประเทศจะเก็บภาษีได้มากยิ่งขึ้น และถือเป็นการทำการกำหนดราคาโอนโดยมีเจตนาเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยลดลง (manipulate TP) แต่จะกลายเป็นการกำหนดราคาโอนที่ชอบด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะเป็นไปตามหลัก FARs ที่ประเทศไทยได้มีพันธกรณีตามอนุสัญญาซ้อนใหม่นี้

นอกจากนี้ หากพิจารณาตามหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้แล้ว เมื่อความเสี่ยงดังกล่าวซึ่งจากเดิมเป็นของสถานประกอบการถาวร ได้กำหนดไปยังบริษัทต่างประเทศแล้ว สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยนี้ก็ไม่มีควมจำเป็นที่จะต้องมีทุนฟรีในการประกอบธุรกิจมาก เนื่องจากเราได้ทราบจากหลัก Attribution ของ OECD model แล้วว่า ทุนฟรีย่อมมีความสัมพันธ์โดยตรงกับความเสี่ยง สถานประกอบการถาวรย่อมอ้างเหตุผลดังกล่าวเพื่อทำการกู้เงินมาทำธุรกิจมากยิ่งขึ้น และการกู้เงินเพิ่มขึ้นเท่ากับว่าสถานประกอบการถาวรมีรายจ่ายดอกเบี้ยเพิ่มมากขึ้นนั่นเอง ดังนั้น กำไรของสถานประกอบการถาวรย่อมลดลงไปอีก และเสียภาษีในประเทศไทยลดลงตามไปอีกทอดหนึ่งด้วย

ดังนั้น การนำหลัก FARs มาเป็นบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 อาจจะมีผลทำให้กรมสรรพากรทำการตรวจสอบและกำหนดราคาโอนใหม่ยากมากขึ้น เนื่องจากบริษัทต่างประเทศได้อ้างถึงปัจจัย FARs ในการกำหนดราคาโอนใหม่นี้ และกรมสรรพากรอาจไม่ได้เข้าไปตรวจสอบอย่างละเอียดลึกซึ้งถึงการเปลี่ยนแปลง FARs ดังกล่าวว่าเป็นการหลอกลวง (Sham) หรือไม่ นอกจากนี้ การที่กรมสรรพากรจะพิสูจน์ราคา arm's length นั้น ก็ถือว่า มีความยากลำบากโดยเฉพาะขั้นตอนการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) เพราะโดยความเห็นส่วนตัวของผู้เขียนแล้ว การหาวิสาหกิจอิสระมาทำการเปรียบเทียบแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะกรณีการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangibles) และการให้บริการ ซึ่งจากเหตุผลทั้งหมดอาจทำให้กรมสรรพากรแพ้คดีได้ (เนื่องจากศาลจะต้องถูกผูกพันตามหลัก FARs ในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 วรรคสองใหม่นี้ ซึ่งกรณีนี้จะต่างจากหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากรในคำสั่ง ป.113/2545 โดยสิ้นเชิง ที่ศาลไม่จำเป็นต้องผูกพันด้วยแต่อย่างใด) หากกรมสรรพากรได้ทำการปรับปรุงราคาดังกล่าวโดยอ้างว่า ไม่ใช่ราคา arm's length

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังเห็นว่า เรื่องนี้เป็นเรื่องที่สำคัญอย่างยิ่งสำหรับประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่รับการลงทุนทั้งทางตรงและทางอ้อมมาจากต่างประเทศ และคดีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนนี้ จะมีจำนวนภาษีที่พิพาทกันระหว่างบริษัทต่างประเทศและกรมสรรพากรของประเทศไทยมหาศาล ดังนั้น กรมสรรพากรควรทำการศึกษาค้นคว้า FARs นี้ให้ดีเสียก่อนหรืออาจต้องมีการบัญญัติมาตรการในการป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของบริษัทต่างประเศให้มากยิ่งขึ้น เช่น อาจจะต้องมีการนำหลักการการรับรู้การติดต่อตามหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้บังคับหรืออาจจะต้องกำหนดให้บริษัทต่างประเทศแสดงเอกสารที่สำคัญเกี่ยวกับกรณีเช่นนี้เพื่อให้กรมสรรพากรได้ทำตรวจสอบได้มากยิ่งขึ้น

2.4 หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศกำลังพัฒนามีทรัพยากรจำกัดและขาดความเชี่ยวชาญที่จะมุ่งเน้นไปที่ประเด็นลึกซึ้ง (Niche issues) อย่างการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ และการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาประเด็นการกำหนดราคาโอนนี้จะทำให้เกิดต้นทุนของการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรเพิ่มขึ้น เพราะกรมสรรพากรต้องการข้อมูลทั้งทางบัญชี (Accounting information) ที่เพียงพอและต้องการข้อมูลในทางข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ เนื่องจากกรมสรรพากรจะต้องทำการ 1.การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis และ 2. กรมสรรพากรต้องนำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length สิ่งเหล่านี้ ต้องการเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญและต้องการทรัพยากรในการมาตรวจสอบสิ่งเหล่านี้ค่อนข้างมาก ซึ่งประเด็นนี้จะมีความแตกต่างกันอย่างมากกับประเทศที่พัฒนาแล้ว เนื่องจากประเทศที่พัฒนาแล้วมีประชากรอยู่ในประเด็นเหล่านี้มากกว่า มีข้อมูลต่างๆ มากกว่า และมีทรัพยากรในการจัดสรรให้สร้างงานวิจัยให้เห็นเป็นที่ประจักษ์และมีการฝึกอบรมบุคลากรมากกว่า⁸

⁸ Ibid, 5

สำหรับมุมมองของภาคธุรกิจ การที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะกำหนดให้หน่วยธุรกิจจะต้องทำการวิเคราะห์หน้าทำงานตามจริง (Functional and factual analysis) และต้องนำแนวทางกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบหลังจากนั้น จึงทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length นั้น ต้องถือว่าเป็นการเพิ่มต้นทุนและเป็นการสร้างภาระในการดำเนินธุรกิจอย่างหนึ่ง (Cost of administration หรือ Cost of compliance) ในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีดังกล่าว

2.5 ผู้เขียนเห็นว่า สิ่งที่ยากที่สุดสำหรับหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ก็คือ ส่วนการกำหนดราคาโอนในขั้นตอนที่ 2 ซึ่งก็คือ การกำหนดธุรกรรมที่จะนำมาเปรียบเทียบ (Comparability analysis) เช่น กรณีธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กรณีการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangibles) กรณีการให้บริการระหว่างภายใน กรณีการจัดสรรทรัพย์สินให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ กรณีการจัดสรรทุนหรือการจัดหาเงินทุนภายใน ประเด็นเหล่านี้ ในความเห็นของผู้เขียนแล้ว แทบจะเป็นไปไม่ได้เลยในทางปฏิบัติที่จะหาและจะกำหนดธุรกรรมใดๆ ที่จะนำมาเปรียบเทียบได้ (Comparable) เนื่องจากการเปรียบเทียบกันได้นี้ จะต้องเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่มีหน้าทำงาน ทรัพย์สินและความเสี่ยง (FARs) เดียวกันหรือเหมือนกัน

นอกจากนี้ OECD ได้เสนออยู่เสมอว่า หากไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ก็ให้ทำการปรับปรุงเพื่อให้เปรียบเทียบกันได้ แต่ OECD ก็ไม่ได้เสนอวิธีการหรือแนวทางการปรับปรุงปัจจัยต่างๆ เพื่อให้ทำการเปรียบเทียบกันได้แต่อย่างใดเลย

ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ว่า การแก้ไขปัญหาดังกล่าวอาจต้องการการแก้ไขกฎหมายภายในและอาจมีการทำการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกครั้งหนึ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เพื่อให้ประเทศที่กำลังพัฒนาและประเทศที่พัฒนาแล้วมีมติเอกฉันท์ร่วมกันสำหรับการแบ่งปันรายได้ทางภาษีอย่างเหมาะสมและไม่สร้างภาระในการพิสูจน์ให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้มากจนเกินไป⁹

⁹ Ibid, 7

2.6 ผู้เขียนเห็นว่า อีกหนึ่งประเด็นปัญหาสำคัญของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ก็คือ ประเด็นของอำนาจในการปรับปรุงราคาและระยะเวลาในการปรับปรุงราคา (Timing for adjustments) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสอง ยกตัวอย่างเช่น สำหรับประเทศไทยก็ยังไม่มีความหมายภายในที่จะให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการประเมิน เพื่อปรับปรุงราคาให้ถูกต้องตามหลัก arm's length และเมื่อประเทศแรกได้ทำการปรับปรุงราคาให้เป็นราคา arm's length เรียบร้อยแล้ว ปรากฏว่าเมื่ออีกประเทศหนึ่งจะทำการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกันบ้างก็อาจจะเกิดประเด็น การล่วงเลยเวลา การขาดอายุความ หรือการล่วงเลยระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินไปแล้วก็ยอมเป็นได้ ซึ่งประเด็นนี้เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่ยังไม่สามารถหาทางแก้ปัญหาได้ด้วยกฎหมายภายในเพียงลำพัง ผู้เขียนเห็นว่า ประเด็นนี้จะต้องถูกแก้ไขโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure: MAP) (ข้อ 27) ระหว่างรัฐคู่สัญญา

จากการที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงความแตกต่าง ผลกระทบ และข้อดีและข้อจำกัดของหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาทั้งหมดแล้วนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นในประเด็นเรื่องของความเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาบังคับใช้ในประเทศไทย ดังนี้

1. ในปัจจุบัน ประเทศไทยยังอยู่ในสถานะเป็นฝ่ายที่ต้องพึ่งพาการค้าและการลงทุนจากต่างประเทศ หรืออาจกล่าวได้ว่าประเทศไทยยังคงอยู่ในสถานะของประเทศกำลังพัฒนาและได้จัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศด้วยหลักแหล่งเงินได้ (Source) เสียเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้นประเทศไทยจะเป็นผู้นำเข้าเทคโนโลยีและนำเข้าสินค้าและบริการ ซึ่งขณะนี้ก็ยังอยู่ระหว่างการหาหนทางในการจัดเก็บภาษีจากรูกรกรมทางอิเล็กทรอนิกส์ การนำหลัก Attribution ของ OECD model ซึ่งได้มุ่งเน้นไปเฉพาะที่หน้าทำงานด้านบุคคลที่สำคัญเท่านั้นมาใช้ จะต้องถือว่ารูกรกรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นหน้าทำงานอัตโนมัติและไม่มีหน้าทำงานด้านบุคคลที่สำคัญที่เข้ามาในประเทศไทย ประเทศไทยจึงไม่อาจเก็บภาษีผ่านรูกรกรมนี้ได้ กรณีนี้จะเป็นการกีดเคาะฐานภาษีของประเทศไทย ทั้งๆ ที่ประเทศไทยมีสิทธิเก็บภาษีจากรูกรกรมดังกล่าวโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้อยู่แล้ว

การใช้หลัก FARs อาจทำให้กรมสรรพากรของประเทศไทยมีความเสี่ยงอย่างมากที่จะเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรได้ลดลง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ในทางภาษีอากรไปจำนวนหนึ่ง อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า การคำนึงถึงการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไม่อาจพิจารณาได้แต่เพียงจำนวนภาษีที่เก็บได้เท่านั้นแต่จะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นสากล และจะต้องพิจารณาในแง่มุมที่ว่า หากประเทศไทยเป็นผู้ส่งออกการลงทุนและไปมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศต่างๆ มากมาย ประเทศไทยย่อมได้รับประโยชน์อย่างมากจากการใช้ข้อบัญญัติของ OECD 2010 นี้ โดยเราอาจพิจารณาได้ว่า หลัก FARs นั้นเป็นหลักการที่ทำให้บริษัทต่างประเทศสามารถทำการกำหนดราคาโอนได้อย่างง่ายดายมากยิ่งขึ้นและทำให้กรมสรรพากรประเทศไทยมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้นในการจัดเก็บภาษี ในทางกลับกัน หลัก FARs นี้ก็เป็นหลักการค้าอิสระที่เป็นสากลและเป็นหลักการที่วิสาหกิจที่เป็นอิสระได้ใช้ในการติดต่อธุรกิจซึ่งกันและกันอย่างกว้างขวาง

2. ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรของประเทศไทยยังคงมีทรัพยากรที่จำกัดและยังขาดความเชี่ยวชาญที่จะมุ่งเน้นไปที่ประเด็นลึกซึ้ง (Niche issues) อย่างการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของหลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ และการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาประเด็นการกำหนดราคาโอนนี้จะทำให้เกิดต้นทุนของการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรเพิ่มมากขึ้นอย่างมาก เพราะจะทำให้กรมสรรพากรต้องการข้อมูลทั้งทางบัญชี (Accounting information) ที่เพียงพอและต้องการข้อมูลในทางข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ เนื่องจากกรมสรรพากรจะต้องทำการ 1.การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) และ 2.กรมสรรพากรต้องนำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis)

ยิ่งไปกว่านั้น การขาดความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบการใช้หลัก FARs ของกรมสรรพากร อาจทำให้สถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศทำการกำหนดราคาโอนภายใต้บทบัญญัติของข้อ 7 วรรคสองได้อย่างง่ายดายกว่าตอนที่ยังไม่มีให้นำหลัก FARs มาบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังเช่นที่ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างไว้แล้วข้างต้น ในเรื่องกลลวง (Tricky) ของบริษัทต่างประเทศที่อาจมีความต้องการให้กรมสรรพากรของประเทศตัวเองเจรจาขอแก้ออนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 กับประเทศไทยเพื่อให้เป็นไปตามหลัก Attribution ตาม OECD model และยอมส่งผลให้กรมสรรพากรของประเทศไทยเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรได้

ลดลง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ในทางภาษีอากรไปจำนวนหนึ่ง อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า การคำนึงถึงการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไม่อาจพิจารณาได้แต่เพียงจำนวนภาษีที่เก็บได้เท่านั้นแต่จะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นสากล และจะต้องพิจารณาในแง่มุมมองที่ว่า หากประเทศไทยเป็นผู้ส่งออกการลงทุนและไปมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศต่างๆ มากมาย ประเทศไทยย่อมได้รับประโยชน์อย่างมากจากการใช้ข้อบัญญัติของ OECD 2010 นี้

3. การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาบังคับใช้ จะทำให้กรมสรรพากรมีภาระหนักยิ่งในการพิสูจน์การกำหนดราคาโอนตามมาตรา 7 วรรคสอง ไม่ว่าจะเป็นการเลือกวิธีในการคำนวณ (Transfer pricing tools) และการกำหนดธุรกรรมที่จะนำมาเปรียบเทียบ (Comparability analysis) และสุดท้ายแล้วจะทำให้เกิดกรณีพิพาทระหว่างกรมสรรพากรไทยกับบริษัทต่างประเทศมากยิ่งขึ้น ซึ่งในความเห็นโดยส่วนตัวของผู้เขียนแล้ว มันแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยในทางปฏิบัติที่จะหาและจะกำหนดธุรกรรมใดๆ ที่จะนำมาเปรียบเทียบได้ (Comparable) โดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทต่างประเทศทำการจัดสรร FARs ใหม่โดยใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

นอกจากนี้ กรมสรรพากรของประเทศไทยก็ได้ตระหนักถึงประเด็นการกำหนดราคาโอนและภาระในการพิสูจน์ประเด็นการกำหนดราคาโอนของบริษัทต่างประเทศดี เห็นได้จากการออกคำสั่ง ป.113/2545 ให้เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ เท่านั้น ไม่ได้มีการนำวิธีการดังกล่าวไปบัญญัติให้มีสถานะในทางกฎหมายแต่อย่างใด แต่หากมีการแก้ไขบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ให้เป็นไปตามหลัก Attribution ของ OECD model วิธีการตามหลัก Attribution ของ OECD model ทั้งหมดนี้จะไม่ได้เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่อีกต่อไป ฉะนั้น สำหรับกรมสรรพากรของประเทศไทยแล้วจะต้องให้ความสำคัญกับประเด็นในข้อนี้ให้มาก

ดังนั้น จากจุดยืนของประเทศไทยที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ผู้เขียนจึงเห็นว่า สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันยังไม่มีวามเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้อมาบังคับใช้ในประเทศไทยแต่อย่างใด และหากมีการเจรจาขอแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ใหม่ (โดยเฉพาะประเทศคู่สัญญาที่เป็นสมาชิกของ OECD) ให้เป็นไปตามหลัก Attribution ของ OECD model กรมสรรพากรก็ไม่ควรเร่งรีบแก้ไขให้เป็นไปตามความต้องการของกรมสรรพากร

ต่างประเทศ ทั้งนี้ ประเด็นเรื่องหลัก FARs ตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ยังคงเป็นเรื่องใหม่มากสำหรับประเทศไทย และประเทศไทยยังขาดการทำการศึกษาศึกษาเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญในประเด็นเหล่านี้อยู่อีกมาก ทั้งนี้ จะต้องไม่ลืมว่า หลัก Attribution ของ OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ยังไม่ได้มีผลผูกพันอย่างใดเลยที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตามรายงานนี้

อย่างไรก็ดี แม้ผู้เขียนจะมีจุดยืนว่า ประเทศไทยยังขาดความเหมาะสมในการนำหลัก Attribution ตาม OECD model มาใช้ให้มีผลผูกพันกันอย่างจริงจังในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ตาม แต่ผู้เขียนก็ยังมีความเห็นว่า ในบางประเด็นของหลัก Attribution ตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ (ก่อนที่ประเทศไทยจะได้ใช้หลัก Attribution มาเป็นบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน) จะเข้ามามีส่วนช่วยพัฒนาและทำให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นได้ กล่าวคือ

กรมสรรพากรควรนำหลักการการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) ตามหลัก Attribution ของ OECD model มาช่วยในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรจะทำให้กรมสรรพากรรู้ถึงหน้าที่งานต่างๆ ของสถานประกอบการถาวรได้อย่างละเอียดลึกซึ้งมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นหน้าที่งานจริงๆ ที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร การใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร การคาดการณ์ความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร การรับรู้การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ กิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ สิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถานประกอบการถาวรต้องมีในการทำธุรกิจ ฯลฯ เพื่อที่จะประเมินและเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในกรณีของหลักการการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) กรมสรรพากรสามารถนำแนวคิดดังกล่าวมาใช้เป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกทางหนึ่ง โดยใช้หลักการสำคัญสองหลักการเพื่อป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของผู้เสียภาษี ได้แก่ 1. หลักการมีเนื้อหาสาระในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) ในการพิจารณาธุรกรรมที่สถานประกอบการถาวรได้กระทำลง

อีกหนึ่งแนวคิดที่ผู้เขียนเห็นว่าจะจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยให้เป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นได้ก็คือ

แนวความคิดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างทุนฟรีและความเสี่ยง กล่าวคือ ยิ่งสถานประกอบการถาวรมีการคาดการณ์ความเสี่ยงจากหน้าที่งานที่ตัวเองทำมาก สถานประกอบการถาวรก็จะต้องมีทุนฟรีมากขึ้นไปตามไปด้วยเพื่อรองรับหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นแนวความคิดที่มีความเหมาะสม เนื่องจากแนวทางนี้จะมีส่วนช่วยให้ระบบเศรษฐกิจในระดับมหภาคของประเทศไทยมีเสถียรภาพมากยิ่งขึ้น ถ้าสถานประกอบการถาวรได้ทำธุรกิจที่มีความเสี่ยงมากๆ แล้วยังไม่ได้ใช้ทุนของตัวเองในการทำธุรกิจ แสดงว่าสถานประกอบการถาวรจะไปใช้เงินทุนในการทำธุรกิจโดยการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินแทนและหมายความว่า หากสถานประกอบการถาวรไม่ประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจย่อมทำให้สถาบันการเงินประสบปัญหาในการไม่ได้รับชำระหนี้จากสถานประกอบการถาวรไปด้วย และก่อให้เกิดหนี้เสียเกิดขึ้นในระบบเศรษฐกิจ และจะส่งผลในทางลบต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยในภาพรวม ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า แนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดที่ประเทศไทยควรนำมาปรับใช้ในการกำหนดนโยบายทางภาษีอากรของประเทศไทย เช่น กรมสรรพากรควรมีการนำมามาตรการ Thin capitalization ซึ่งเป็นหนึ่งในวิธีการที่ หลัก Attribution ของ OECD model เสนอมาใช้กำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุนที่สถานประกอบการถาวรจะต้องมีในการทำธุรกิจ เป็นต้น

นอกจากนี้ ในส่วนการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทยในปัจจุบันตามมาตรา 76 ทวิ นั้น ได้มุ่งเน้นไปที่ประเภทของสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มากขึ้นไป และเป็นการง่ายต่อการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ เช่น หากทำสัญญาซื้อขายและไม่อยากเสียภาษีในประเทศไทยก็ให้ไปเซ็นสัญญาซื้อขายกันข้างนอกประเทศไทย เป็นต้น จึงทำให้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรไม่ว่าจะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทใดก็ตาม ก็ควรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน ดังนั้น ประเทศไทยควรนำแนวคิดตามหลัก Attribution ของ OECD model มาเป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทย โดยอาจมีการทำ 1. จะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) และ 2. นำแนวทางการกำหนดราคาโอน (transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length ซึ่งขั้นตอนสองขั้นตอนนี้ น่าจะให้ผลที่ดีกว่าการนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องของสัญญามาใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ หากประเทศไทยมีความต้องการใช้หลัก arm's length มาใช้พิจารณา จัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร กรมสรรพากรก็ควรจะมีการเก็บรวบรวมและศึกษาข้อมูล การกำหนดราคาโอน ตัวอย่างคดีต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการใช้บทบัญญัติข้อ 7 ของทั่วโลกอย่าง กว้างขวาง เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญและก่อให้เกิดความมั่นใจ (Certainty) มากยิ่งขึ้นไปเรื่อยๆ ให้แก่ผู้เสียภาษีในการทำการค้าหรือการลงทุนในประเทศไทย และกรมสรรพากรควรใช้ข้อมูล ต่างๆ ที่เคยมีมาทั้งหมด (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในทางบัญชี (Accounting information) หรือไม่) จาก การใช้บทบัญญัติในข้อ 9 และคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 (ค.ศ.2002) ซึ่งนับถึง ปัจจุบันก็เป็นระยะเวลาประมาณเกือบ 10 ปีแล้ว สามารถนำมาใช้ได้และเป็นประโยชน์ (Useful) ต่อการบังคับใช้บทบัญญัติของข้อ 7 ให้ได้รับการยอมรับจากบริษัทต่างประเทศที่ได้เข้ามาทำ การค้าและการลงทุนในประเทศไทยต่อไปในอนาคต

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่าแนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน 7 วรรคหนึ่งและวรรคสองของประเทศไทยในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรนั้น หากเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 71 (1) และคำสั่งที่ ป.113/2545 เรื่องการกำหนดราคาโอน ส่วนกรณีที่เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไม่อิสระจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) และคำสั่งที่ ป.113/2545 เรื่องการกำหนดราคาโอนเช่นเดียวกันกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

สำหรับแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทย ในส่วนของกรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา และศาลฎีกานั้น ได้ใช้หลักนิติบุคคลแยกต่างหากในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรส่วนในกรณีตามมาตรา 76 ทวิ (สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและประเภทกิจกรรม) จะพิจารณาไปที่ประเภทของสัญญาว่าเป็นสัญญาประเภทใดโดยจะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เป็นหลักในการพิจารณา เช่น กรณีการซื้อขายก็จะพิจารณาว่า มีการลงนามในสัญญาซื้อขายว่ากระทำในประเทศไทยหรือไม่ กรณีการจ้างทำของก็จะพิจารณาว่า มีการลงมือทำงานนั้นๆ ในประเทศไทยหรือไม่ กรณีสัญญาให้กู้ยืมเงินก็จะพิจารณาว่า มีการลงนามในสัญญากู้ยืมเงินในประเทศไทยหรือไม่ เป็นต้น

ส่วนหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model ที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาอยู่นี้ การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรจะต้องใช้หลักนิติบุคคลแยกต่างหากซึ่งถือเป็นหลักการที่สำคัญของหลัก Attribution ตาม OECD model ภายใต้ข้อ 7 วรรคหนึ่ง หรืออาจกล่าวได้นัยหนึ่งว่า ให้ใช้วิธีหน่วยแยกต่างหากด้านหน้าที่งาน (The functionally separate entity) ซึ่งเป็นวิธีที่สอดคล้องกับข้อ 7 วรรคสองในเรื่องของวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหาก (Separate and distinct enterprise) ในการจัดเก็บภาษีจาก

สถานประกอบการถาวร หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ไม่ให้มีการนำหลัก Force of attraction มาเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรอย่างเด็ดขาด

สำหรับแนวทางการกำหนดเงินได้ภายใต้ข้อ 7 วรรคสองตามหลัก Attribution ของ OECD model จะต้องประกอบไปด้วยสองขั้นตอนเสมอ คือ

1. การวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะได้รับ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรจะพึงมี กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถานประกอบการถาวรทำ ฯลฯ หรือเราอาจจะเรียกว่า หลัก FARs และ

2. นำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length

เห็นได้ชัดว่า แนวทางการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยมีทั้งที่เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลัก Attribution ของ OECD model และทั้งที่ไม่ได้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลัก Attribution ของ OECD model ในส่วนที่เป็นไปในแนวทางเดียวกันก็คือ ประเทศไทยได้ใช้หลักนิติบุคคลแยกต่างหาก (Separate and distinct enterprise) ในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร หรืออาจกล่าวได้ว่า ไม่มีการนำหลัก Force of attraction มาเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย อย่างไรก็ตามในส่วนที่ไม่ได้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลัก Attribution ของ OECD model ก็คือ ประเทศไทยยังไม่มีมีการนำการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะได้รับ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรจะพึงมี กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างส่วนต่างๆ ของ

วิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจของ สถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถานประกอบการถาวรทำ ฯลฯ มาใช้แต่อย่างใด การนำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) และ แนวทางการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length ใน ประเทศไทยในบริบทของสถานประกอบการถาวรยังคงเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรตามคำสั่งที่ ป.113/2545 เท่านั้น การกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ยังไม่ได้ประกอบไปด้วยสองขั้นตอนตามแนวทางการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ตามหลัก Attribution ของ OECD model แต่อย่างใด

การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทยโดยขาดการเตรียมพร้อมอาจจะส่งผลในทางลบต่อการจัดเก็บ ภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทย เช่น อาจก่อให้เกิดการกัดเซาะ (erode) ฐาน ภาษีเนื่องจากหลัก Attribution ของ OECD model ได้มุ่งเน้นไปเฉพาะที่หน้าที่งานด้านบุคคลที่ สำคัญ อาจมีการนำหลัก FARs มาทำการกำหนดราคาโอนโดยมีเจตนาเลี่ยงภาษีอากรและทำให้ เสียภาษีในประเทศไทยลดลง (manipulate transfer pricings) และอาจก่อให้เกิดความ ยากลำบากกับกรมสรรพากรในการพิสูจน์ขั้นตอนการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) โดยเฉพาะกรณีการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangibles) และการให้บริการของสถาน ประกอบการถาวร

ถึงแม้ว่าหลัก Attribution ของ OECD model อาจก่อให้เกิดผลในทางลบต่อประเทศ ไทยได้ในบางประการดังกล่าว แต่หลัก Attribution ของ OECD model นี้จะมีส่วนช่วยให้การ จัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยเป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรม มากยิ่งขึ้น กล่าวคือ

หลัก Attribution ของ OECD model นี้ ได้แสดงถึงวิธีการที่ดีกว่าเดิมที่จะกำหนด (Attribute) เงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรมากกว่าที่เคยมีมาในอดีตเพราะ แต่เดิมก่อนที่จะ มีการมาพิจารณาปรับปรุงแนวทางการเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้ แต่ละประเทศล้วนแล้วแต่มีแนวทางเป็นของตนเอง อย่างเช่น ประเทศไทยก็

มีแนวทางการกำหนดเงินได้โดยมีการนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องประเภทของสัญญา มาปรับใช้ เป็นต้น

การทำการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) ตามหลัก Attribution ของ OECD model นี้จะทำให้กรมสรรพากรรู้ถึงหน้าที่งานต่างๆ ของบริษัทต่างประเทศอย่างลึกซึ้ง ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดหน้าที่งานที่ทำโดยสถานประกอบการถาวร กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดการคาดการณ์ความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างสถานประกอบการถาวรและส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรต้องมีในการทำธุรกิจ ฯลฯ และสิ่งนี้จะช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีข้อมูลเพื่อจะจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรให้เป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรมมากขึ้น

หลัก Attribution ของ OECD model ในส่วนของหลักการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) ถือเป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี โดยได้เสนอให้ใช้หลักการสำคัญสองหลักการเพื่อป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของผู้เสียภาษี ได้แก่ 1. หลักการมีเนื้อหาระยะในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมการมีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) ซึ่งหลักการทั้งสองหลักการดังกล่าวยังไม่ปรากฏในประเทศไทยแต่อย่างใด ดังนั้น ประเทศไทยสามารถนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรเป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรมมากขึ้นได้

หลัก Attribution ของ OECD model ได้เสนอแนวความคิดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างทุนฟรีและความเสี่ยง กล่าวคือ ยิ่งสถานประกอบการถาวรมีการคาดการณ์ความเสี่ยงจากหน้าที่งานที่ตัวเองทำมาก สถานประกอบการถาวรก็จะต้องมีทุนฟรีมากขึ้นไปตามไปด้วยเพื่อรองรับหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงนั้น แนวทางนี้จะช่วยให้ระบบเศรษฐกิจในระดับมหภาคของประเทศไทยมีเสถียรภาพ (Economic stability) มากยิ่งขึ้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าแนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดที่ประเทศไทยควรนำมาปรับใช้ในการกำหนดนโยบายทางภาษีอากรของประเทศ เช่น อาจมีการนำมาตรการ thin capitalization มาใช้กำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุนที่ธุรกิจจะต้องมีในการทำธุรกิจและจะทำให้การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรใน

ประเทศไทยมีความถูกต้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลัก Attribution ของ OECD model มากยิ่งขึ้น

การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทยในปัจจุบันตามมาตรา 76 ทวิ นั้น ได้มุ่งเน้นไปที่ประเภทของสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งโดยหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรไม่ว่าจะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทใดก็ตาม ก็ควรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน ดังนั้น หลัก Attribution ของ OECD model จะทำให้แนวทางการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของประเทศไทยเป็นไปโดยถูกต้องและมีความเป็นธรรมมากขึ้น โดยจะมีแนวทางดังนี้ คือ 1. จะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) เพื่อที่จะกำหนดหน้าที่งานที่สถานประกอบการถาวรทำ กำหนดการใช้ทรัพย์สินและความเป็นเจ้าของทรัพย์สินของสถานประกอบการถาวร กำหนดความเสี่ยงที่สถานประกอบการถาวรคาดว่าจะได้รับ กำหนดทุนที่สถานประกอบการถาวรจะพึงมี กำหนดการรับรู้การติดต่อระหว่างส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจที่สถานประกอบการถาวรเป็นส่วนของ กำหนดกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจของสถานประกอบการถาวร กำหนดสิทธิและหน้าที่จากกิจกรรมต่างๆ ที่สถานประกอบการถาวรทำ ฯลฯ และ 2. ต้องมีการนำแนวทางการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing guidelines) มาใช้โดยเปรียบเทียบในบริบทของสถานประกอบการถาวร และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการติดต่อของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจอิสระ (Comparability analysis) เพื่อให้สถานประกอบการถาวรได้ผลตอบแทน arm's length

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลัก Attribution ของ OECD model ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

ในระยะสั้น

1. ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลัก Attribution ของ OECD model 2010 นี้ยังถือเป็นเรื่องใหม่ในวงการภาษีระหว่างประเทศ (โดยเฉพาะหลัก FARs) และอาจเป็นเรื่องที่เร็วเกินไปสำหรับ

ประเทศไทยซึ่งอยู่ในสถานะของประเทศกำลังพัฒนาและเป็นประเทศที่รับการลงทุนจากต่างประเทศ (Source country) ที่จะนำหลัก Attribution มาเป็นหลักในการแก้ไขบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ในทันที

2. กรมสรรพากรของประเทศไทยยังคงมีทรัพยากรที่จำกัดและยังขาดความเชี่ยวชาญที่จะมุ่งเน้นไปที่ประเด็นลึกซึ้ง (Niche issues) อย่างการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของหลัก Attribution ของ OECD model ดังนั้น กรมสรรพากรควรเร่งจัดเก็บและตรวจสอบข้อมูลทั้งทางบัญชี (Accounting information) และข้อมูลในทางข้อเท็จจริงให้พร้อม โดยกรมสรรพากรควรนำหลักการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis) มาใช้เป็นแนวทางหลักในการพิจารณา ในส่วนการนำเครื่องมือการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing tools) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability analysis) มาใช้ในบริบทของสถานประกอบการถาวรนั้น กรมสรรพากรสามารถนำข้อมูลที่ได้จากแนวทางตามคำสั่ง ป.113/2545 มาปรับใช้ได้อยู่แล้ว ทั้งนี้ เพื่อให้กรมสรรพากรมีความเชี่ยวชาญในหลัก Attribution ของ OECD model

3. กรมสรรพากรสามารถนำแนวคิดการรับรู้การติดต่อ (Recognition of dealings) มาใช้เป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกทางหนึ่ง โดยใช้หลักการสำคัญสองหลักการเพื่อป้องกันการหลอกลวง (Sham) ของผู้เสียภาษี ได้แก่ 1. หลักการมีเนื้อหาระยะในทางเศรษฐกิจ (The Economic Substance) และ 2. หลักพฤติกรรมที่มีเหตุผลในทางการค้า (Behaving in a commercially rational manner) ในการพิจารณารูขุมที่สถานประกอบการถาวรได้กระทำลง ผู้เขียนขอเสนอว่า หากกรมสรรพากรต่างประเทศขอแก้ไขข้อบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 กรมสรรพากรไทยควรเพิ่มเติมหลักการรับรู้การติดต่อลงไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนไปด้วยเลย โดยอาจเพิ่มเป็นอีกข้อบทหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้หลักการนี้นำไปใช้ได้ทั้งข้อบัญญัติข้อ 7 (เรื่องสถานประกอบการถาวร) และข้อ 9 (เรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกัน)

4. กรมสรรพากรควรนำมาตรการ Thin capitalization ตามหลัก Attribution ของ OECD model มาใช้กำหนดสัดส่วนหนี้ต่อทุนที่สถานประกอบการถาวรจะต้องพึงมีในการทำธุรกิจ ทั้งนี้ การกำหนดทุนให้กับสถานประกอบการถาวรนี้ ถือเป็นส่วนหนึ่งของการวิเคราะห์หน้าที่งานตามจริง (Functional and factual analysis)

5. ควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้เพิ่มเติมบัญญัติอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินในส่วนการกำหนดราคาโอน รวมทั้งระยะเวลาในการปรับปรุงราคาโอน (Timing of adjustment) เอาไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความแน่นอนและชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ในระยะยาว

เมื่อประเทศไทยมีกลไกต่างๆ ในระยะสั้นครบถ้วนและกรมสรรพากรมีความเชี่ยวชาญในหลัก Attribution ของ OECD model แล้ว และถ้าหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรตาม OECD model 2010 นี้ได้รับการยอมรับจากประเทศต่างๆ อย่างกว้างขวาง (เช่นเดียวกับ แนวคิดสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5) ประเทศไทยควรแก้ไขบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ให้เป็นในแนวทางเดียวกับ OECD model 2010 เพื่อให้เกิดมาตรฐานเดียวกัน (Standard pattern) ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวรและเพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจแก่บริษัทต่างประเทศที่ทำการค้าและการลงทุนในประเทศไทยและก่อให้เกิดความชัดเจนในบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 7 ให้มากยิ่งขึ้นกว่าเดิมที่เคยมีมา ดังนี้

ข้อ 7 วรรคหนึ่ง จะบัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งจะต้องเสียภาษีเฉพาะในรัฐคู่สัญญานั้น เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจประกอบธุรกิจดังกล่าว กำไรจะเป็นของสถานประกอบการถาวรและอาจต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งภายใต้บทบัญญัติของวรรคสอง”*

* 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 the other State.

ข้อ 7 วรรคสอง จะบัญญัติว่า “เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อนี้ และ (ข้อ 23 A) (ข้อ 23 B) กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวรตามได้กล่าวไว้ในวรรคหนึ่งในแต่ละรัฐคู่สัญญา คือ กำไรที่สถานประกอบการถาวรคาดหวังว่าจะทำโดยเฉพาะในการติดต่อกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจอิสระและแยกต่างหากดำเนินกิจกรรมเดียวกันหรือเหมือนกัน ภายใต้ภาวะเดียวกันหรือเหมือนกัน โดยพิจารณาจากหน้าที่งานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่คาดของวิสาหกิจผ่านสถานประกอบการถาวรและผ่านส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ”

**

** For the purposes of this Article, 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 conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through other parts of the enterprise.

และข้อ 7 วรรคสาม จะบัญญัติว่า “ภายใต้บทบัญญัติในวรรคสอง ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาปรับปรุงกำไรที่เป็นของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจหนึ่งในรัฐคู่สัญญาและเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจให้สอดคล้องกับการปรับปรุงดังกล่าวที่จะถูกเก็บภาษีในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสมในจำนวนภาษีซึ่งได้เก็บไปจากกำไรนั้น ในระดับที่จำเป็นต่อการขจัดภาษีซ้อนในกำไรนั้น ในการกำหนดการปรับปรุงดังกล่าว หน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาต้องปรึกษาซึ่งกันและกันหากมีความจำเป็น ถ้ารัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไม่ตกลงด้วย รัฐคู่สัญญาต้องขจัดภาษีซ้อนใดๆ ที่เกิดแต่การนี้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน” * * *

*** Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a PE 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 tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other. If the other Contracting State does not so agree, the Contracting State shall eliminate any double taxation resulting therefrom by mutual agreement.

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพมหานคร: บิ๊กโพร์ เพรส, 2552.
- ธนาภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2550.
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 3. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550.
- พิชัย ไชยวงษา. วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530.

ภาษาอังกฤษ

- Diane M. Ring. International Tax Relations: Theory and Implications. 2006.
- Organization for economic co-operation and development: OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. centre for tax policy and administration: CTPA, 2008.
- Raghav Sharma. National Westminster Bank, PLC, Plaintiff- Appellee, v. United States, Defendant-Appellant.No. 2007-5028. June 22, 2007. 2009.
- Rajendra Nayak., Ganesh Pai. Ruling on attribution of profits to a permanent establishment Ernst & young [Online], 2009. Available from: <http://www.internationaltaxreview.com> [2009, April 1]
- Reuven S. Avi-Yonah. Double Tax Treaties. 2008.
- Salvador Barrios., Harry Huizinga., Luc leaven., Gaetan Nicodeme. International Taxation and Multinational Firm Location Decision. 2008.
- Shyamal Mukherjee. The Future of International Transfer Pricing: Practical and Policy Opportunities: A Developing Country's Perspective. 2002.

Tom O'Shea. International Tax Law Seminars. 2010.

Tom O'Shea. Tax Conference "Emerging Trends and Insight Tax Issue in Thailand".
2009.

ภาคผนวก

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชียุ่่น

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทน หรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ราคาของค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน

ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน
ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์
ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรง หรือโดยทางอ้อม

ข้อ 3 ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดย
เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บกันทาง
การค้า ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มี
ประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอน
ทรัพย์สินหรือค่าบริการ ซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็น
คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สิน
หรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือ
ประเภทหรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 50 บาท บริษัท A
ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมติให้อัตรากำไร
ขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ 20% ของ
ราคาขายต่อ

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป	=	90	บาท
หักกำไรขั้นต้น (90 X 20%)	=	18	บาท
ราคาตลาด	=	72	บาท

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สิน หรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ บวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขาย หรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40/60)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ	=	50	บาท
บวกกำไรขั้นต้น (50 x 66.67%)	=	33.34	บาท
ราคาตลาด	=	83.34	บาท

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

ข้อ 4 ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณ รายได้ หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้ เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้ง โครงสร้าง และลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์

ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่ม เดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และ ข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นใน ขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและเท่าที่ในการเจรจาของผู้เสีย ภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ข้อ 5 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร สำหรับการกระทำธุรกรรมใดๆที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

สั่ง ณ วันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

(นายสุภรัตน์ คุ้มมณีกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ – นามสกุล	นายรัฐพล บั้นทองพันธุ์
วันเดือนปีเกิด	22 ตุลาคม 2527
การศึกษา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต (ภาษีอักษร) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ.2554 เนติบัณฑิตไทย พ.ศ.2550 เศรษฐศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยม) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ.2549 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ.2549 โรงเรียนนารีราษฎร์วิทยาลัย พ.ศ.2546
การทำงาน	ที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอักษร บริษัทเสวี มานพ แอนด์ คอลส์ จำกัด พ.ศ.2555 เจ้าหน้าที่อาวุโส ฝ่ายจัดซื้อวัตถุดิบ บริษัทสหวิริยาสตีลอินดัสตรี (สหราชอาณาจักร) จำกัด พ.ศ.2555 นิติกรอาวุโส บริษัทกลุ่มขนส่งสหวิริยา จำกัด พ.ศ.2554 ทนายความ ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) พ.ศ.2552-2554